

BVGer A-624/2021 vom 21. Juni 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-06-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-624_2021

FR: TAF A-624/2021 du 21 juin 2024

IT: TAF A-624/2021 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

Le recourant a qualité pour recourir, dès lors qu'il a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure en qualité de personne concernée par la requête d'assistance administrative et qu'il est prévu de transmettre à l'Etat requérant des informations à son sujet. En tant que destinataire de la décision finale attaquée, il est spécialement touché 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 le recourant 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

Le recourant 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, le recourant fait valoir que les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents et que la demande équivaldrait à une « pêche aux renseignements ». Il fait également grief à l'autorité inférieure d'avoir violé les principes de la bonne foi, de la subsidiarité et de la spécialité. Le recourant se prévaut encore de la violation de l'art. 2 al. 1 de l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (OAAF, RS 651.11), ainsi que de l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-AT.

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 la forme de la demande et le principe de la subsidiarité dont la violation a été invoquée par le recourant (consid. 3). Il vérifiera ensuite les conditions matérielles de la demande eu égard aux griefs soulevés par le recourant, à savoir la question de l'application de l'art. 2 al. 1 OAAF (consid. 4), le principe de la bonne foi (consid. 5), le principe de la spécialité (consid. 6), la question de savoir si la demande consiste dans une « pêche aux renseignements » et si la condition de la vraisemblance pertinente est remplie (consid. 7). Enfin, le Tribunal de céans examinera si l'art. 26 par. 3 lit. b de la CDI CH-AT a été respecté (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 aux années fiscales commençant le 1er janvier 2012 ou après cette date (cf. art. IV par. 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 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 LAAF, 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. 2.7

Les dispositions régissant l'assistance administrative, par exemple celles prévoyant le contenu de la demande, sont par nature procédurales. Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à concrétiser l'exécution en Suisse. C'est en ce sens qu'il faut comprendre la formulation utilisée par la jurisprudence selon laquelle la LAAF a le caractère d'une loi d'exécution de nature procédurale (ATF 143 II 628 consid. 4.3, 143 II 224 consid. 6.1 ; arrêt du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 consid. 5.4). Il n'en demeure pas moins que tant la LAAF que les dispositions régissant l'assistance administrative qui figurent dans les CDI fixent des règles de procédure qui partant, sauf disposition contraire, sont d'application immédiate, peu importe que les périodes fiscales visées par les demandes soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure. A cet égard, il ne faut pas confondre l'applicabilité immédiate des règles procédurales régissant la demande d'assistance administrative fixées dans une CDI, avec la question des périodes fiscales visées par ladite demande. Les règles de procédure nouvelles de la CDI s'appliquent aussi lorsque les demandes portent sur des périodes fiscales antérieures à leur entrée en vigueur. Les Etats peuvent toutefois prévoir des limites aux périodes fiscales susceptibles d'être visées et il est fréquemment stipulé dans les CDI les périodes fiscales à partir desquelles les demandes d'assistance peuvent porter. C'est ce qu'a fait la Suisse, qui a inclus dans les CDI postérieures à 2009 une clause fixant la limite à l'année qui suit l'entrée en vigueur de la CDI en question (ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 consid. 5.4).

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 9 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 du recourant 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

En l'espèce, 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 formelles de la présente demande sont remplies.

E. 3.2.2.1

Pour ce qui concerne le principe de la subsidiarité au sens du ch. 2 lit. a du protocole final de la CDI CH-AT (cf. consid. 2.3.2.1), le recourant prétend que la présente demande d'assistance administrative ne le respecterait pas, soutenant que l'Etat requérant se serait contenté de comparer les données des listes avec d'autres données reçues de l'AFC en application de l'Accord entre la République d'Autriche et la Confédération suisse concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers et de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne conclu avec la Communauté européenne. Le recourant souligne qu'une comparaison de listes ne suffit pas pour retenir un épuisement des sources habituelles. Il soutient en outre que depuis que l'Autriche a adressé sa demande d'assistance administrative à la Suisse, ces deux Etats se seraient échangé automatiquement des

informations sur base d'une norme commune de déclaration. A cet égard, le recourant reproche à l'Etat requérant d'avoir omis de comparer les données obtenues sur la base du standard avec celles reçues, précisant qu'il incombe à l'Autriche de comparer celles-ci, afin de vérifier qu'elle n'ait pas déjà obtenu, par un autre moyen, les données qu'elle requiert.

E. 3.2.2.2

Dans son arrêt pilote, la Cour de céans a retenu, au sujet du principe de la subsidiarité, 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. 3.2.3

In casu, on l'a vu (cf. consid. 3.1), la présente cause et l'arrêt pilote se fondent sur la même demande d'assistance administrative. Dans ce contexte, la Cour de céans retiendra par conséquent que le principe de la subsidiarité est respecté.

E. 4.1

S'agissant des conditions matérielles en matière d'assistance administrative, la Cour de céans examinera tout d'abord si la CDI CH-AT est, d'un point de vue temporel, applicable à la demande d'assistance administrative.

E. 4.2

A ce sujet, le recourant évoque l'art. 2 al. 1 OAAF - selon lequel les demandes groupées visées à l'art. 3 lit. c LAAF sont admises pour les renseignements relatifs à des faits survenus à partir de 1er février 2013 -, soulignant que la demande de l'Etat requérant vise cependant la transmission des informations relatives aux soldes des comptes pour la période allant du 1er janvier 20** au 31 décembre 20**. Le recourant mentionne également l'arrêt du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019, dont il ne partage toutefois pas le raisonnement figurant à son considérant 5, expliquant que la Haute Cour a admis dans son considérant 6.1.3 que l'examen de la licéité d'une demande individuelle multiple et celui d'une demande groupée s'effectue à l'appui des mêmes critères. Le recourant en déduit qu'il ne serait dès lors pas cohérent de considérer que la disposition légale destinée à identifier les contribuables à travers leur numéro de compte, laquelle peut être appliquée aussi bien à une demande individuelle multiple qu'à une demande groupée, entre en vigueur à des moments différents pour ces deux types de demandes. Le recourant soutient que le champ d'application temporel des dispositions régissant ces deux types de demandes doit dès lors être identique, demandant à la Cour de céans de corriger la prétendue incohérence contenue dans l'arrêt du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 en refusant de fournir à l'Etat requérant toute information antérieure au 1er janvier 2013, dès lors que la demande d'assistance administrative violerait l'art. 2 al. 1 OAAF.

E. 4.3

En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que l'Etat requérant a adressé sa demande d'assistance administrative à l'AFC le (...) 2017, sollicitant des renseignements relatifs à la période allant du 1er janvier 20** au 31 décembre 20**. A cet égard, on relève que l'art. 26 CDI CH-AT, lequel concerne le contenu de la demande d'assistance administrative, est une disposition régissant l'assistance administrative, de sorte que, conformément à la jurisprudence du TF (cf. ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 consid. 5.4), cette disposition conventionnelle est immédiatement applicable (voir consid. 2.7 ci-avant). On observe également que, lors de la révision de cette norme, la Suisse a fixé une limite aux périodes fiscales susceptibles d'être visées, laquelle figure à l'art. IV par. 2 du protocole du 3 septembre 2009 contenu dans l'annexe à la CDI CH-AT. Selon cet art. IV par. 2, le protocole du 3 septembre 2009 contenu dans l'annexe à la CDI CH-AT entrera en vigueur le premier jour du troisième mois suivant le mois au cours duquel aura eu lieu l'échange des instruments de ratification, et ses dispositions seront applicables aux années fiscales commençant le 1er janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de ce protocole, ou après cette date. Il ressort de ce protocole qu'il est entré en vigueur le 1er mars 2011. Dès lors que l'Autriche a requis des renseignements à compter du 1er janvier 20**, on retiendra que les renseignements qu'elle demande, soit du 1er janvier 20** au 31 décembre 20**, tombent dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-AT et de son protocole final. Sur la base de ce qui précède, l'arrêt du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 ne présente aucune incohérence, mais doit au contraire être suivi. Partant, le grief du recourant est mal fondé.

E. 5

Il sied également de traiter la question de savoir si le principe de la bonne foi a été respecté par l'Etat requérant.

E. 5.1

A ce sujet, le recourant évoque l'art. 47 de la Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (LB, RS 952.0), lequel sanctionne la violation du secret bancaire, soutenant que malgré la perquisition de données survenue en Allemagne, une violation du secret bancaire aurait été commise en Suisse par les employés d'une banque soumise à l'art. 47 LB. A cet égard, il explique que les employés de G._____ auraient commis trois imprévoyances coupables majeures lors du départ d'une employée pour l'Allemagne, soit : 1. Les supérieurs de l'employée se seraient contentés d'une déclaration écrite de celle-ci, dans laquelle elle aurait affirmé avoir supprimé toutes les données relatives aux clients, sans pour autant le vérifier effectivement ; 2. Les supérieurs de cette employée auraient accepté que cette dernière envoie dans son profil informatique, les éléments qu'elle aurait gardés dans son profil suisse ; 3. Les supérieurs de cette employée n'auraient pas procédé - dans une optique de contrôle - à des scans des documents lors de leur transmission sur les serveurs allemands. Le recourant soutient que ces trois imprévoyances coupables auraient entraîné la révélation de données bancaires secrètes confiées aux supérieurs de l'employée. Le recourant ajoute que l'intention ne serait pas nécessaire pour retenir la réalisation de l'élément constitutif subjectif de cette infraction, soutenant que la négligence serait suffisante. Le recourant considère enfin que, sur la base de ces éléments, la demande reposerait sur des informations obtenues au moyen d'actes punissables au regard du droit suisse, par le biais de l'art. 47 LB, lesquels sont susceptibles d'être poursuivis en Suisse, en vertu des art. 3 ss du Code pénal suisse du 21 décembre 1937

(CP, RS 311.0). Pour terminer, le recourant soutient que l'Etat requérant ne devrait pas pouvoir obtenir d'informations au moyen de ces données, dès lors qu'une telle transmission contreviendrait au principe de la bonne foi, concluant que la demande d'assistance administrative doit être rejetée.

E. 5.2.1

On l'a vu (consid. 3.1), la présente cause montre un lien étroit avec l'arrêt pilote, dès lors que tous deux se fondent sur la même demande d'assistance administrative du CLO. L'arrêt pilote revêt donc un caractère de principe (ci-après : arrêt de référence) pour la présente cause. Au sujet du principe de la bonne foi, le Tribunal de céans a, dans son arrêt pilote (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.5.1), relevé, d'une part, que l'Autriche n'avait donné aucune assurance à l'AFC qu'elle n'utiliserait pas, dans le cadre de sa demande d'assistance administrative, d'éventuelles données obtenues illégalement. D'autre part, le Tribunal de céans a retenu que l'Etat requérant avait obtenu légalement les informations sur lesquelles il avait fondé sa demande. Le Tribunal administratif fédéral a en outre souligné qu'il ne ressortait pas du dossier de la cause que le droit suisse aurait été violé dans le cadre de la saisie (officielle) des listes par les autorités pénales allemandes au sein d'une succursale allemande de G._____ et de la transmission de ces documents par l'Allemagne à l'Autriche. Déjà pour ce motif, la Cour de céans a jugé qu'un comportement contraire à la bonne foi de la part de l'Etat requérant ne pouvait être retenu. Dans son arrêt pilote (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.5.2), la Cour de céans a ajouté que le fait que l'achat d'un CD contenant des données - qu'un collaborateur de la banque s'était possiblement procurées et avait transmises en violation du droit pénal - ait été à l'origine de la procédure d'investigation menée par les autorités pénales allemandes contre une succursale allemande de G._____, n'y changeait rien. A cet égard, la Cour de céans a observé qu'en lien avec la transmission à l'Allemagne du CD contenant des données, une infraction pénale - ne constituant toutefois pas une violation du secret bancaire - avait entre-temps été confirmée par les tribunaux suisses (arrêt du Tribunal pénal fédéral [TPF] SK.2016.34 du 21 janvier 2019). A ce propos, la Cour de céans a cependant jugé qu'un comportement contraire au principe de la bonne foi ne pouvait être retenu à l'endroit de l'Autriche, rappelant en avoir déjà jugé ainsi dans un arrêt du TAF A-1534/2018 du 3 août 2020 consid. 3.6 concernant une demande d'assistance administrative de la France fondée sur les mêmes données que la demande de l'Autriche. A ce propos, la Cour de céans a expliqué que, premièrement, la chaîne de causalité avait été sinon interrompue, du moins fortement influencée par des facteurs externes, notamment les enquêtes menées par les autorités pénales allemandes. Secondement, les données sur lesquelles l'Etat requérant s'était fondé n'étaient pas celles que l'employé de banque s'était procurées illégalement et avait vendues à l'Allemagne, mais d'autres données découvertes lors de la perquisition effectuée ultérieurement. Toujours dans son arrêt pilote (arrêt du TAF A-6532/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.5.2), le Tribunal de céans a encore souligné au sujet des listes trouvées lors de la perquisition qu'aussi bien le Ministère public que les instances de recours avaient rejeté une violation volontaire du secret bancaire (cf. arrêts du TPF BB.2019.61 et BB.2019-63 du 20 novembre 2019 ayant confirmé l'ordonnance de classement du Ministère public de la Confédération). A ce propos, le Tribunal de céans a souligné qu'eu égard aux facteurs externes sur la chaîne de causalité, il manquait un lien suffisant entre l'Autriche et les faits intervenus - lequel aurait pu justifier l'hypothèse d'une violation du principe de la bonne foi au sens du droit international.

E. 5.2.2

Comme évoqué précédemment (cf. consid. 5.2.1), dès lors que la présente cause et l'arrêt pilote procèdent de la même demande d'assistance administrative, les développements du Tribunal de céans au sujet du principe de la bonne foi, contenus dans cet arrêt pilote seront retenus in casu. Les arguments avancés par le recourant n'y changent rien. En effet, s'agissant des imprévoyances coupables qu'auraient commises les supérieurs hiérarchiques d'une employée de G. _____ lors de son transfert au sein d'une succursale de G. _____ en Allemagne - dont se prévaut le recourant -, il ne ressort pas du dossier de la cause qu'elles auraient fait l'objet de poursuites pénales en Suisse, ce d'autant que le recourant ne le prétend pas. Au demeurant, même si cela avait été le cas, un lien de causalité directe entre ces faits et la situation de l'Autriche quant à sa bonne foi ferait tout autant défaut. Dans ces circonstances, le recourant ne peut être suivi lorsqu'il allègue qu'un acte punissable au regard du droit suisse aurait été commis, lequel entraînerait une violation du principe de la bonne foi par l'Etat requérant. Aussi, au vu de ce qui précède, on retiendra que la demande d'assistance administrative respecte le principe de la bonne foi.

E. 6

Il convient en outre de traiter de la question du principe de la spécialité.

E. 6.1

A ce propos, le recourant soutient que les informations reçues par un Etat par le biais de l'entraide pénale ne pourraient être utilisées dans un autre contexte, par exemple de nature purement fiscale. Pour ce qui concerne le cas d'espèce, il expose que le Ministère public de Bochum (Allemagne) a saisi des données dans un contexte exclusivement pénal, puis les a transmises aux autorités fiscales allemandes. A cet égard, il soutient que ces données n'étaient pas pertinentes pour les autorités fiscales allemandes et n'auraient dès lors jamais dû leur être transmises. Le recourant est également d'avis que les informations reçues par l'Autriche de la part des autorités fiscales allemandes en vertu de la Directive n°2011/16/UE auraient dû faire l'objet d'une procédure d'entraide pénale et demeurer dans ce contexte pénal. Il souligne encore que le principe de spécialité serait vidé de son sens si des renseignements recueillis par un Etat dans un contexte pénal étaient systématiquement communiqués à une autorité administrative du même Etat afin qu'un Etat tiers, requérant, puisse ensuite les utiliser dans un contexte fiscal, ce qui serait survenu en l'espèce, aux dires du recourant. A ce sujet, ce dernier soutient que l'Autriche, par sa demande, cherche à contourner le principe de la spécialité, concluant que les renseignements visés ne sont pas exploitables par l'Etat requérant, lequel entend imposer ses contribuables présumés - dont le recourant fait partie.

E. 6.2

En l'espèce, on observe que l'Etat requérant a reçu les données sur la base desquelles il fonde sa demande d'assistance administrative, par le biais d'une transmission automatique d'informations par l'Allemagne. On observe également que dans sa demande, l'Autriche a attesté qu'elle traiterait les informations reçues de la part de l'AFC, de manière conforme aux dispositions relatives à l'obligation de garder le secret énoncées dans la CDI CH-AT, et que ces informations seraient utilisées dans le respect de dite convention. Il ne ressort en outre du dossier de la cause aucun élément concret permettant d'admettre que l'Etat requérant utiliserait les renseignements sollicités, à d'autres fins que le but fiscal en vertu duquel il requiert ceux-ci. Le Tribunal de céans rappelle encore que toute procédure

d'assistance administrative internationale en matière fiscale se fonde sur la présomption de la bonne foi et qu'en l'absence d'élément concret permettant de douter sérieusement des allégations de l'Etat requérant, il n'y a pas lieu de remettre en doute cette présomption. Dans ces circonstances, le Tribunal de céans considère que le recourant ne peut être suivi. Par surabondance, le Tribunal de céans rappelle que l'examen du principe de la spécialité consiste à se demander si l'Etat requérant utilisera les données - obtenues au moyen de la demande d'assistance administrative - dans le but fiscal pour lequel il les a sollicitées. Or, l'argument du recourant se concentre sur l'origine des données, soit les faits antérieurs à la demande, de sorte qu'il est mal fondé. Au vu de ce qui précède, force est de constater que la demande de l'Etat requérant respecte le principe de la spécialité.

E. 7

La question de savoir si la demande d'assistance administrative de l'Autriche constitue une « pêche aux renseignements » doit également être abordée. Elle sera traitée avec celle de la pertinence vraisemblable, au vu des arguments du recourant, exposés sous un même titre.

E. 7.1.1

A ce sujet, le recourant reproche à l'autorité inférieure de s'être appuyée sur l'arrêt publié aux ATF 142 II 161, lequel concerne des ressortissants français soupçonnés par l'autorité fiscale française d'être domiciliés en France sans avoir déclaré leurs avoirs - ou du moins pas l'intégralité de ceux-ci. S'agissant de l'arrêt précité, le recourant expose qu'une procédure de contrôle fiscal était ouverte en France et que l'autorité fiscale française s'était prévaluée de plusieurs éléments concrets sur lesquels elle fondait ses soupçons de domicile effectif en France. Le recourant souligne que le Tribunal fédéral a considéré que la condition de la pertinence vraisemblable était remplie, dès lors que la demande d'assistance administrative de la France se basait sur deux critères de rattachement prévus par la CDI CH-FR, à savoir le foyer et le séjour, afin de démontrer que les ressortissants français visés par la demande d'assistance administrative étaient domiciliés en France. Le recourant relève que dans la présente cause, l'Autriche ne se prévaudrait d'aucun argument permettant de penser que son domicile se serait situé dans l'Etat requérant entre 20** et 20**, ajoutant qu'aucune procédure destinée à établir son domicile n'était ouverte. Le recourant souligne encore que l'Autriche n'aurait pas contesté la fin de son assujettissement dans cet Etat en 20**, lors de son départ pour (...). Le recourant soutient que l'Etat requérant ne pourrait pas présumer, sur la base du code domicile correspondant à l'Autriche, mentionné en 20** en lien avec son compte auprès de G._____, que son domicile se trouverait toujours dans cet Etat quatre ans plus tard, relevant à nouveau que l'Etat requérant n'aurait pas contesté la fin de son assujettissement dans cet Etat. Il en déduit que retenir le contraire consisterait à renverser le fardeau de la preuve. Le recourant évoque encore l'affirmation de l'Etat requérant, selon laquelle celui-ci suspecterait de façon fondée que les relations bancaires participeraient d'une fraude fiscale, au motif que l'Autriche n'aurait pas reçu les données en application de l'échange automatique de renseignements (ci-après : EAR). A cet égard, le recourant se réfère à l'arrêt publié aux ATF 143 II 136, portant sur une demande d'assistance administrative adressée par les Pays-Bas à la Suisse. Le recourant relève que dans le cadre de cette demande, la banque a adressé un courrier aux titulaires des comptes détenus au sein de celle-ci, les enjoignant de remplir, dans un certain délai, le formulaire intitulé « UE - fiscalité de l'épargne UE - Autorisation de divulgation volontaire » ou d'établir par un autre moyen leur conformité fiscale, sous peine de résiliation de la relation d'affaire. A ce propos, le recourant souligne que selon le TF, l'élément déterminant ayant permis de présumer que

les personnes visées n'avaient pas déclaré leur fortune et/ou leur revenu, consistait dans le fait que celles-ci n'avaient pas donné suite à la correspondance de G._____, à condition toutefois qu'elles en aient pris connaissance. A cet égard, le recourant note que G._____ ne lui a adressé aucune demande en ce sens, précisant que, quand bien même cela aurait été le cas, l'Etat requérant n'aurait reçu aucun renseignement sur la base de l'EAR, dès lors que son domicile se trouve à (...) depuis 20**. Le recourant soutient que l'Etat requérant ne démontre pas en quoi il pourrait déduire de l'absence de réception de renseignements sur la base de l'EAR, une violation des obligations fiscales de celui-là. Pour terminer, le recourant argue que l'Autriche ne s'appuierait sur aucun élément concret susceptible d'établir qu'il aurait résidé dans cet Etat entre 20** et 20** et aurait dû satisfaire à des obligations fiscales sur ce territoire, concluant que la demande d'assistance administrative ne remplirait pas la condition de la pertinence vraisemblable et, de ce fait, consisterait dans une « pêche aux renseignements ».

E. 7.1.2

Pour sa part, l'AFC relève que le recourant admet avoir été domicilié en Autriche jusqu'en 20**, déduisant que le compte bancaire visé figurait dès lors à juste titre dans les listes de 20** et 20** - sur lesquelles se fonde la demande d'assistance administrative de l'Etat requérant. D'après l'autorité inférieure, le code domicile correspondant à l'Autriche n'a donc pas été attribué à ce compte de façon erronée. L'AFC s'est encore exprimée sur les adresses mentionnées dans le document XML, soulignant qu'il s'agissait des adresses les plus récentes dont G._____ avait connaissance en 20**. A propos des codes domicile, l'autorité inférieure se réfère à l'arrêt pilote, soulignant que les codes domicile constituent des critères d'assujettissement suffisants pour retenir que les personnes derrière ces comptes étaient assujetties dans le pays correspondant, durant la période sous contrôle. L'AFC évoque encore la jurisprudence de la Cour de céans, selon laquelle l'Etat requérant peut se fonder sur des informations datant de 20** et 20** pour obtenir des renseignements relatifs aux années 20** à 20** (postérieures).

E. 7.2.1

Dans son arrêt pilote, la Cour de céans a retenu ce qui suit, pour ce qui concerne la question de la « pêche aux renseignements » (voir aussi consid. 2.4 ci-avant).

E. 7.2.1.1

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. 7.2.1.2

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. 7.2.1.3

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.

7.2.1.3.1 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 de 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). 7.2.1.3.2 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 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 ; 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]).

E. 7.2.2

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. Les arguments avancés par le recourant, lesquels ne sont pas propres à modifier la jurisprudence précitée, doivent en revanche être rejetés. Par conséquent, la demande d'assistance administrative de l'Autriche ne constitue pas une « pêche aux renseignements ».

E. 7.3

S'agissant de la condition de la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance administrative, le Tribunal de céans l'a traitée comme suit dans son arrêt pilote.

E. 7.3.1

On l'a vu (consid. 7.2.1.3.2), 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. 7.3.2

En l'espèce, on retiendra le constat du Tribunal de céans dans son arrêt pilote, dès lors que la présente cause et le cas pilote se fondent sur la même demande d'assistance administrative. Cela étant, les arguments avancés par le recourant n'y changent rien. En effet, les allégations du recourant selon lesquelles il aurait quitté l'Autriche en 20** pour (...), sans que l'Etat requérant ne conteste son absence d'assujettissement en Autriche à cette occasion, concernent la question du domicile, laquelle relève du fond (cf. consid. 2.6 et 7.3.1 ci-avant). Or, le fond ne ressortit pas de la compétence du Tribunal de céans mais de la compétence exclusive de l'Etat requérant. Au vu de ce qui précède, force est de constater que les allégués du recourant ne peuvent être pris en considération dans la présente cause mais pourront, cas échéant, être réitérés dans le cadre d'une procédure nationale diligentée par l'Autriche. La Cour de céans retiendra dès lors que la condition de la pertinence vraisemblable est remplie en l'espèce.

E. 8

Il sera enfin question de la violation de l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-AT.

E. 8.1

Le recourant allègue, en substance, que cette disposition légale mettrait en oeuvre le principe de la réciprocité, soutenant que l'AFC ne serait pas en droit d'utiliser, à des fins de taxation, des preuves que la collectivité publique n'aurait pas pu se procurer elle-même de façon légale. A cet égard, le recourant mentionne l'art. 29 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), déduisant, en référence à un arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.4.1, qu'en droit administratif suisse, l'utilisation de données illicites dans le but de compléter ou corriger la taxation d'un contribuable serait prohibée. Le recourant aborde également ce sujet sur le plan pénal, exposant que cette interdiction serait applicable au moins aux documents obtenus illicitement que l'autorité fiscale n'aurait pas pu obtenir légalement. Il évoque en outre l'art. 141 al. 2 du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP, RS 312.0), soulignant que les dispositions pénales des législations fiscales ne prévoiraient pas de peines menace supérieures à trois ans, de sorte que les infractions y relatives ne constitueraient pas des crimes. Le recourant évoque encore l'art. 141 al. 4 CPP. Il expose que les données du cas d'espèce auraient été découvertes dans le cadre d'une enquête ouverte sur la base de CD volés par un ancien employé de G._____ puis vendus aux autorités allemandes. Le recourant déduit que ces CD ne seraient pas exploitables, dès lors qu'ils constitueraient notamment une violation du secret bancaire au sens des art. 47 al. 1 LB et 35 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (RO 1993 1945 ; violation du devoir de discrétion ; cette infraction figure désormais à l'art. 62 al. 1 de la nouvelle loi fédérale du 25 septembre 2020 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]), ajoutant que l'ancien employé de G._____ aurait été condamné par le Tribunal pénal fédéral à une peine privative de la liberté sans sursis. Le recourant souligne encore que les données en possession de l'AFC auraient été saisies dans le cadre d'une enquête s'appuyant principalement sur la base de ces CD volés, soutenant qu'il existerait un lien de causalité direct entre ces CD volés et la perquisition. A ce propos, il explique que les autorités allemandes n'auraient pas effectué de perquisition dans ces locaux si elles n'avaient pas reçu les données se trouvant dans les CD volés précités. Le recourant soutient que les informations seraient dès lors contaminées et devraient être considérées comme inexploitables, conformément à l'art. 141 al. 4 CPP. Il conclut, enfin, que les renseignements obtenus par l'Allemagne à la suite du vol de CD constitueraient des preuves illicites selon le droit suisse, de sorte que l'AFC aurait dû refuser la demande de l'Etat requérant.

E. 8.2.1

A teneur de l'art. 26 par. 3 lit. b CDI CH-AT, les dispositions des paragraphes 1 et 2 de cet art. 26 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant. Dans un arrêt publié aux ATF 143 II 202, le Tribunal fédéral s'est déjà prononcé sur la question soulevée par le recourant, mais s'agissant de l'application de l'art. 28 par. 3 let. b de la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91), suite à une demande d'assistance administrative déposée par la France auprès de l'AFC. La Haute Cour a tout d'abord rappelé

que selon la jurisprudence, les règles de la Convention de Vienne devaient être appliquées pour interpréter les conventions de double imposition (ATF 143 II 202 consid. 6.3.1). Elle a ensuite expliqué que le terme de « renseignements » contenu à l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR correspondait, selon son sens ordinaire et dans le contexte de l'art. 28 CDI CH-FR, aux informations demandées par l'Etat requérant à l'Etat requis dans le cadre de la demande d'assistance administrative. Le Tribunal fédéral a considéré que, par l'expression « renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant », l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR permettait donc à l'Etat requis de vérifier si les renseignements demandés sont accessibles aux administrations fiscales des Etats contractants selon leur droit interne et, dans la négative, de refuser de les communiquer à l'Etat requérant. Le Tribunal fédéral a encore relevé que le texte de l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR ne contenait en revanche pas de référence aux circonstances de fait ayant amené un Etat à former une demande d'assistance administrative, ni aux conditions ayant abouti à l'ouverture d'un contrôle fiscal. La Haute Cour en a ainsi déduit que les termes du traité ne permettaient pas de prendre en compte de telles circonstances dans l'application de l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR, sauf à détourner leur sens de manière contraire à la bonne foi (ATF 143 II 202 consid. 6.3.2). Le Tribunal fédéral a en effet expliqué que la lecture des juges précédents - soit ceux du TAF -, lesquels ont été désavoués, impliquait que l'Etat requis analyse l'admissibilité matérielle du contrôle fiscal réalisé dans l'Etat requérant dans chaque demande d'assistance. A cet égard, le TF a jugé qu'indépendamment de la praticabilité d'une telle démarche, pareil examen n'était pas conforme avec l'objet et le but de l'art. 28 CDI CH-FR (ATF 143 II 202 consid. 6.3.3). Le Tribunal fédéral a en outre constaté que le Commentaire OCDE de l'art. 26 par. 3 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE du 22 juillet 2010 concernant le revenu et la fortune (MC OCDE), sur lequel est calqué l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR, confirmait le résultat clair de son interprétation lorsqu'il souligne que le terme « renseignements » y figurant se définit comme ceux « dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt » (n°16 ad art. 26 MC OCDE). La Haute Cour a encore observé qu'aucun passage du Commentaire de l'OCDE de l'art. 26 par. 3 MC OCDE ne laissait entendre que les circonstances de fait ayant amené un Etat à former une demande d'assistance administrative, ou que la question de la validité du contrôle fiscal opéré dans l'Etat requérant, seraient des éléments pertinents dans l'application de la disposition conventionnelle correspondant à l'art. 26 par. 3 lit. b MC OCDE (ATF 143 II 202 consid. 6.3.4). La Haute Cour a enfin retenu que l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR ne permettait pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'était procuré les données ayant abouti à la formulation de la demande ; seul étant déterminant pour l'application de cette disposition, le fait que les renseignements demandés puissent en eux-mêmes être obtenus dans le respect des dispositions du droit interne des Etats contractants (ATF 143 II 202 consid. 6.3.6). L'application de l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR revient donc seulement à se demander si les renseignements requis, lesquels sont détenus par une banque, peuvent être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale des deux Etats contractants (ATF 143 II 202 consid. 6.4).

E. 8.2.2

En l'espèce, on observe que le recourant se concentre sur les données sur la base desquelles l'Etat requérant a formé sa demande d'assistance administrative. Pour traiter ce grief, le

Tribunal de céans se référera, pour les raisons suivantes, à la jurisprudence du TF évoquée ci-avant (cf. consid. 8.2.1). Premièrement, on observe que l'art. 26 par. 3 lit. b CDI CH-AT a la même teneur que l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR. Deuxièmement, on constate que l'art. 26 par. 3 CDI CH-AT, comme l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR, ne contient de référence ni aux circonstances de fait ayant conduit un Etat à former une demande d'assistance administrative, ni aux conditions ayant abouti à l'ouverture d'un contrôle fiscal. De même, le paragraphe 2 du Protocole additionnel de la CDI CH-AT - comme le chiffre XI du Protocole additionnel de la CDI CH-FR - ne contient pas de telles références.

Troisièmement, on relève que dans son ATF 143 II 202 consid. 6.3.4, le Tribunal fédéral a observé qu'aucun passage du Commentaire de l'OCDE de l'art. 26 par. 3 MC OCDE ne laissait entendre que les circonstances de fait ayant conduit un Etat à déposer une demande d'assistance administrative, ou que la question de la validité du contrôle fiscal opéré dans l'Etat requérant, seraient des éléments pertinents dans l'application de la disposition conventionnelle correspondant à l'art. 26 par. 3 lit. b MC OCDE. Au vu de ce qui précède, on retiendra dès lors que la jurisprudence de la Haute Cour (cf. ATF 143 II 202), en tant qu'elle traite de la notion de « renseignements » contenue à l'art. 28 par. 3 lit. b CDI CH-FR, peut être appliquée in casu. Il ressort des développements qui précèdent que les renseignements visés par l'art. 26 par. 3 lit. b CDI CH-AT correspondent aux informations demandées par l'Etat requérant à l'Etat requis au moyen de sa demande d'assistance administrative. Par conséquent, le grief du recourant est mal fondé. Par ailleurs, il ne ressort pas du dossier de la cause que l'obtention des renseignements sollicités par l'Etat requérant violerait des dispositions du droit interne de la Suisse, respectivement de l'Autriche. Dans ces circonstances, il sera dès lors retenu que l'AFC est, à bon droit, entrée en matière sur la demande d'assistance administrative de l'Etat requérant.

E. 9

En définitive, la décision litigieuse remplit les conditions de l'assistance administrative au sens de la CDI CH-AT. La conclusion du recourant en rejet de la demande d'assistance administrative doit dès lors être écartée.

E. 10

Le recourant, 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. 11

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. 12

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.