

BVGer A-584/2021 vom 21. Juni 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-06-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-584_2021

FR: TAF A-584/2021 du 21 juin 2024

IT: TAF A-584/2021 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

Les requérants ont qualité pour recourir, dès lors qu'ils ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure en qualité de personnes concernées par la requête d'assistance administrative et qu'il est prévu de transmettre à l'Etat requérant des informations à leur sujet. En tant que destinataires de la décision finale attaquée, ils sont spécialement touchés par celle-ci et ont 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 les requérants 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

Les requérants peuvent 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, les recourants se prévalent de la disparition de la pertinence vraisemblable en cours de procédure, de la violation du principe de la proportionnalité et de l'opportunité, de la violation de principe de la bonne foi, de la violation de leur droit au respect de leur sphère privée, et d'une « pêche aux renseignements ».

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 commencera par examiner la forme de la demande et le principe de la subsidiarité (consid. 3). Il vérifiera ensuite les conditions matérielles de la demande eu égard aux griefs soulevés par les recourants. Seront ainsi examinés l'interdiction de la « pêche aux renseignements » (consid. 4), la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 5) et le principe de la bonne foi (consid. 6). Le Tribunal de céans se penchera enfin sur les griefs de la violation du principe de la proportionnalité, de l'opportunité (consid. 7) et de la protection de la sphère privée (consid. 8).

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 à l'année fiscale 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 (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 la 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. 3.1

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 17 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 des recourants seront dès lors examinés à la lumière de cet arrêt précité.

E. 3.2.1.1

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. 3.2.1.2

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. 3.2.2

In casu, dès lors que la présente cause et l'arrêt pilote se fondent, on l'a vu (consid. 3.1), 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. 4

Il s'ensuit 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. 4.1.1

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. 4.1.2

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. 4.1.3

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. 4.1.3.1

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. _____ aux 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. 4.1.3.2

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 recourent 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. 4.2

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. Par conséquent, la demande d'assistance administrative de l'Autriche ne constitue pas une « pêche aux renseignements ». Le grief des recourants, selon lequel la demande d'assistance administrative de l'Autriche consisterait dans une « pêche aux renseignements » illégale, au motif que les soupçons à leur endroit d'un domicile en Autriche pendant la période fiscale 20** à 20** seraient insuffisants, n'y change, on le verra, rien à l'issue retenue ci-avant. Les griefs développés à ce titre par les recourants seront cependant encore traités ci-après sous l'angle du respect de la condition de la pertinence vraisemblable des informations requises (cf. consid. 5).

E. 5

L'examen de la Cour de céans doit également porter sur la question de savoir si les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable.

E. 5.1

En substance, les recourants soutiennent que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par l'Etat requérant a disparu en cours de procédure. A ce sujet, ils exposent que la présomption de leur assujettissement fiscal en Autriche repose sur le code « *** » inscrit devant les numéros de comptes bancaires, lesquels figurent sur la liste fournie par l'Etat requérant à l'appui de sa demande d'assistance administrative. A cet égard, les recourants relèvent que ce code n'est pas mentionné dans les fichiers XML joints à la décision finale de l'AFC, précisant que seul le domicile d'une personne, dont les nom et prénom ne sont pas indiqués, y figure. S'agissant de leur domicile, les recourants allèguent qu'il se trouve en Suisse, (adresse). Selon eux, les fichiers XML contiennent une erreur, laquelle pourrait s'expliquer par leur présence en Autriche dans les années 19**, ajoutant avoir toutefois résidé au (...) entre 20** et 20** et ensuite en (...) - à (...) - entre 20** et 20**, pour enfin revenir définitivement en Suisse, à (...) en 20**. A ce propos, ils soutiennent que leurs déplacements précités seraient attestés aussi bien par le Département fédéral des affaires étrangères, la banque G. _____ ainsi que différents documents dont certains ont été fournis à l'autorité inférieure par leurs soins, se référant à leur correspondance du 19 novembre 2020 ainsi qu'aux pièces 5, 6 et 7 annexées à leur recours. Les recourants évoquent encore la demande de l'AFC par correspondance du 5 novembre 2020, selon laquelle l'autorité précitée a requis de G. _____ la confirmation que le code domicile était erroné, expliquant que G. _____ n'a pas été en mesure de l'attester, dès lors que le délai légal de dix ans afférant à la conservation des archives était déjà arrivé à

échéance au moment de la requête. Sur la base des éléments précités, les recourants soutiennent enfin qu'il ne demeurerait aucun doute quant à l'absence d'assujettissement fiscal les concernant, en Autriche, entre 20** et 20**, soulignant que les fichiers XML transmis par l'AFC avec sa décision finale renfermeraient une erreur évidente. Les recourants concluent que la condition de la vraisemblance pertinente des renseignements requis a disparu en cours de procédure, de sorte que la décision finale rendue par l'AFC le 8 janvier 2021 accordant l'assistance administrative doit être annulée et l'entraide refusée. L'autorité inférieure s'est déterminée par acte du 17 mars 2022. Elle allègue, en substance, que les recourants n'apportent pas la preuve qu'ils auraient été domiciliés hors d'Autriche en 20** et 20**, déduisant qu'il est correct que le compte bancaire concerné soit mentionné sur les listes de 20** et 20** fondant la demande d'assistance administrative. L'AFC conteste le prétendu caractère erroné du code domicile « Autriche » attribué au compte bancaire précité. Quant aux adresses mentionnées dans le document XML remis par G._____, l'autorité inférieure souligne qu'il s'agit des adresses les plus récentes dont cette banque avait connaissance en 2015. S'agissant des codes domicile inscrits sur les listes, l'AFC se réfère à la jurisprudence de la Cour de céans, expliquant que ces codes constituent des critères d'assujettissement suffisants pour retenir que les personnes concernées par ces listes étaient assujetties dans le pays mentionné pendant la période à contrôler.

E. 5.2.1

On l'a vu (consid. 4.1.3.2), dans son arrêt pilote, 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. 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. 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. 5.2.2

En l'espèce, on renverra au constat du Tribunal de céans dans son arrêt pilote à propos de la condition de la pertinence vraisemblable, dès lors que la présente cause et le cas pilote se fondent sur la même demande d'assistance administrative. Cela étant, les arguments avancés et les pièces produites par les recourants ne permettent pas, pour les raisons suivantes, de retenir, comme ces derniers le prétendent, une disparition, en cours de procédure, de la nature vraisemblablement pertinente des renseignements requis. En effet, en premier lieu, on soulignera que l'allégation des recourants, pièces à l'appui, selon laquelle ils auraient résidé dès 20** au (...), puis à partir de 20** en (...), et enfin en Suisse depuis 20**, relève de la question du domicile, laquelle est une question de fond, ressortissant exclusivement de la compétence de l'Etat requérant (cf. consid. 2.6 et 5.2.1 ci-avant). En ce sens, cette question pourra être soulevée par les recourants ultérieurement dans le cadre d'une éventuelle procédure nationale diligentée par l'Autriche. Pour cette raison déjà, les recourants ne peuvent être suivis. En second lieu, les recourants font valoir que l'annexe XML contiendrait une erreur - sans pour autant mentionner l'inscription prétendument erronée -, se contentant de soutenir que cette erreur serait due à leur présence en Autriche dans les années 19**. Or, il ressort de cette annexe qu'en 20**, leur résidence se trouvait en

Suisse, mais que c'est celle du titulaire des trois comptes bancaires visés (main account holder) qui se trouvait en Autriche en 20***. En l'absence d'explications des recourants, on peine à saisir en quoi l'annexe XML serait erronée. Au vu de ce qui précède, ils ne peuvent donc être suivis. Partant, ils échouent à démontrer que la nature vraisemblablement pertinente des renseignements sollicités par l'Etat requérant, les concernant, aurait disparu en cours de procédure.

E. 6.1

Les recourants soutiennent également avoir, à l'appui de leurs pièces, renversé la présomption de la bonne foi au sens du droit international public, dès lors qu'ils auraient démontré l'impossibilité de leur imputer un lien d'assujettissement avec l'Autriche durant la période concernée.

E. 6.2

Dans son arrêt pilote (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.4.3.2), la Cour de céans a confirmé que le code domicile représentait un indice suffisant pour retenir une possible obligation fiscale (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]). Dans ces circonstances, force est de constater que la bonne foi de l'Etat requérant ne peut dès lors être remise en question. Par surabondance, on rappellera, d'une part, que la question de l'assujettissement fiscal ne ressortit ni de la compétence de l'AFC, ni de celle de la Cour de céans, mais de celle de l'Etat requérant dans le cadre d'une procédure nationale (cf. consid. 2.6 ci-avant). D'autre part, on l'a vu, la Cour de céans a retenu que la demande d'assistance formée par l'Autriche remplit la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements. Au vu de ce qui précède, les recourants ne peuvent donc être suivis.

E. 7.1

Les recourants font encore valoir que l'exigence de la vraisemblance pertinente et l'interdiction de la « pêche aux renseignements » correspondraient au principe de la proportionnalité, auquel toute demande d'assistance administrative devrait se conformer. A ce propos, ils soutiennent que ces principes doivent être appliqués en leur faveur.

E. 7.2

In casu, on l'a vu, aussi bien l'interdiction de la « pêche aux renseignements » que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements, sont respectées (cf. consid. 4.2 et 5.2.2), contrairement à ce que prétendent les recourants. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'examiner le principe de la proportionnalité ni l'opportunité, étant rappelé qu'il suffit que les conditions de la demande, prévues dans la CDI CH-AT soient remplies. Les recourants ne peuvent dès lors être suivis.

E. 8.1

Les recourants évoquent également le droit au respect de la sphère privée ancré aux art. 13 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), dont l'application devrait entraîner l'absence de divulgation de leurs données financières en lien avec le compte bancaire concerné. A cet égard, les recourants considèrent que leur droit à la protection de leur sphère privée serait prépondérant par rapport à l'intérêt de l'Etat requérant d'obtenir les renseignements

sollicités, dès lors que l'intérêt de l'Autriche ne reposerait que sur des soupçons fondant, certes, une présomption, laquelle serait cependant renversée par leur motivation exposée dans leur recours. Ils soulignent, enfin, que la condition de la pertinence vraisemblance ne doit pas être appliquée trop largement au risque de vider la proportionnalité de sa substance dont elle serait garante. Pour sa part, l'autorité inférieure soutient que le législateur suisse a déjà procédé à une pesée des intérêts en présence et a également instauré des mécanismes permettant d'assurer la proportionnalité des mesures. A ce propos, l'AFC expose que selon la CDI CH-AT, seules les informations vraisemblablement pertinentes peuvent être transmises à l'Etat requérant. D'après l'autorité inférieure, les conditions de l'art. 8 CEDH, respectivement 36 Cst. seraient présumées remplies, ajoutant que quand bien même l'art. 8 CEDH devrait s'appliquer in casu, les recourants ne feraient pas valoir de circonstances suffisantes permettant de conclure à une violation du droit au respect de la vie privée.

E. 8.2

Selon la jurisprudence, l'art. 8 CEDH ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance administrative, dès lors que les conditions d'une ingérence dans le droit au respect de la vie privée sont respectées (cf. arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.5.5), ce qui est le cas en l'espèce. On soulignera par ailleurs que, contrairement à ce que prétendent les recourants, l'AFC a, à juste titre, retenu que la condition de la vraisemblance pertinente était remplie. Au vu de ce qui précède, le grief est infondé.

E. 9

En définitive, la décision litigieuse remplit les conditions de l'assistance administrative au sens de la CDI CH-AT. La conclusion des recourants tendant à ce que la demande d'assistance administrative soit refusée en ce qui les concerne doit dès lors être rejetée.

E. 10.1

Les recourants, qui succombent, doivent supporter solidairement 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. 10.2

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. 11

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.)