

# **BVGer A-2238/2021 vom 21. Juni 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-06-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2238\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2238_2021)

FR: TAF A-2238/2021 du 21 juin 2024

IT: TAF A-2238/2021 del 21 giugno 2024

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Une requête d'assistance administrative de l'Autriche fondée sur l'art. 26 CDI CH-AT est à l'origine de la présente procédure. L'exécution de la CDI CH-AT est régie par les règles prévues dans la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1), sous réserve de dispositions dérogatoires de la convention (art. 1 al. 2 LAAF).

### **E. 1.2**

Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales de l'AFC concernant l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. art. 19 al. 5 LAAF en lien avec l'art. 31 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]). La procédure devant ce tribunal est régie par la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), dans la mesure où la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

### **E. 1.3**

La recourante a qualité pour recourir, dès lors qu'elle a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure en sa qualité de titulaire du compte bancaire, au sujet duquel la transmission d'informations est envisagée. En tant que destinataire de la décision finale attaquée, elle est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation (cf. art. 48 al. 1 PA et 19 al. 2 LAAF). Par ailleurs, le recours déposé par la recourante répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

#### **E. 1.4.1**

La recourante peut invoquer, outre la violation du droit fédéral et la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, l'inopportunité (art. 49 lit. a à c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

##### **E. 1.4.2.1**

En l'espèce, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir violé son droit d'être entendue en ayant refusé de donner suite à ses demandes d'instruction et de clarification

auprès de G. \_\_\_\_\_ pour comprendre sur la base de quels documents la banque a établi les formulaires repris et complétés par l'autorité inférieure. Elle fait également grief à l'AFC d'avoir contrevenu à l'art. 26 CDI CH-AT, en tant que les informations à transmettre à l'Etat requérant seraient erronées, antérieures au 1er janvier 20\*\* et ne produiraient plus d'effets juridiques relatifs à la recourante qui serait une entité étrangère - i. e. pas autrichienne.

#### **E. 1.4.2.2**

Après avoir posé les bases légales régissant l'assistance administrative entre la Suisse et l'Autriche (consid. 2), le Tribunal de céans examinera tout d'abord si le droit d'être entendu de la recourante a été observé (consid. 3). Il vérifiera ensuite si les conditions de forme ainsi que le principe de subsidiarité ont été respectées par la demande (consid. 4). Il sera également contrôlé que la requête de l'Etat requérant ne constitue pas une pêche aux renseignements (consid. 5). Seront ensuite traités les griefs soulevés par la recourante (consid. 6), eu égard à la condition de la pertinence vraisemblable, soit la question de savoir si les renseignements sollicités sont erronés et, cas échéant, s'il faut refuser leur transmission à l'Etat requérant (consid. 6.2.2.2.1) et celle de savoir si des renseignements antérieurs à 20\*\* peuvent être transmis à l'Etat requérant (consid. 6.2.2.2.2). Pour terminer, le Tribunal de céans se penchera sur la question de savoir si le fait que la recourante n'est pas une société autrichienne empêche la transmission des informations à l'Etat requérant (consid. 6.2.2.2.3).

#### **E. 2.1**

L'assistance administrative avec l'Autriche est régie par l'art. 26 CDI CH-AT, lequel correspond, dans sa version actuelle, largement à l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : MC OCDE ; cf. version selon l'art. II du protocole du 3 septembre 2009 modifiant la CDI CH-AT, entré en vigueur le 1er mars 2011 [RO 2011 823] et Message du 20 janvier 2010 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et l'Autriche [FF 2010 1187, 1190]). Cette disposition (révisée) concernant l'échange d'informations s'applique aux années fiscales commençant le 1er janvier 2012 ou après cette date (cf. art. IV ch. 2 du protocole [RO 2011 823]).

#### **E. 2.2.1**

En vertu de l'art. 26 al. 1 CDI CH-AT, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour 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 la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1 CDI CH-AT (champ d'application personnel), selon lequel la Convention s'applique (seulement) aux personnes qui sont résidentes d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats. Parmi les impôts auxquels s'applique la Convention, il y a notamment les impôts sur le revenu (y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers) et les impôts sur les sociétés en Autriche (cf. art. 2 CDI CH-AT, en particulier l'al. 3 ch. 1 lit. a et b ainsi que l'al. 2).

#### **E. 2.2.2**

L'art. 26 al. 2 CDI CH-AT énonce le principe de la spécialité, selon lequel les renseignements obtenus dans le cadre de l'échange d'informations doivent être tenus secrets de la même manière que ceux obtenus en application de la législation interne. L'art. 26 al. 2

CDI CH-AT mentionne les conditions auxquelles ces renseignements peuvent tout de même être révélés et utilisés à d'autres fins. Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que 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 des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4.3, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4.3 ; arrêts du TAF A-30/2022 du 8 juin 2022 consid. 6.2.1, A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 4.5.1). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-1839/2021 du 17 août 2022 consid. 2.6, A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

### **E. 2.2.3**

A teneur de l'art. 26 al. 3 CDI CH-AT, les alinéas 1 et 2 ne peuvent être interprétés comme imposant à un Etat contractant l'obligation de s'écarter de ses lois ou de sa pratique administrative (lit. a), ou de fournir des informations qui ne pourraient être obtenues sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant (lit. b). Enfin, il n'existe aucune 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 (lit. c). L'art. 26 al. 5 CDI CH-AT contient une contre-exception, en ce sens qu'il prévoit que l'al. 3 ne peut être interprété comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété dans une personne. Nonobstant l'al. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat requis disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par cet alinéa.

### **E. 2.3.1**

En lien avec l'art. 26 CDI CH-AT, le protocole final (introduit par l'art. VIII du protocole du 21 mars 2006 relatif à la modification de la CDI CH-AT [RO 2007 1253] et approuvé par l'Assemblée fédérale le 6 octobre 2006 [RO 2007 1251] ; aussi dans le RS 0.672.916.31) est également à observer.

#### **E. 2.3.2.1**

En vertu du ch. 2 lit. a du protocole final de la CDI CH-AT, l'Etat requérant ne présente une demande de renseignements qu'après avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (principe de la subsidiarité). A ce sujet, la jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi, lesquels seront exposés ci-après. Ainsi, à défaut d'élément concret, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande

d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention. Cela étant, si la Suisse a des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, le principe de la confiance ne fait pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement à l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

#### **E. 2.3.2.2**

Le principe de la bonne foi (art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [Convention de Vienne, RS 0.111]) implique notamment qu'un Etat est présumé agir de bonne foi. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-là (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3). L'assistance administrative repose sur cette confiance. 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 en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 2.1.3, 139 II 451 consid. 2.2.1 ; arrêt du TAF A-5405/2020 du 22 mars 2022 consid. 4.1).

#### **E. 2.3.3.1**

En vertu du ch. 2 lit. c du protocole final de la CDI CH-AT (dans sa version entrée en vigueur le 14 novembre 2012 [cf. RO 2012 6941] et applicable rétroactivement dès le 1er mars 2011 [voir arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.2.2]), l'Etat requérant doit fournir les informations suivantes, lors du dépôt de la demande fondée sur l'art. 26 CDI CH-AT : i. l'identification du contribuable, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse ; ii. la période visée par la demande de renseignements ; 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 en ont connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements.

#### **E. 2.3.3.2**

A teneur du ch. 2 lit. b du protocole final de la CDI CH-AT, le but de la référence aux renseignements vraisemblablement pertinents figurant à l'art. 26 de la convention est de garantir un échange de renseignements en matière fiscale aussi étendu que possible, sans permettre aux Etats contractants d'aller à la « pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont la pertinence concernant les affaires fiscales d'un contribuable précis est douteuse. Les renseignements à fournir dans le cadre d'une demande d'assistance administrative sont certes des conditions d'ordre procédural importantes pour empêcher la « pêche aux renseignements » mais elles ne doivent pas être interprétées de manière à faire obstacle à un échange effectif de renseignements.

#### **E. 2.3.3.3**

Les informations vraisemblablement pertinentes pour l'application du droit interne sont celles qui sont nécessaires à l'Etat requérant pour imposer correctement une personne assujettie fiscalement à cet Etat (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.1, 141 II 436 consid. 4.4.3).

La condition de la vraisemblance pertinente est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèlent pertinents (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.2). En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information sollicitée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de rejeter une demande ou de refuser de transmettre les informations, parce qu'il serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacent (cf. ATF 147 II 216 consid. 5.4.1, 146 II 150 consid. 6.1.1, 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 7.1.1 ; arrêts du TAF A-676/2021 du 6 juillet 2022 consid. 2.3.2.1, A-2064/2021 du 10 juin 2022 consid. 2.3.2.1, A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 3.3.2.1). 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 se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. En ce sens, le rôle de l'Etat requis se borne à un contrôle de plausibilité. L'autorité requise n'a ainsi pas à 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 et ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas pertinents pour l'Etat requérant (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 6.1.2).

#### **E. 2.4**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 143 II 136 consid. 6.1.2), afin d'éviter de constituer une « pêche aux renseignements », une demande d'assistance administrative n'identifiant pas nommément les personnes concernées doit : i. fournir une description détaillée du groupe faisant l'objet de la demande ainsi que des faits et circonstances à l'origine de la demande ; ii. exposer le droit (fiscal) applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales ; iii. démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies. Pour des raisons de cohérence, ces critères ne s'appliquent pas seulement aux demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAFF, mais également aux demandes collectives (ATF 146 II 150 consid. 6.1.2, 143 II 628 consid. 5.2).

#### **E. 2.5**

A teneur de l'art. 7 lit. a LAFF, il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. L'expression « actes punissables » au sens du droit suisse renvoie à des actes qui sont effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, d'une part, que les conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée soient remplies et d'autre part, que ces actes entrent soit dans le champ de compétence territoriale de la Suisse (art. 3 al. 1 et art. 8 al 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]), soit dans les différentes formes de compétences extraterritoriales prévues aux art. 4 à 7 CP (ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). Lorsqu'une partie prétend que la demande d'assistance administrative repose sur des actes punissables, il doit être examiné si la demande d'assistance administrative viole le principe de la bonne foi applicable en droit international public. Une demande heurte la confiance légitime que la

Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si celui-ci donne l'assurance qu'aucune donnée bancaire dérobée ne sera utilisée sur le territoire suisse dans le cadre d'une demande d'assistance administrative mais qu'il dépose tout de même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4 ; arrêt du TAF A-105/2021 du 24 septembre 2021 consid. 6.1.4). Un comportement contraire au principe de la bonne foi applicable en droit international public est en règle générale à retenir également sans assurance expressément donnée au préalable, si l'Etat requérant achète des données obtenues illégalement et fonde sa demande d'assistance administrative sur ces données (cf. arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.4). La simple utilisation de données acquises à l'origine illégalement, mais que l'Etat requérant a obtenues d'un autre Etat dans le cadre d'une assistance administrative spontanée, ne constitue cependant pas un comportement contraire à la bonne foi (arrêt du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.3.5 ; arrêts du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 3.4, A-3186/2019 du 20 août 2020 consid. 2.8.3 et A-1534/2018 du 3 août 2020 consid. 6.2).

## **E. 2.6**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la détermination de la résidence fiscale d'une personne au plan international est une question de fond, qui ne peut pas être traitée par l'Etat requis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, mais qui relève de la compétence des autorités de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.6 et 3.7 ; arrêts du TF 2C\_556/2022 du 14 juillet 2022 consid. 2.3 et 2C\_232/2022 du 5 avril 2022 consid. 2.2). Une personne concernée par une demande d'assistance administrative ne peut donc pas faire échec à l'échange de renseignements au motif qu'elle n'aurait pas son domicile fiscal dans l'Etat requérant, et exiger de l'Etat requis qu'il examine de manière individuelle si elle remplit les exigences d'un assujettissement en fonction du droit interne de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C\_556/2022 du 14 juillet 2022 consid. 2.3).

## **E. 3**

Dans un premier temps, le grief de la violation du droit d'être entendu sera examiné.

### **E. 3.1**

La recourante se prévaut d'une violation de son droit d'être entendue. En substance, elle expose avoir sollicité l'AFC afin qu'elle lui fournisse la documentation d'ouverture de compte sur la base de laquelle les formulaires A.1.1 et A.1.2 ont été établis et dont la transmission à l'Etat requérant est envisagée. Selon la recourante, l'AFC lui aurait répondu que ces formulaires avaient été établis par G.\_\_\_\_\_, raison pour laquelle elle ne détenait pas la documentation d'ouverture de son compte. La recourante expose encore avoir soumis sa demande à G.\_\_\_\_\_, laquelle lui aurait affirmé qu'elle n'était pas l'auteur des formulaires. La recourante ajoute avoir sollicité une nouvelle fois l'AFC à ce sujet, laquelle lui aurait expliqué que les données contenues dans les formulaires A.1.1 et A.1.2 avaient été transmises par G.\_\_\_\_\_ uniquement par voie électronique au format XML requis et que par souci de lisibilité et de garantie du droit d'être entendu, l'AFC avait transformé le format en présentant ces données sous forme tabellaire, sans modification matérielle. La recourante souligne ne pas avoir connaissance des documents sur la base desquels G.\_\_\_\_\_ a fourni des informations à l'AFC, reprochant à cette dernière d'avoir retranscrit ceux-ci sans vérifier leur contenu, respectivement sans s'assurer que le contenu corresponde à des documents bancaires pertinents pour la période visée, à savoir 20\*\* à 20\*\*, et non à des documents

antérieurs à cette période. La recourante évoque encore ses demandes de mesures d'instruction supplémentaires adressées à l'AFC, destinées à comprendre sur la base de quels documents G.\_\_\_\_\_ a établi les formulaires A.1.1 et A.1.2. A cet égard, elle souligne que la connaissance de ces documents serait indispensable pour qu'elle puisse contrôler leur contenu et, cas échéant, les contester. La recourante relève en outre les zones d'ombres entourant les circonstances dans lesquelles ces formulaires ont été établis, arguant qu'aussi bien l'AFC que G.\_\_\_\_\_ ont nié en être l'auteur. Elle allègue, enfin, avoir obtenu, par courrier électronique de G.\_\_\_\_\_ du (...) 20\*\*, la documentation d'ouverture de compte la concernant, précisant ne pas savoir si elle est exhaustive. Pour sa part, l'AFC réfute toute violation du droit d'être entendu, soutenant qu'il n'existerait aucune zone d'ombre. Par une argumentation qui porte, on le verra (cf. consid. 5.1.2), sur les griefs matériels de la recourante, l'autorité inférieure soutient que la recourante n'apporterait aucun élément susceptible de prouver une erreur dans la documentation détenue par G.\_\_\_\_\_. L'AFC est d'avis qu'elle pouvait dès lors partir du principe que G.\_\_\_\_\_ avait vérifié les renseignements avant de les lui fournir et que ceux-ci correspondaient à la réalité. L'autorité inférieure a ajouté que G.\_\_\_\_\_ était une banque agréée, soumise à la surveillance de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (ci-après : FINMA), devant dès lors offrir des garanties de bonne activité commerciale. L'AFC souligne encore que les informations contenues dans les annexes XML, destinées à être transmises à l'Etat requérant, auraient été fournies par G.\_\_\_\_\_ sur la base de sa documentation bancaire, précisant que la recourante en aurait été informée durant toute la procédure. L'autorité inférieure déduit de ce qui précède que la transmission des informations par G.\_\_\_\_\_ à l'AFC ne serait entachée d'aucune zone d'ombre, de sorte que des mesures d'instruction complémentaires auprès de G.\_\_\_\_\_ ne seraient pas justifiées.

### **E. 3.2.1**

Le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]) est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2, A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1). La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1). Le droit d'être entendu comprend également le droit d'obtenir une décision motivée. A ce propos, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et ceux sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2). En matière d'assistance administrative fiscale internationale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2, 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Les personnes doivent être

informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2, A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

### **E. 3.2.2**

En l'espèce, il est admis que la recourante a reçu de la part de G.\_\_\_\_\_, par courrier électronique du (...) 20\*\*, la documentation d'ouverture de compte la concernant. A cet égard, il ressort du dossier de la cause que G.\_\_\_\_\_ a confirmé à la recourante, par le courrier électronique précité, ne pas avoir fourni plus d'informations à l'AFC que celles transmises à la recourante. Il découle de ce qui précède que la recourante a obtenu, dans le cadre de la procédure devant l'autorité inférieure, les informations qu'elle requerrait. A ce propos, on relève que la recourante n'étaye pas les doutes qu'elle émet quant à l'exhaustivité des informations qu'elle a reçues de la part de G.\_\_\_\_\_. Dans ces circonstances, on retiendra que des mesures d'instruction complémentaires n'étaient pas justifiées. L'AFC a donc, à juste titre, rejeté la demande de la recourante en ce sens. Force est dès lors de constater que l'autorité inférieure n'a pas violé le droit d'être entendu de la recourante.

### **E. 4.1**

A titre liminaire, on relèvera que la présente procédure est étroitement liée à l'arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 - auquel renvoie l'AFC dans sa réponse du 30 mars 2021 -, dès lors que tous deux se fondent sur la même demande d'assistance administrative du CLO. On observera également que d'autres arrêts procédant de la même demande d'assistance administrative du CLO ont ensuite été rendus, de sorte que l'on peut retenir que l'arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021, publié en tant qu'arrêt de référence sur la page internet du TAF, revêt un caractère « pilote » (ci-après : cas pilote ou arrêt pilote) pour la présente cause. Dans cet arrêt pilote, et comme cela sera encore précisé dans les considérants ci-après, le Tribunal de céans a conclu qu'il y avait suffisamment d'éléments concrets permettant de retenir un comportement contraire au droit fiscal des personnes concernées par la demande d'assistance administrative de l'Autriche et que cette demande ne constituait pas une « pêche aux renseignements » (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.3.2). Au vu de ce qui précède, les griefs de la recourante seront dès lors examinés à la lumière de cet arrêt précité.

#### **E. 4.2.1.1**

Dans son arrêt pilote, à la question de savoir si l'AFC est entrée en matière, conformément au droit, sur la demande d'assistance administrative déposée par le CLO en date du (...) 2017, le TAF a relevé que cette demande reposait sur une liste, laquelle contenait à l'origine plus de 8'000 numéros de clients d'une banque attribuables sans équivoque et à l'aide desquels l'autorité inférieure et la banque invitée à éditer ont pu identifier les personnes concernées et rassembler les informations sollicitées par le CLO. Hormis les numéros précités, la demande d'assistance administrative ne contenait ni le nom ni l'adresse des personnes concernées. Au vu des éléments en présence, le Tribunal de céans a retenu qu'une telle « demande collective » consistait, selon la jurisprudence établie, dans une somme licite de demandes individuelles, laquelle ne devait pas être confondue avec une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021

consid. 4.2.1). Le TAF a en outre considéré que la demande d'assistance contenait également les autres éléments nécessaires, énumérés au ch. 2 lit. c du protocole final de la CDI CH-AT (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.2.3).

#### **E. 4.2.1.2**

S'agissant du principe de la subsidiarité au sens du ch. 2 lit. a du protocole final de la CDI CH-AT, la Cour de céans a retenu, dans son arrêt pilote, que l'Etat requérant avait confirmé dans sa demande d'assistance administrative que toutes les autres sources d'information dont il aurait pu se servir pour obtenir les renseignements sollicités par ses soins, sans courir le risque de mettre en péril le résultat de l'enquête, avaient été épuisées. Conformément au principe de la confiance au sens du droit international selon lequel il n'y a généralement pas de raison de remettre en question les explications apportées par d'autres Etats, la Cour de céans a jugé qu'en l'absence d'indices concrets et contraires, il y avait lieu de retenir que la demande d'assistance administrative de l'Autriche était conforme au principe de la subsidiarité (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.3).

#### **E. 4.2.2**

En l'espèce, dès lors que la présente cause et l'arrêt pilote se fondent, on l'a vu (consid. 4.1), sur la même demande d'assistance administrative, la Cour de céans retiendra, au vu de ce qui précède, que les conditions de forme de la présente demande et le principe de la subsidiarité sont respectés. Il en résulte que les conditions de recevabilité de la présente demande sont remplies.

### **E. 5**

Il sied ensuite de répondre à la question de savoir si la demande d'assistance administrative de l'Autriche constitue une « pêche aux renseignements ». Dans son arrêt pilote, la Cour de céans a retenu ce qui suit (voir aussi consid. 2.4 ci-avant).

#### **E. 5.1.1**

Pour ce qui a trait à la première exigence (description suffisamment détaillée du groupe concerné ainsi que des faits et des circonstances à l'origine de la requête), le TAF a constaté que la demande identifiait les personnes concernées au moyen de numéros de clients de la banque attribués sans équivoque, de sorte qu'il a considéré que la description du groupe visé était suffisamment détaillée (arrêt du TAF A-6532/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.1).

#### **E. 5.1.2**

Pour ce qui concerne la troisième exigence (démonstration que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que les obligations fiscales soient respectées), le Tribunal de céans a retenu que ce critère était également rempli, expliquant que l'Autriche obtiendrait, grâce à la divulgation d'un compte bancaire non déclaré - dans la mesure où un tel compte existe -, la possibilité de réclamer d'éventuels impôts qui n'auraient, à tort, pas été payés par des contribuables (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2020 consid. 4.4.2).

#### **E. 5.1.3**

Quant à la deuxième exigence développée par la jurisprudence du TF, selon laquelle la demande d'assistance administrative doit exposer le droit fiscal applicable et les motifs qui permettraient de partir du principe que les contribuables concernés n'auraient pas rempli

leurs obligations fiscales, le TAF a observé que la demande d'assistance administrative de l'Autriche désignait sans équivoque le droit fiscal applicable. S'agissant de la question de savoir si cette demande mentionnait des motifs suffisants pour admettre une violation des obligations fiscales, le Tribunal de céans l'a traitée comme suit.

#### **E. 5.1.3.1**

Conformément à la jurisprudence du TF, des indices concrets, respectivement des soupçons sont nécessaires pour pouvoir admettre une violation des obligations fiscales. Ils ne doivent cependant pas se référer aux individus mais de manière générale aux personnes dans ce groupe. En fonction des circonstances, le biais par lequel l'Etat requérant a eu connaissance de la liste peut constituer un indice selon lequel les titulaires de comptes bancaires n'auraient pas respecté leurs obligations fiscales (arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.3.1). A ce propos, le TAF a relevé deux cas de figure dans lesquels le TF a admis l'existence de tels indices suffisants. Dans le premier cas de figure, la procédure d'assistance administrative se fondait sur une demande collective de la France s'appuyant sur des données découvertes à la suite d'une perquisition conduite par le Ministère public de Bochum (Allemagne) au sein d'une société de groupe allemande de G.\_\_\_\_\_ au mois de (...) 20\*\* et (...) 20\*\*, et qualifiées de listes A, B et C dans l'arrêt rendu par le TF. Ce dernier a considéré que les premières vérifications entreprises par l'Etat requérant au sujet de la liste A, laquelle identifiait les noms de 1'130 personnes, avaient démontré que les contribuables concernés avaient, soit omis de déclarer leur compte, soit l'avaient régularisé à un moment antérieur. La Haute Cour a retenu qu'il existait un lien entre la liste A et les listes B (concernant l'année 20\*\*) et C (relative à l'année 20\*\*), lesquelles ne mentionnaient, certes, aucun nom, mais un code domicile faisant référence à une résidence en France. Le TF a en outre relevé que la banque faisait l'objet d'une procédure pénale en France et qu'elle était accusée d'avoir mis en place un système d'évasion fiscale. Dit tribunal est, enfin, arrivé à la conclusion que l'ensemble de ces indices démontrait un soupçon suffisant de comportement en violation du droit fiscal de la part des personnes figurant sur les listes B et C et identifiées au moyen de leurs numéros bancaires. Pour terminer, le TF a considéré que le fait que les listes B et C aient été trouvées lors d'une perquisition effectuée dans le cadre d'une procédure pénale en Allemagne, était un indice supplémentaire pour retenir un comportement contraire au droit fiscal (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.5 s. ; arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.3.1). Dans le second cas de figure, la procédure a été introduite par une demande d'assistance administrative de l'Allemagne, dans laquelle les personnes concernées étaient identifiées au moyen de leur numéro de compte bancaire. Le TF a considéré que le fait que l'Etat requérant connaissait les numéros de comptes bancaires et savait qu'un montant élevé y figurait, ne constituait pas encore à lui seul un indice permettant de retenir que cette somme d'argent n'aurait pas été déclarée ou imposée conformément au droit. La Haute Cour a souligné que l'élément décisif consistait bien plus dans le fait que, d'après la description de l'Etat requérant, des listes (mentionnant des données de clients d'une banque, soit les numéros de clients bancaires, leur âge, leur domicile et le solde de ces comptes) avaient pu être saisies, lesquelles étaient contenues dans un fichier caché se trouvant dans l'ordinateur d'une collaboratrice de cette banque et avaient été découvertes fortuitement à la suite d'une perquisition des locaux de dite banque ayant son siège à (...). Le TF a considéré que le fait que ces données n'étaient pas contenues dans le système de sauvegarde de la banque constituait un indice que les comptes concernés avaient dû être gérés de manière cachée et qu'ils n'avaient éventuellement pas été déclarés conformément à la loi. La Haute

Cour a souligné que cet indice, en combinaison avec les autres circonstances, à savoir la procédure d'investigation menée auprès de la banque et ayant entraîné un séquestre des données et les montants élevés sur les comptes concernés, constituait un signe concret de possibles irrégularités. Le TF a enfin jugé que la demande d'assistance administrative ne pouvait pas être qualifiée de « pêche aux renseignements » (cf. arrêts du TF 2C\_762/2022 du 23 septembre 2022 consid. 1.3 et 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5, en particulier consid. 5.3.1 ; arrêts du TAF A-2067/2021 du 9 mars 2023 consid. 3.1.2 [un recours contre cet arrêt a été déclaré irrecevable par arrêt du TF 2C\_188/2023 du 31 mars 2023] et A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.3.1).

### **E. 5.1.3.2**

La Cour de céans a encore relevé que comme dans les cas évoqués précédemment concernant les demandes d'assistance administrative déposées par la France, la demande d'assistance de l'Autriche dans la cause A-6532/2020 du 21 décembre 2021 se fondait sur des listes mises à disposition par les autorités allemandes, contenant des numéros bancaires ainsi que des données sur la fortune détenue en 20\*\* et 20\*\*, lesquelles avaient été découvertes à la suite d'une perquisition des autorités pénales allemandes. En d'autres termes, la demande d'assistance administrative de l'Autriche dans la cause précitée et celle déposée par la France avaient pour fondement des données provenant de la même source. La Cour de céans a en outre observé que ces listes - comme exposé dans l'arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 - se seraient vraisemblablement trouvées sur un fichier caché, contenu dans l'ordinateur d'une collaboratrice de la banque perquisitionnée (cf. arrêt du TAF A-1534/2018 du 3 août 2020 consid. 3.6 ; décisions du Tribunal pénal fédéral [TPF] BB.2019.61 et BB.2019.63 du 20 novembre 2019). Le TAF a par ailleurs relevé que l'échange spontané de ces listes par l'Allemagne à l'Autriche - comme cela ressort de la demande - a eu lieu sur la base de la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la Directive 77/799/CEE (JOUE L 64/1 du 11 mars 2011). Un tel échange spontané d'informations est prévu notamment lorsque l'autorité compétente d'un Etat a des raisons de supposer que l'impôt a été éludé (cf. par. II art. 9 al. 1 lit. a de la Directive 2011/16). Dans son arrêt pilote, le TAF a enfin retenu que le rapport avec l'Autriche ressortissait des codes domicile mentionnés dans les listes. Selon la demande d'assistance administrative de cet Etat requérant, le rapprochement des numéros de clients contenus dans la liste, effectué sur la base des deux conventions conclues avec la Suisse (voir point A.b in fine des Faits), a conduit à l'attribution et au retrait de plus de 370 comptes bancaires. Il en découle que le code domicile était correct au moins dans ces cas. Par la suite, le code domicile a été considéré comme suffisant pour ce qui concerne la demande collective déposée par la France, laquelle reposait sur des données provenant de la même source (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.6 s. ; arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Le TAF a en outre relevé que, conformément aux informations de l'Etat requérant, les valeurs patrimoniales comprises dans cette liste se chiffraient à plus de 5,5 milliards de Francs suisses, soit une somme considérable. Comme évoqué précédemment, pour présumer une violation des obligations fiscales, il suffit, selon la jurisprudence de la Haute Cour, que les données sur la base desquelles la demande d'assistance administrative se fonde ne soient pas régulièrement disponibles dans le système de sauvegarde de la banque, qu'une procédure d'investigation soit conduite auprès de la banque, que les données soient ensuite saisies, et qu'une somme importante de valeurs patrimoniales soit concernée. Ces conditions se recoupent avec la situation de départ du cas pilote, ce à quoi il convient d'ajouter que les données du cas

précité proviennent de la même source que celle sur laquelle la France a fondé sa demande collective et qui a été considérée comme valable par le TF. Dans ces circonstances, le TAF a dès lors retenu dans son arrêt pilote que le CLO avait fait valoir dans sa demande d'assistance suffisamment d'éléments concrets parlant en faveur d'un possible comportement contraire au droit fiscal des personnes concernées, jugeant de ce fait qu'il n'y avait pas lieu de qualifier sa requête de « pêche aux renseignements » (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.3.2).

## **E. 5.2**

Dès lors que la présente cause et celle ayant abouti à l'arrêt pilote procèdent de la même demande d'assistance administrative, la Cour de céans retiendra les développements précités et il doit être constaté que la demande d'assistance administrative de l'Autriche ne constitue pas une « pêche aux renseignements ».

## **E. 6**

S'agissant des griefs particuliers soulevés par la recourante, il s'agira d'abord de traiter celui en lien avec la pertinence vraisemblable et plus particulièrement le prétendu caractère erroné des informations dont la transmission est envisagée.

### **E. 6.1.1**

En substance, la recourante allègue être titulaire du compte n°\*\*\* auprès de G.\_\_\_\_\_, ouvert en (...) 20\*\*. Elle ajoute que J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ ont été inscrits dans la documentation d'ouverture de compte en tant qu'ayants droit économiques de ce compte. Leur adresse (...) a également été mentionnée dans la documentation précitée. A cet égard, la recourante précise que J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ n'auraient eu aucun pouvoir de signature sur le compte. Elle expose également que les (...) et (...) 20\*\*, ces derniers auraient transféré les intérêts qu'ils détenaient en son sein, soit respectivement \*\*\* et \*\*\* actions de la recourante, et leur qualité d'ayants droit économiques, à M.\_\_\_\_\_, laquelle agirait en tant que trustee du trust N.\_\_\_\_\_. A ce propos, la recourante souligne que lors de ce transfert, K.\_\_\_\_\_ aurait été domiciliée en (...), (adresse). La recourante précise qu'un formulaire T aurait été établi par G.\_\_\_\_\_ à l'occasion de ce transfert. Elle expose encore que selon ce formulaire T, ses avoirs seraient détenus par le trust précité, lequel serait irrévocable et discrétionnaire, précisant que le settlor serait O.\_\_\_\_\_. La recourante soutient en outre que malgré l'établissement de ce formulaire T en date du (...) 20\*\*, ce document exposerait une situation perdurant depuis 20\*\* - suite au transfert d'actions précité -, précisant que ce transfert et les modifications qui en auraient découlé, auraient fait l'objet de clarifications entre ses directeurs, d'une part, et G.\_\_\_\_\_, d'autre part. A cet égard, la recourante évoque les plaintes de ses directeurs auprès de G.\_\_\_\_\_ en raison d'erreurs contenues dans le formulaire A concernant le compte dont elle est titulaire, expliquant avoir informé dite banque, par courrier du (...) 20\*\*, que le changement d'ayant droit économique aurait eu lieu en 20\*\* et que ce ne serait qu'en 20\*\*, lors d'une rencontre entre ses directeurs et G.\_\_\_\_\_, qu'il serait apparu que les détails de ce changement n'auraient pas été communiqués à la banque. La recourante souligne enfin que ce ne serait qu'en 20\*\* que les changements effectués en 20\*\* auraient été portés dans la documentation d'ouverture de compte, au moyen du formulaire T établi le (...) 20\*\*. La recourante allègue en outre que les pièces produites par ses soins démontreraient clairement que J.\_\_\_\_\_ n'aurait plus aucun lien avec les avoirs de celle-ci depuis le (...) 20\*\* - il n'en serait ni ayant droit économique ni bénéficiaire -, précisant qu'il n'apparaîtrait pas dans la documentation

bancaire pour la période visée, soit de 20\*\* à 20\*\*. Quant à K.\_\_\_\_\_, la recourante souligne qu'elle ne serait - comme J.\_\_\_\_\_ - ni ayant droit économique ni bénéficiaire des avoirs de la recourante, mais uniquement une des potentiels bénéficiaires du trust N.\_\_\_\_\_. La recourante allègue encore que le domicile de K.\_\_\_\_\_ se trouverait en (...), à tout le moins depuis 20\*\*. Pour terminer, la recourante mentionne que le formulaire T aurait été mis à jour en 20\*\*, soutenant que ce document attesterait la nature discrétionnaire et irrévocable du trust précité. Elle ajoute que les bénéficiaires se composeraient de plus de vingt bénéficiaires primaires identifiables, sans droit de réclamer la distribution des avoirs détenus par le trust. La recourante prétend encore que les formulaires destinés à être transmis à l'Etat requérant auraient été établis sur la base des documents d'ouverture de compte datant de 20\*\*, soutenant qu'ils auraient donc été établis au moyen d'informations erronées, respectivement antérieures à 20\*\*. A ce propos, la recourante évoque l'art. 26 CDI CH-AT et l'art. IV par. 2 du protocole du 3 septembre 2009 contenu dans la CDI CH-AT, soulignant que les renseignements qui pourraient faire l'objet d'une demande d'assistance administrative seraient ceux en lien avec des années de taxation commençant le 1er janvier 20\*\* ou après cette date. La recourante précise toutefois que les documents et renseignements antérieurs au 1er janvier 20\*\* pourraient tomber sous le coup de l'art. 26 CDI CH-AT, pour autant qu'ils reposent sur un complexe de faits dont les effets juridiques perdureraient au-delà de cette date. A cet égard, la recourante soutient que les formulaires A.1.1 et A.1.2 fournis par G.\_\_\_\_\_ à l'AFC ne devraient pas être transmis à l'Etat requérant, dès lors qu'ils contiendraient des informations antérieures au 1er janvier 20\*\*. Elle ajoute que ces documents seraient erronés, au motif qu'ils ne distingueraient pas la qualité d'ayant droit économique de celle de possible bénéficiaire d'un trust discrétionnaire et irrévocable. Elle souligne enfin qu'aucune information ne serait susceptible d'être pertinente pour l'Autriche, pour ce qui concerne la période visée par la demande d'assistance administrative, soutenant qu'aucune personne liée à ce compte, à savoir titulaire du compte, ayant droit économique, fondé de procuration, voire possible bénéficiaire, n'aurait été domiciliée en Autriche et assujettie fiscalement de cet Etat, pendant cette période.

### **E. 6.1.2**

Pour sa part, l'AFC allègue que seules les informations enregistrées auprès de la banque pour la période visée font foi, pour ce qui concerne l'identité des ayants droit économiques, relevant que J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ apparaissent en 20\*\* en tant qu'ayants droit économiques du compte visé. A ce sujet, l'autorité inférieure souligne que ces renseignements ne pourraient pas être modifiés a posteriori, ajoutant qu'il ne ressortirait d'aucune pièce produite par la recourante que la banque aurait dû actualiser ces données et qu'il s'agirait donc d'une erreur de G.\_\_\_\_\_. L'AFC considère que J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ revêtent la qualité d'ayants droit économiques du compte visé. S'agissant des adresses mentionnées dans le document XML destiné à être transmis à l'Autriche, l'autorité inférieure soutient que ce seraient les plus récentes dont aurait disposé G.\_\_\_\_\_ en 20\*\*. L'AFC relève encore qu'en l'absence d'éléments propres à démontrer une erreur, il n'y aurait pas lieu de mettre en doute les informations fournies par G.\_\_\_\_\_ en tant que banque détentrice de celles-ci, agréée, soumise à la surveillance de la FINMA et devant offrir des garanties de bonne activité commerciale. Pour terminer, l'AFC se réfère à l'arrêt pilote selon lequel les codes domicile figurant sur les listes découvertes au sein d'une succursale de G.\_\_\_\_\_ en Allemagne constituent un critère suffisant pour retenir que les personnes liées aux comptes visés par la demande d'assistance administrative étaient

vraisemblablement assujetties dans l'Etat correspondant au code domicile durant la période concernée. L'autorité inférieure relève encore que dans ce contexte, des renseignements relatifs à des tierces personnes pourraient également être transmis. Enfin, en référence à la jurisprudence du Tribunal de céans, l'AFC souligne qu'une demande d'assistance administrative pourrait se fonder sur des informations relatives aux années 20\*\* et 20\*\*, quand bien même les renseignements sollicités concerneraient des années postérieures - comme en l'espèce.

### **E. 6.1.3**

Par acte du 14 avril 2022, la recourante s'est déterminée spontanément. En résumé, elle conteste l'allégation de l'AFC, selon laquelle les adresses figurant sur les formulaires fournis par G.\_\_\_\_\_ seraient les plus récentes dont cette dernière aurait disposé en 20\*\*, soulignant qu'il ressort du formulaire T, produit par ses soins, qu'en 20\*\* l'adresse de K.\_\_\_\_\_ se serait située en (...). La recourante ajoute qu'un changement d'adresse ultérieur ne découlerait pas de la documentation d'ouverture de compte. Sur la base de ces éléments, elle soutient que l'unique adresse de K.\_\_\_\_\_, dont G.\_\_\_\_\_ aurait eu connaissance en 20\*\*, serait celle en (...). La recourante allègue encore que le formulaire XML contredit les formulaires d'ouverture de compte en possession de G.\_\_\_\_\_, relevant qu'il s'agirait d'un élément suscitant des doutes quant à la fiabilité des informations fournies par G.\_\_\_\_\_. A cet égard, la recourante prétend encore que le statut de G.\_\_\_\_\_ en tant que banque agréée et soumise à la FINMA ne garantirait pas une absence d'erreur, précisément en se fondant sur d'anciens formulaires d'ouverture de compte afin de compléter le document XML transmis à l'AFC. Pour terminer, la recourante reproche à l'autorité inférieure de ne pas avoir contrôlé que les informations fournies par la banque étaient bel et bien correctes.

### **E. 6.2.1.1**

Selon la jurisprudence du TF, il n'incombe pas à l'Etat requis de procéder lui-même à l'analyse des caractéristiques juridiques d'un trust et du traitement fiscal de son patrimoine et de ses revenus, afin de déterminer dans quelle mesure ceux-ci devraient ou pourraient être fiscalement imputés au bénéficiaire du trust. Un tel examen, qui relève de l'application du droit fiscal de l'Etat requérant, outrepasserait le cadre d'un simple examen de plausibilité (arrêt du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 7.1.3). Il s'agit d'une question de fond, laquelle ressortit de la compétence des autorités de l'Etat requérant. Elle n'a dès lors pas à être traitée par les autorités suisses dans le contexte de l'assistance administrative (arrêt du TF 2C\_575/2022 du 27 juillet 2022 consid. 3.4).

### **E. 6.2.1.2**

Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral que, dès lors que l'assistance administrative a aussi pour but l'application de la législation fiscale interne de l'Etat requérant, tous les renseignements dont ce dernier peut avoir besoin pour établir l'impôt dû par un de ses contribuables remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable. Une demande d'assistance administrative peut par exemple être présentée pour obtenir de tiers des renseignements sur des relations contractuelles avec une personne déterminée, si celles-ci ont un lien avec l'imposition du contribuable visé (ATF 143 II 185 consid. 3.3.3 ; arrêt du TF 2C\_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 7.5 [destiné à la publication]).

### **E. 6.2.1.3**

S'agissant de la question de savoir si des informations antérieures à 20\*\* peuvent être transmises dans la présente cause, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de juger que la transmission d'informations portant sur une période antérieure à la période visée par la demande d'assistance n'est pas en soi interdite et doit s'apprécier à l'aune du critère de la pertinence vraisemblable, c'est-à-dire pour autant que les informations soient encore vraisemblablement pertinentes pour la période couverte par la Convention (arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 2.2, en particulier consid. 2.2.7 et 2.2.8 ; arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 6.2.1).

#### **E. 6.2.2.1**

Eu égard aux griefs de la recourante et à la jurisprudence applicable en la matière, citée ci-avant (cf. consid. 6.2.1.2 et 6.2.1.3), on relèvera tout d'abord les développements suivants ressortant du cas pilote, relatifs à la pertinence vraisemblable des renseignements requis. Ceux-ci seront retenus dans la présente cause, dès lors que cette dernière et le cas pilote procèdent de la même demande d'assistance administrative (cf. consid. 4.1). Dans son arrêt pilote (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.3.2), le Tribunal de céans a retenu que le rapport avec l'Autriche ressortait du code domicile y relatif figurant dans les listes de G.\_\_\_\_\_ et que ce code constituait un indice suffisamment concret pour présumer une obligation fiscale vis-à-vis de l'Autriche (voir aussi arrêt du TF 2C\_762/2022 du 23 septembre 2022 consid. 1.3 ; arrêt du TAF A-2067/2021 du 9 mars 2023 consid. 3.1.2 [un recours contre cet arrêt a été déclaré irrecevable par arrêt du TF 2C\_188/2023 du 31 mars 2023]). Le Tribunal de céans a également souligné que la procédure d'assistance administrative n'avait pas pour objet de déterminer le lieu de domicile fiscal, ajoutant qu'il ne ressortissait pas de la compétence des autorités suisses de déterminer si un domicile fiscal se situait en Autriche selon le droit autrichien (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 5.2). Il a enfin jugé que la condition de la vraisemblance pertinente des renseignements sollicités était remplie (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 5.2 ; voir aussi ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.6).

#### **E. 6.2.2.2**

Les arguments avancés par la recourante sont, on le verra (cf. consid. 6.2.2.2.1 à 6.2.2.2.3), mal fondés. En outre, ils ne changent rien aux développements exposés ci-avant (cf. consid. 6.2.2.1). 6.2.2.2.1 En effet, en l'espèce, pour ce qui concerne les informations prétendument erronées de G.\_\_\_\_\_, la Cour de céans observe que la recourante ne fournit aucune pièce selon laquelle G.\_\_\_\_\_ aurait reconnu avoir commis une erreur dans la gestion des données personnelles liées au compte visé. Au contraire, la recourante produit les correspondances qu'elle a adressées à G.\_\_\_\_\_ pour informer cette dernière de ses prétendues erreurs. La Cour de céans relève également que les pièces contenant le formulaire T - formulaire relatif aux trusts - ont été établies les (...) 20\*\* et (...) 20\*\*. On observe que la recourante n'apporte en revanche aucun élément s'agissant de la période visée, soit entre 20\*\* et 20\*\*. En l'absence d'élément étayant cette période, on ne peut dès lors pas présumer que la situation relative au trust est demeurée inchangée entre le (...) 20\*\* et le (...) 20\*\* et que la banque aurait transmis des informations erronées. Quant à la prétendue nature du trust et à ses prétendues conséquences, à savoir que K.\_\_\_\_\_ ne serait que l'une des possibles bénéficiaires du trust N.\_\_\_\_\_, discrétionnaire et irrévocable, et ne revêtirait plus la qualité d'ayant droit économique du compte visé, on rappelle, conformément à la jurisprudence de la Haute Cour, qu'il s'agit d'une question relevant du fond, laquelle ne ressortit pas de la compétence de l'Etat requis, mais de celle de

l'Etat requérant dans le cadre d'une procédure nationale. Par ailleurs, pour ce qui a trait au lieu de résidence de J. \_\_\_\_\_ et K. \_\_\_\_\_, la Cour de céans souligne qu'il s'agit également d'une question de fond ressortissant exclusivement de la compétence de l'Etat requérant, dans le cadre d'une procédure nationale. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans retiendra que la recourante échoue à démontrer que G. \_\_\_\_\_ a fourni des informations erronées à l'AFC. 6.2.2.2.2 S'agissant de l'époque dont proviennent les renseignements délivrés par G. \_\_\_\_\_, on rappellera la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. consid. 2.3.3.3), selon laquelle 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 se révéleront pertinents. On rappellera encore que seule la question de la pertinence vraisemblable des renseignements est déterminante pour juger si ceux-ci peuvent être transmis à l'Etat requérant dans le cadre de l'assistance administrative (cf. consid. 6.2.1.3). Or, on l'a vu (cf. consid. 6.2.2.1), la condition de la pertinence vraisemblable est remplie in casu. En outre, sur la base des documents fournis par G. \_\_\_\_\_, la Cour de céans relève que J. \_\_\_\_\_ et K. \_\_\_\_\_ revêtent la qualité d'ayants droit économiques résidant en Autriche. Aussi, la Cour de céans considérera que ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour retenir une possible obligation fiscale de ces ayants droit économiques envers l'Etat requérant, pour la période visée, de sorte que le grief de la recourante est mal fondé. 6.2.2.2.3 Quant à l'argument de la recourante, selon lequel elle ne serait pas une entité autrichienne, la Cour de céans constate qu'il n'est pas déterminant. En effet, on l'a vu (cf. consid. 6.2.2.1), le code domicile relatif à l'Autriche constitue déjà un indice suffisant pour admettre une possible obligation fiscale des personnes liées au compte visé, vis-à-vis de l'Autriche. S'ajoute à cela, le lieu de résidence en Autriche de J. \_\_\_\_\_ et K. \_\_\_\_\_, lequel ressort des documents fournis par G. \_\_\_\_\_, exprimés sous forme tabellaire dans l'annexe XML. Au vu de ce qui précède, la recourante ne peut donc être suivie.

#### **E. 7**

Par conséquent, il est retenu que la décision litigieuse remplit les conditions de l'assistance administrative au sens de la CDI CH-AT. La conclusion de la recourante en rejet de la demande d'assistance administrative doit dès lors être rejetée.

#### **E. 8**

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels s'élèvent à 5'000 fr. (cinq mille francs), compte tenu de la charge de travail liée à la procédure (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 fr. déjà versée.

#### **E. 9**

Au vu de 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).

#### **E. 10**

La présente décision, laquelle est 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 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 se trouve à la page suivante.)

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