



---

Cour I  
A-1844/2021

## **Arrêt du 16 novembre 2023**

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,  
Clémentine Duruz, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître David Wallace Wilson et  
Maître Ksenia Iliyash,  
recourant,  
contre

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

---

Objet

Echange automatique de renseignements ; requête fondée  
sur l'art. 25a PA.

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

Par envoi du (...) 2020, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) a reçu les informations relatives aux comptes suivants concernant l'année 2019 :

Nom, Prénom	Rôle	État par-tenaire	Institution financière	N° compte
A._____	Titulaire du compte	Argentine, AR	B._____	(...)

**A.a** Par courrier du 31 juillet 2020 adressé à l'AFC, A.\_\_\_\_\_, représenté par Maître David Wallace Wilson (ci-après : Maître Wilson) et Maître Ksenia Iliyash (ci-après : Maître Iliyash), a demandé qu'une « décision au sens de l'art. 25a PA » soit rendue et requis, dans l'intervalle, la suspension de la transmission des renseignements le concernant aux autorités argentines.

**A.b** Par décision du 2 mars 2021, l'AFC a ordonné la transmission automatique des renseignements concernant la personne précitée à l'autorité compétente d'Argentine.

**B.**

Par acte du 19 avril 2021, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) a introduit un recours par devant le TAF à l'encontre de la décision précitée. En substance, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité du recours ; au fond et principalement, à l'admission du recours, à l'annulation de la décision de l'AFC et à l'interdiction faite à cette dernière de transmettre des renseignements concernant le recourant à l'autorité compétente d'Argentine ; subsidiairement au renvoi de la cause par-devant l'AFC pour nouvelle décision et dans tous les cas au rejet de tout autre ou contraire conclusion.

**B.a** Par réponse du 17 juin 2021 adressée au TAF, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

**B.b** Par réplique du 16 août 2021, le recourant a maintenu ses conclusions prises dans son mémoire de recours du 19 avril 2021.

**B.c** Par duplique du 9 septembre 2021, l'AFC a maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 17 juin 2021.

**B.d** Par courrier du 14 septembre 2021, l'AFC a informé le Tribunal d'échanges intervenus avec le recourant par lesquels l'autorité inférieure a indiqué qu'aucune information relative au compte concerné ne serait communiquée à l'autorité requérante jusqu'au prononcé d'un arrêt définitif et exécutoire dans le cadre de la présente procédure.

**B.e** Par courrier du 24 août 2022 adressé au Tribunal, le recourant a déposé des déterminations et a conclu à titre additionnel, au constat de l'illégalité de tout échange de renseignements relatifs au recourant avec l'autorité compétente de l'Argentine déjà effectué par l'autorité inférieure. Subsidièrement, le recourant a conclu au renvoi de la cause par-devant l'AFC pour nouvelle décision pour les renseignements non-transmis.

**B.f** Par observations du 26 septembre 2022 adressées au Tribunal, l'AFC s'est déterminée et a maintenu ses conclusions.

**B.g** Par prise de position spontanée du 5 octobre 2022, le recourant a maintenu ses conclusions.

**B.h** Par courrier du 25 octobre 2022 adressé au Tribunal, l'autorité inférieure s'est déterminée et a maintenu ses conclusions.

**C.**

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

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, parmi lesquelles figure l'AFC (let. d). La décision attaquée est fondée sur l'art. 19 al. 2 de la loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange automatique international de renseignements en matière fiscale (LEAR, RS 653.1) en relation avec l'art. 25a PA. Il s'agit de

décisions au sens de l'art. 5 PA. En l'absence de disposition contraire prévue par la LEAR, le TAF est compétent pour traiter du présent recours (cf. arrêt du TAF A-88/2020 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 1.2 [confirmé par arrêt du TF 2C\_780/2020 du 10 mars 2021]). Pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF).

**1.2** Pour des motifs d'économie de procédure, la procédure juridictionnelle administrative peut être étendue à une question en état d'être jugée qui excède l'objet de la contestation, c'est-à-dire le rapport juridique visé par la décision, lorsque cette question est si étroitement liée à l'objet initial du litige que l'on peut parler d'un état de fait commun, et à la condition que l'administration se soit exprimée à son sujet dans un acte de procédure au moins (ATF 130 V 501 consid. 1.2, 122 V 34 consid. 2a et les références citées ; voir aussi arrêt du TF 9C\_719/2016 du 1<sup>er</sup> mai 2017 consid. 2).

**1.3** En sa qualité de destinataire de la décision du 2 mars 2021, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

**1.4** Par ailleurs, comme expliqué ci-dessous (cf. infra consid. 2.6), le recourant fait grief que l'autorité inférieure aurait transmis des renseignements le concernant à l'autorité requérante de manière illicite pour l'année 2020 alors que l'affaire était encore pendante devant les juridictions suisses. Bien que cette question ne fasse pas l'objet de la décision attaquée, celle-ci est étroitement liée à l'objet initial du litige de sorte que l'on peut parler d'un état de fait commun (cf. consid. 1.2). L'AFC s'est déterminée à ce sujet dans un acte de procédure au moins (cf. supra consid. B.f et B.h). Partant, l'objet du litige peut être étendue au grief précité.

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

## **2.**

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

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les

autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

**2.3** Le requérant se plaint que dans la mesure où le système fiscal argentin n'imposerait pas les structures fiscalement opaques, telles que le trust irrévocable et discrétionnaire en cause (...), l'échange des informations violerait les principes de spécialité et de proportionnalité. Par ailleurs, selon le requérant, puisqu'il aurait rendu vraisemblable qu'il n'existerait pas d'État de droit en Argentine, que la protection des données, en particulier personnelles, y serait largement insuffisante, que les autorités seraient corrompues, que des réseaux de criminalités organisés profiteraient régulièrement de fuites de données et que (...) feraient l'objet de persécutions politiques, la transmission des renseignements relatifs au requérant risquerait de lui causer un préjudice déraisonnable et violerait l'ordre public suisse.

Le requérant allègue en particulier un risque concret de persécutions de nature politique en raison de (...). A l'appui de ses arguments, le requérant a produit en cause divers rapports issus d'organisations et articles de presse attestant de la situation corrompue, de fuites de données, notamment fiscales, et de la criminalité en Argentine, en particulier relative à ce qui pourrait s'apparenter à des persécutions d'ordre politique (...). A cet égard, le requérant estime avoir respecté le degré de la preuve limité à la vraisemblance.

Le requérant allègue également, à titre de comparaison, le niveau de protection des données en Bulgarie qui avait été évalué comme inconditionnellement adéquat par la Suisse, nonobstant une fuite importante de données fiscales survenue en 2019 au sein de l'administration fiscale Bulgare, ayant conduit à la suspension de l'échange de renseignements avec cet État. Par ailleurs, la Suisse aurait également suspendu l'échange d'information avec la Roumanie au motif que cette dernière ne remplirait pas les conditions requises en matière de confidentialité et de sécurité des données bien que le niveau de protection des données ait été jugé adéquat par le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (ci-après : PFPDT). Le requérant invoque par ailleurs, toujours à titre de comparaison, la suspension de la procédure d'examen de l'arrêté fédéral relatif à l'échange automatique de renseignements avec la Turquie, au motif de son intervention militaire en Syrie, qualifiée par le Conseil fédéral de violation grave du droit international public.

**2.4** Le requérant se plaint en outre que la transmission des renseignements à l'autorité Argentine pourrait entraîner la violation de ses droits fondamentaux, en particulier son droit à la vie, à l'absence de torture, de peines et traitements inhumains ou dégradants, à la liberté et à la sûreté, à un procès équitable, au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance. Pour cette raison, la décision de l'AFC de subordonner la suspension de la transmission des renseignements à l'apport de preuves relatives à l'absence d'un État de droit en Argentine et à un préjudice déraisonnable, à un degré de certitude qui ne pourrait pratiquement pas être démontré et serait contraire au droit à un recours effectif tel que garanti par la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH, RS 0.101).

**2.5** Selon le requérant, ni l'AFC ni le Tribunal ne seraient liés par les motifs d'ordre économique et politique retenus par le Conseil fédéral ayant conduit à la conclusion de l'accord d'échange automatique de renseignements avec l'Argentine, en particulier tel que présentés dans le rapport du Conseil fédéral du 29 mai 2019. Le requérant allègue en particulier que l'avis du Conseil fédéral reposerait sur une analyse des bases légales de la protection des données en Argentine qui ne tiendrait pas compte de la réalité de la mise en œuvre pratique de ce système.

**2.6** Enfin, le requérant fait grief que l'autorité inférieure aurait transmis des renseignements le concernant à l'autorité requérante de manière illicite pour l'année 2020 alors que l'affaire était encore pendante devant les juridictions suisses. A l'appui de ses allégations, le requérant a produit un extrait du portail informatique de l'administration fiscale argentine et un extrait de sa déclaration EAR suisse pour l'année 2020, lesquels mentionnent le même montant (annexes 3 et 4 de la prise de position spontanée du 5 octobre 2022 du requérant).

### **3.**

**3.1** Le principe de l'échange automatique de renseignements figure à l'art. 6 de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (communément abrégée « MAC », pour Mutual Assistance Convention ; RS 0.652.1). Par ailleurs, la Norme internationale relative à l'échange automatique de renseignements en matière fiscale (ci-après : Norme EAR) a été approuvée le 15 juillet 2014 par le Conseil de l'OCDE et les 15 et 16 novembre 2014 par les Etats membres du G20. Pour mettre en œuvre l'échange automatique selon la Norme EAR, l'Accord multilatéral du 29 octobre 2014 entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux

comptes financiers (communément abrégée « MCAA », pour Multilateral Competent Authority Agreement ; RS 0.653.1) a été élaboré (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 4.4).

**3.2** La Suisse a participé à l'élaboration de la Norme EAR (Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers et à sa mise en œuvre, FF 2015 4975 ; ci-après : Message EAR, 4976) et ratifié la MAC et le MCAA, qui sont en vigueur dans le pays depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RS 0.652.1 et RS 0.653.1). Le 16 juin 2017, le Conseil fédéral a proposé à l'Assemblée fédérale d'activer l'échange automatique avec 41 Etats et territoires à partir de 2018/2019 (Message du 16 juin 2017 concernant l'introduction de l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers avec 41 États partenaires à partir de 2018/2019, FF 2017 4591 ; ci-après : Message EAR/Argentine, 4631). La liste de ces Etats comprenait des pays du G20 avec lesquels l'échange automatique n'avait pas encore été activé, dont l'Argentine (Message EAR/Argentine, ch. 1.1.4, 4606). L'Assemblée fédérale a donné son accord par arrêté fédéral du 5 décembre 2017 (RO 2017 7679). L'EAR entre la Suisse et l'Argentine a été activé le 1<sup>er</sup> janvier 2018, en vue d'un premier échange en 2019 (arrêts du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 5.1 et 20\_780/2020 du 10 mars 2021 consid. 3.1, in : Der Steuerentscheid [StE] 2021 A 32 Nr. 41 ; Message EAR/Argentine, 4593).

**3.3** Comme pour l'échange de renseignements sur demande, il revient au droit interne d'assurer l'exécution de l'échange automatique de renseignements (arrêt du TF 2C\_780/2020 du 10 mars 2021 consid. 3.2). En Suisse, la loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale du 18 décembre 2015 (LEAR ; RS 653.1), entrée en vigueur le 27 mai 2016, a été édictée à cet effet. Elle est complétée par l'ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (RS 653.11). Ses dispositions matérielles concrétisent, en vue de les mettre en œuvre, les dispositions prévues dans le MCAA et les autres conventions internationales prévoyant l'échange automatique de renseignements. Les éventuelles restrictions à l'échange automatique prévues dans cette loi ne s'appliquent donc que dans la mesure où elles sont compatibles avec les engagements internationaux que la Suisse a pris en adhérant aux conventions instaurant l'échange automatique de renseignements (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 5.2).

#### 4.

Selon la section 2 par. 1.1 MCAA, conformément aux dispositions des art. 6 et 22 de la MAC et sous réserve des règles applicables en matière de déclaration et de diligence raisonnable définies dans la Norme commune de déclaration, chaque autorité compétente échangera chaque année avec les autres autorités compétentes pour lesquelles cet accord a pris effet, de manière automatique, les renseignements obtenus conformément à ces règles et précisés dans le par. 2.

**4.1** Ainsi, selon le Message EAR (5041), dans le cadre de cet échange, la transmission des renseignements se fonde sur des traités internationaux qui règlent très exactement quels renseignements doivent être transmis, sur qui et quand. Leurs dispositions ne sont toutefois pas toutes suffisamment détaillées et concrètes pour être directement applicables, ce qui explique la nécessité de la LEAR (cf. art. 14 et 15 LEAR ; Message EAR 4977). Les institutions financières suisses déclarantes et l'AFC ne disposent d'aucune marge de manœuvre pour décider si elles souhaitent ou non procéder à une transmission (voir dans ce contexte aussi : arrêt du TAF A-3514/2022 du 27 juillet 2022 consid. 2.4.2 in fine).

**4.2** L'échange automatique de renseignements ne dépend donc pas de l'existence d'un intérêt concret de l'autre État à recevoir lesdites informations et se distingue à cet égard de l'échange de renseignements sur demande ainsi que de l'échange spontané d'informations. Le critère de la pertinence vraisemblable des informations échangées ainsi que l'interdiction des *fishing expeditions* ne jouent ainsi aucun rôle dans le domaine de l'échange automatique puisque qu'il s'agit d'une forme préventive de contrôle transfrontalière (MOLO/VORPE, in Automatischer Informationsaustausch in Steuersachen, Kommentar, 2018, n°4 ad art. 6 des Amtshilfeübereinkommen ; NAEF/NEURONI, Sur l'inconstitutionnalité de l'échange automatique de renseignements, in : Jusletter 7. Dezember 2015, p. 27).

**4.3** Selon la section 5 par. 1 MCAA, tous les renseignements échangés sont soumis aux obligations de confidentialité et autres protections prévues par la convention, y compris aux dispositions qui limitent l'utilisation des renseignements échangés et, dans la mesure où cela est nécessaire pour garantir le degré requis de protection des données personnelles, conformément aux protections qui peuvent être exigées par l'autorité compétente qui communique les données en vertu de son droit interne et figurent à l'annexe C.

**4.4** La section 7 par. 3 MCAA permet de suspendre l'EAR avec un Etat partenaire en cas de problème de confidentialité des données, qui est qualifié de manquement grave à l'accord (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 4.5). Un Etat partenaire peut aussi dénoncer sa participation au MCAA ou vis-à-vis d'un certain Etat partenaire (cf. section 7 par. 4 MCAA). Le MCAA ne prévoit en revanche pas d'exception à l'obligation d'exécuter l'EAR dans des situations individuelles. Toutefois, la réserve générale de l'ordre public, qui est codifiée dans le domaine de l'échange de renseignements (cf. art. 21 par. 2 let. d MAC et, dans le domaine de l'échange de renseignements sur demande, à l'art. 26 par. 3 let. c du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune [ci-après : MC OCDE]), est un motif de refus d'exécuter l'échange automatique dans un cas particulier, sans que ce refus ne soit constitutif par l'Etat concerné d'une violation de ses obligations internationales (cf. OCDE, Norme EAR, Commentaire du MCAA, p. 82, n°5 ad section 5 MCAA ; arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 4.7).

**4.5** Par ailleurs, selon l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) l'activité de l'État doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé. Le principe de la proportionnalité, exige, appliqué en matière de restrictions aux libertés publiques, que la mesure envisagée soit apte à produire les résultats d'intérêt public escomptés (règle de l'aptitude) et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive (règle de la nécessité). En outre, il interdit toute limitation allant au-delà du but visé et il postule un rapport raisonnable entre celui-ci et les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit, impliquant une pesée des intérêts ATF 136 IV 97 consid. 5.2.2 et les références citées).

## **5.**

Selon l'art. 25a al. 1 PA, toute personne qui a un intérêt digne de protection peut exiger que l'autorité compétente pour des actes fondés sur le droit public fédéral et touchant à des droits ou des obligations : a) s'abstienne d'actes illicites, cesse de les accomplir ou les révoque ; b) élimine les conséquences d'actes illicites ; c) constate l'illicéité de tels actes. Selon l'al. 2 de cette disposition, l'autorité statue par décision. Ainsi, aux termes de l'art. 19 al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase LEAR, les personnes devant faire l'objet d'une déclaration ne peuvent faire valoir auprès de l'AFC que leur droit d'accès et ne peuvent demander que la rectification de données inexactes en raison d'une erreur de transmission (arrêt du TAF A-88/2020 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 2.3.2). Par ailleurs, aux termes de l'art. 19 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase

LEAR, si la transmission de données entraîne pour la personne devant faire l'objet d'une déclaration un préjudice déraisonnable faute de garanties de l'état de droit, les prétentions prévues à l'art. 25a PA sont applicables.

**5.1** A l'origine, l'art. 19 al. 2 2<sup>ème</sup> phrase LEAR recourait à l'expression « préjudice déraisonnable par manque de garanties de l'Etat de droit » (RO 2016 1297). La modification est intervenue avec l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2022, de la loi fédérale du 18 juin 2021 sur les procédures électroniques en matière d'impôts (RO 2021 673). La décision attaquée datant du 2 mars 2021, c'est la version originelle qui s'applique dans le cas d'espèce. La modification intervenue au 1<sup>er</sup> janvier 2022 est toutefois purement rédactionnelle (Message concernant la loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts du 20 mai 2020, FF 2020, 4599), de sorte que les deux formulations sont matériellement équivalentes et que l'appréciation qui suit s'applique également au nouveau droit (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 6.2).

**5.2** Il faut donc comprendre l'art. 19 al. 2<sup>ème</sup> phrase LEAR en ce sens qu'il permet à une personne faisant l'objet d'un échange automatique de renseignements de pouvoir obtenir de l'Administration fédérale qu'elle rende une décision en application de l'art. 25a PA si l'échange automatique représenterait pour elle une mesure contraire à l'ordre public (ALAIN BAI Rechtsschutz beim Automatischen Informationsaustausch (AIA) in Steuersache, 2023, p. 230). Cette limitation à l'échange automatique de renseignements est conforme à la MAC et au MCAA, puisque l'art. 21 par. 2 let. d MAC admet qu'un Etat n'est pas obligé d'échanger des renseignements si la communication devait être contraire à l'ordre public (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 6.5).

**5.3** La réserve de l'ordre public renvoie à l'ordre public national. La notion doit être interprétée de manière restrictive et conformément aux règles de la bonne foi, en ce sens qu'elle ne doit pas être utilisée par un Etat en vue d'entraver la bonne application du traité (arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.4 à 6.6). Si elle échappe par nature à une description précise, le Tribunal fédéral retient qu'il y a violation de l'ordre public lorsque des principes fondamentaux du droit sont violés ou que l'acte en question est incompatible avec l'ordre juridique et les valeurs suisses, que le résultat est en contradiction choquante avec le sens et l'esprit de son propre ordre juridique ou qu'il heurterait de manière intolérable le sentiment du droit en Suisse. Toute dérogation aux dispositions impératives du droit suisse ne constitue toutefois pas une violation de l'ordre public. Ainsi, le

Tribunal fédéral a notamment retenu que le refus de reconnaître et d'exécuter des décisions étrangères au motif qu'elles seraient contraires à l'ordre public ne pouvait être admis qu'en cas de violation manifeste des principes fondamentaux de l'ordre juridique suisse (arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.1 et les références citées). Les garanties minimales de la CEDH et du Pacte ONU II (RS 0.103.2), et au premier plan les garanties relevant du droit impératif (jus cogens), font partie de l'ordre public (arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.2 et les références citées). Le jus cogens désigne les normes fondamentales du droit international qui s'appliquent à tous les sujets du droit international et auxquelles il ne peut être dérogé, même par consentement mutuel. Il englobe l'interdiction de la torture, du génocide et de l'esclavage, les principes fondamentaux du droit humanitaire des conflits armés, ainsi que les garanties de la CEDH en cas d'état d'urgence, soit les art. 2 (sauf pour le cas de décès résultant d'actes licites de guerre), 3, 4 par. 1 et 7 CEDH (art. 15 par. 2 CEDH ; arrêts du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.2 et 6.8 et 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 consid. 6.6).

**5.4** Le Tribunal fédéral a examiné la question de savoir si, afin de garantir effectivement le droit à un recours effectif au sens de l'art. 13 CEDH, la notion de préjudice déraisonnable par manque de garanties de l'Etat de droit au sens de l'art. 19 al. 2 2<sup>ème</sup> phrase LEAR permettrait, indépendamment d'une atteinte à l'ordre public, à une personne d'obtenir une décision de l'Administration fédérale au sens de l'art. 25a PA au motif que l'échange automatique de renseignements aboutirait à une violation de l'art. 8 CEDH garantissant le droit au respect de la vie privée et familiale (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 7).

**5.5** Dans son raisonnement, le Tribunal fédéral a notamment considéré que pour recevoir des renseignements, un Etat doit montrer qu'il est en mesure d'assurer une protection suffisante des données dans sa législation et dans sa pratique, et s'engager à les utiliser dans un but conforme à l'échange automatique, ce que le Forum mondial vérifie au préalable et contrôle ensuite périodiquement par le biais des peer reviews. Dans ces circonstances, la Suisse peut se fier aux évaluations du Forum mondial et présumer qu'un Etat partenaire qui fait l'objet d'une évaluation positive respecte les exigences figurant dans le MCAA. Au surplus, le droit suisse prévoit des voies de droit qui permettent aux personnes concernées de faire valoir leur droit à l'autodétermination informationnelle et de se plaindre qu'une transmission de données les concernant interviendrait sans base légale, respectivement de manière contraire à la loi (cf. art. 14 al. 1 LEAR, loi fédérale sur la protection des données du 25 septembre 2020 [LPD ;

RS 235.1] en lien avec l'art. 19 al. 1 LEAR (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 7.3.3).

**5.6** Pour ces raisons, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion qu'interpréter de manière restrictive l'art. 19 al. 2 2<sup>ème</sup> phrase LEAR en limitant son application aux seuls cas dans lesquels l'échange automatique de renseignements représenterait une violation de l'ordre public n'est pas contraire à l'art. 8 CEDH et, partant, ne viole pas l'art. 13 CEDH, dès lors que d'autres moyens sont mis en place pour éviter la diffusion de données hors du cercle de l'échange automatique. En d'autres termes, ce n'est que dans la mesure où la violation alléguée de l'art. 8 CEDH se confond avec une violation de l'ordre public tel que définie ci-dessus qu'une personne peut demander à l'Administration fédérale, dans le cadre de la procédure d'échange automatique de renseignements, qu'elle rende une décision en application de l'art. 25a PA sur la base de l'art. 19 al. 2 2<sup>ème</sup> phrase LEAR (arrêt du TF 2C\_946/2021 du 6 juin 2023 [prévu à la publication aux ATF] consid. 7.3.4).

## **6.**

En l'espèce, il apparaît que les informations à transmettre relatives à un trust irrévocable et discrétionnaire, ne sont pas exclues du champ d'application matériel de l'échange automatique de renseignement. Par ailleurs, comme expliqué ci-dessus (consid. 4.1 supra), les institutions financières suisses déclarantes et l'AFC ne disposent d'aucune marge de manœuvre pour décider si elles souhaitent ou non procéder à une transmission. Le critère de la pertinence vraisemblable des informations échangées ne joue ainsi aucun rôle dans le domaine de l'échange automatique. Dès lors, la question d'une éventuelle imposition du trust en cause en Argentine, même si celui-ci peut être qualifié de trust discrétionnaire et irrévocable, relève de la compétence de l'autorité fiscale argentine et ne constitue pas un motif de refus du transfert automatique des informations.

**6.1** L'Argentine est liée par les obligations conventionnelles relatives au principe de spécialité (cf. consid. 4.3 supra). Par ailleurs, il apparaît que la transmission des informations relatives au recourant est conforme au principe de proportionnalité (cf. consid. 4.5 supra). En effet l'échange de renseignements est apte à produire le résultat d'intérêt public escompté, soit la lutte contre l'évasion fiscale (règle de l'aptitude). Ce résultat ne peut être atteint par une mesure moins incisive (règle de la nécessité). En outre, cette transmission de renseignement est en rapport raisonnable avec les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit).

**6.2** Du reste, il apparaît que l'échange automatique de renseignements avec l'Argentine n'a été ni suspendu par la Suisse suivant la procédure prévue à la section 7 par. 3 MCAA, ni à l'instar de la Bulgarie ou de la Roumanie, par l'activation du mécanisme prévu par le Forum mondial, (cf. <https://www.oecd.org/fr/sites/fiscalite/transparence/statement-on-the-data-breach-in-the-national-revenue-agency-of-bulgaria.htm>, consulté pour la dernière fois le 10 octobre 2023). En effet, suite aux conclusions présentées dans le Rapport d'examen par les pairs de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers 2021 du Forum mondial (OCDE, Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2021, p. 92 ss et 291 ss, <https://www.oecd.org/publications/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2021-90bac5f5-en.htm> consulté pour la dernière fois le 10 octobre 2023) la Bulgarie et la Roumanie sont, par l'activation du mécanisme exposé ci-dessus, considérées comme des juridictions temporairement non réciproques (Rapport du Conseil fédéral du 25 mai 2022 : Mécanisme de contrôle permettant de garantir la mise en œuvre conforme à la norme de l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers avec les États partenaires concernant l'échange de données 2022, p. 8). La présente situation se distingue également de la suspension de la procédure d'examen de l'arrêté fédéral relatif à l'échange automatique de renseignements avec la Turquie, qui concerne un processus politique d'examen et non de la suspension d'un accord en vigueur.

**6.3** En effet, s'agissant de l'Argentine, le Conseil fédéral a notamment souligné que le Forum mondial avait jugé que son cadre juridique, administratif et technique concernant la confidentialité et la sécurité des données était satisfaisant, que cet Etat était au bénéfice d'une décision d'adéquation de la Commission européenne, selon laquelle il garantissait un niveau de protection des données adéquat, et qu'il figurait aussi sur la liste du PFPDT des Etats assurant une protection des données adéquate. Il a aussi relevé que tous les accords concernant l'échange de renseignements en matière fiscale conclus par l'Argentine contenaient une clause de confidentialité correspondant à celle des modèles d'accords de l'OCDE, que le droit procédural en matière fiscale et le droit pénal argentin contenaient d'autres dispositions sur la confidentialité, que les contribuables argentins avaient par ailleurs eu l'occasion de régulariser leur situation fiscale par amnistie jusqu'au 31 mars 2017, moyennant un impôt libératoire d'environ 10% ou 15%, que le secret fiscal était expressément garanti, que la publication de données fiscales était interdite et qu'il n'existait aucune obligation de rapatrier la fortune qui n'avait pas été déclarée ni de la réinvestir dans le pays

(Message EAR/Argentine, 4631 s.). Pour ces raisons, l'échange automatique de renseignements avec l'Argentine n'est à ce jour pas suspendu.

## 7.

Par ailleurs, selon les allégations du requérant (cf. consid. 2.3 supra), appuyées par divers articles de presse et rapports officiels, la situation socio-politique en Argentine se caractériserait par une grande opacité politique, un important réseau de criminalité organisée, des fuites de données des organes étatiques et des problèmes de corruption. Dans ce contexte, des pratiques s'apparentant à des persécutions à caractère politique de la part de (...) ont été rapportés par la presse (...). A titre préliminaire, le Tribunal constate que la plupart des allégations du requérant concernent la situation générale en Argentine et non le requérant en particulier. Par ailleurs, le Tribunal n'est pas en mesure de vérifier l'exactitude de tous les faits rapportés par les articles de presse et les rapports déposés en cause par le requérant. Certains de ces faits feraient en outre actuellement l'objet de procédures judiciaires en Argentine. Cela étant précisé, il apparaît que les éléments allégués semblent présenter une certaine fréquence sans être de nature systématique. Ainsi, dans la mesure où l'Argentine dispose, dans l'abstrait, d'un cadre légal approprié à l'échange automatique des renseignements (cf. consid. 5.5), nonobstant les actes précités, il ne peut être présumé sur la base des faits allégués que l'administration fiscale de ce pays a l'intention de violer ses obligations à l'égard du requérant.

**7.1** A cet égard, le Tribunal constate que les informations relatives au trust en cause ont déjà été transmises à l'Argentine en 2018. Bien que la transmission des informations se soient déroulées sous (...), il apparaît que le fisc argentin est vraisemblablement toujours en possession de ces informations et qu'il ne ressort pas du dossier que le requérant ait fait l'objet de persécutions de nature politique en relation avec ces renseignements (...). Le requérant allègue qu'une plainte initialement classée (...) aurait été réouverte contre lui (...). Par ailleurs, le requérant allègue qu'une autre plainte aurait été introduite à son encontre (...). Selon ledit article, la plainte en question aurait été déposée également à l'encontre de (...). Dans la mesure où ces plaintes ne sont pas uniquement dirigées contre le requérant et ne semblent pas présenter de liens avec la situation fiscale personnelle de ce dernier, notamment avec les informations dont la transmission est envisagée, il ne peut être présumé, sur la base de ces seuls éléments, que ces plaintes soient constitutives d'une persécution politique dirigée contre le requérant en lien avec le cas particulier. Par ailleurs, (...) ne cons-

tituent pas des éléments suffisants qui permettraient de présumer d'éventuelles persécutions à caractère politique futures sur la base de la transmission de renseignement envisagée.

**7.2** Partant, il n'apparaît pas que la décision de l'autorité inférieure de transmettre les renseignements en cause soit incompatible avec l'ordre public. A cet égard, le recourant soutient que selon la jurisprudence, on ne saurait attendre la réalisation du risque – soit notamment une violation de l'intégrité corporelle ou psychique de l'intéressé – pour procéder à une nouvelle appréciation, notamment lorsque celle de la situation générale dans le pays en cause ne s'est manifestement pas améliorée. Le Tribunal constate que la jurisprudence à laquelle se réfère le recourant (arrêt du TF 1C\_444/2020 du 23 décembre 2020 consid. 3.3) concerne une procédure d'extradition avec la Russie et n'est pas applicable, par analogie, à l'assistance administrative en matière fiscale internationale.

**7.3** Dès lors, au vu des motifs qui précèdent, il n'apparaît pas qu'il existe des raisons sérieuses de croire que le recourant soit menacé de subir un traitement qui violerait ses droits fondamentaux, tels qu'énumérés dans la CEDH ou le Pacte ONU II en Argentine, que ce soit de la part du gouvernement ou d'organisations criminelles, du fait de la transmission des données envisagées par l'AFC. Pour ces raisons, la transmission envisagée des informations ne constitue pas une violation de l'ordre public. Le recourant n'a pas apporté une preuve suffisante que dite transmission lui entraînerait un préjudice déraisonnable faute de garanties de l'État de droit (art. 25a PA et 19 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase LEAR). Partant, les griefs du recourant sont rejetés sur ces points.

**7.4** Du reste, comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 5.4 ss supra) interpréter de manière restrictive l'art. 19 al 2 2<sup>ème</sup> phrase LEAR en limitant son application aux seuls cas dans lesquels l'échange automatique de renseignements représenterait une violation de l'ordre public n'est pas contraire à l'art. 8 CEDH et, partant, ne viole pas l'art. 13 CEDH, dès lors que d'autres moyens sont mis en place pour éviter la diffusion de données hors du cercle de l'échange automatique. Comme expliqué ci-dessus, le recourant n'a pas réussi à démontrer un risque d'atteinte à ses droits fondamentaux qui se confondrait avec une violation de l'ordre public tel que défini précédemment (cf. consid. 5.4 ss supra). Au surplus, le recourant bénéficie des voies de droit qui permettent aux personnes concernées de faire valoir leur droit à l'autodétermination informationnelle et de se plaindre qu'une transmission de données les concernant interviendrait sans base légale,

respectivement de manière contraire à la loi (cf. consid. 5.4 ss supra). Partant, le grief du recourant doit être rejeté sur ce point.

**7.5** A cela s'ajoute qu'il convient de distinguer les circonstances dans lesquelles l'accord d'échange automatique de renseignements avec l'Argentine a été conclu et où celui-ci est appliqué, du mécanisme permettant de suspendre l'échange de renseignements (art. 7 par. 3 MCAA). Bien que selon les allégations du recourant, la situation de faits en Argentine soit en inadéquation avec ses bases légales, notamment en matière de protection des données, et que le Tribunal soit indépendant des pouvoirs législatifs et exécutifs, il apparaît en l'absence d'activation du mécanisme permettant de suspendre l'échange de renseignements pour les raisons exposées ci-dessus, que la décision du Tribunal ne peut que se limiter à bloquer la transmission de renseignements dans un cas particulier lorsque dite transmission entraînerait un préjudice déraisonnable pour les personnes concernées, faute de garanties de l'État de droit (art. 25a PA et 19 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase LEAR). Comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 7.3 supra), le recourant n'a pas apporté une preuve suffisante que dite transmission entraînerait un tel préjudice à son égard. Partant, le grief du recourant est rejeté sur ce point.

## **8.**

Dans un courrier du 4 octobre 2022 adressé au recourant (annexe 2 de la prise de position spontanée du 5 octobre 2022 du recourant), l'AFC a admis que suite à une erreur technique survenue dans le système informatique de gestion des données, le nom B. \_\_\_\_\_ a été déclaré en 2021 de manière erronée en lien avec d'autres contribuables argentins n'ayant aucun rapport avec ce trust. L'AFC a précisé que cette transmission induite ne concernait toutefois pas le recourant. Elle a en outre indiqué qu'en tout état de cause, elle avait procédé à l'annulation de la déclaration correspondante en date du 1<sup>er</sup> septembre 2022 et que toute éventuelle transmission relative au recourant concernant l'année 2020 devrait être considérée comme nulle et non avenue jusqu'au prononcé d'un arrêt définitif et exécutoire dans la présente procédure.

A cet égard, le Tribunal constate que l'extrait du portail informatique de l'administration fiscale argentine susmentionné et l'extrait précité de la déclaration EAR suisse pour l'année 2020 mentionnent le même montant, lequel diffère du montant déclaré lors de la dernière transmission des informations en 2018. Ces éléments semblent indiquer que l'administration fiscale argentine aurait ainsi eu connaissance d'informations dont la transmission était suspendue pour l'année 2020. La relation entre le prétendu

transfert de ces informations et la transmission erronée du nom B. \_\_\_\_\_ en 2021 ne peut en l'état être clairement établie. Cela étant précisé, l'AFC a indiqué qu'elle avait procédé à l'annulation de la déclaration correspondante en date du 1<sup>er</sup> septembre 2022 et que toute éventuelle transmission relative au recourant concernant l'année 2020 devrait être considérée comme nulle et non avenue jusqu'au prononcé d'un arrêt définitif et exécutoire dans la présente procédure. Pour cette raison, les conclusions du recourant relatives au constat de l'illicéité de dite transmission et à l'interdiction à prononcer à l'encontre de l'AFC de transmettre tous renseignements à l'autorité requérante, à titre principal ou subsidiaire, doivent être déclarées sans objet.

**9.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'échange automatique de renseignements. Le recours doit par conséquent être rejeté dans la mesure où il n'est pas sans objet.

**10.**

Les frais de procédure se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avances de frais d'un montant de 5'000 francs déjà versée. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA). Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

**11.**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté dans la mesure où il n'est pas sans objet.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Clémentine Duruz

**Indication des voies de droit :**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...)) ; acte judiciaire)