



Cour I
A-1967/2023

Arrêt du 18 mars 2024

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Pierre-Emmanuel Ruedin, juges,
Clémentine Duruz, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Andrea Lenzin, avocat,
recourant,
contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-DK).

Faits :**A.**

A.a Le service danois d'échange d'informations en matière fiscale (Danish Tax Agency, ci-après : la DTA ou l'autorité requérante ou l'autorité fiscale danoise) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2022, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 27 de la Convention du 23 novembre 1973 entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI CH-DK, RS 0.672.931.41).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale danoise a indiqué avoir reçu des informations concernant des comptes bancaires attribués au code domicile 10700 désignant le Danemark et détenus auprès de la banque suisse B._____ (ci-après : la banque ou la détentrice des renseignements) dans le cadre de l'échange spontané de renseignements avec l'Allemagne. Les deux fichiers reçus concernaient 1099 numéros de comptes.

En substance, l'autorité requérante a expliqué que les personnes assujetties de manière illimitée à l'impôt au Danemark sont tenues de déclarer tous leurs revenus, qu'ils proviennent du Danemark ou de l'étranger. Jusqu'au 31 décembre 2018, elles étaient également tenues de déclarer les comptes bancaires et les comptes de dépôt de titres détenus à l'étranger, quel que soit le solde du compte. Ces obligations ont été remplacées par l'échange automatique de renseignements (ci-après : EAR). Les personnes assujetties de manière illimitée au Danemark ont en revanche toujours l'obligation de déclarer les assurances vie et retraite, les assurances maladie et accidents ou les autres régimes de retraite souscrits à l'étranger, quel que soit le solde du compte.

Après avoir traité et analysé les fichiers reçus, la DTA a indiqué que les informations concernaient un groupe de détenteurs de comptes qui sont ou ont été assujettis de manière illimitée à l'impôt au Danemark et que ces personnes ne se sont pas conformées à leurs obligations fiscales.

Grâce aux bases de données EAR et sur le transfert de fonds, la DTA a pu identifier 113 titulaires de comptes à partir des listes reçues de l'Allemagne. Ces résultats ont notamment été confirmés dans 30 cas d'audits dans lesquels la DTA a reçu des renseignements ; dans 10 cas directement de la part des contribuables concernés et dans les 20 cas restants, par le biais de demandes d'assistance administrative adressées à la Suisse.

Selon les analyses effectuées par l'autorité requérante sur la situation fiscale des titulaires de comptes identifiés, 97.35% des personnes identifiées sont ou ont été assujetties de manière illimitée à l'impôt au Danemark. L'autorité fiscale danoise a ainsi estimé, avec suffisamment de certitude, que cela pouvait s'appliquer au reste du groupe également.

L'autorité requérante a ensuite analysé le respect des obligations fiscales danoises des titulaires de comptes identifiés. Ces analyses ont montré un faible taux de conformité aux règles relatives aux obligations de déclarer les comptes bancaires et les revenus étrangers ; 90 titulaires de comptes, sur les 110 identifiés, n'ont pas déclaré le revenu provenant de leur compte bancaire. La DTA a également indiqué que seuls 5 des 1099 comptes ont été déclarés par le biais d'une déclaration K, V ou L jusqu'en 2018. En outre, seuls 27 comptes ont fait l'objet d'un échange avec les autorités danoises dans le cadre de la Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (ci-après : la directive sur l'épargne). La DTA a indiqué qu'il s'agissait d'une preuve circonstancielle que le groupe ne souhaitait pas déclarer les comptes bancaires détenus en Suisse aux autorités fiscales danoises.

La DTA a finalement expliqué que l'introduction de la directive sur l'épargne ainsi que l'adhésion de la Suisse à la norme EAR ont incité plusieurs titulaires de comptes à reconsidérer ou à mettre fin à leurs relations avec la banque. L'autorité fiscale danoise a précisé qu'elle soupçonnait plusieurs titulaires de compte d'avoir pu – ou a minima d'avoir envisagé – convertir leurs engagements bancaires en produits tels que l'assurance-vie, qui ne sont pas couverts par la norme commune de déclaration pour l'EAR. La DTA a en effet constaté que 12 titulaires de comptes ont mis fin à leurs relations bancaires en 2014, ce qui représente un nombre nettement plus élevé que les autres années.

Dans l'ensemble, l'autorité fiscale danoise estime qu'il existe une concordance presque totale entre les circonstances qu'elle a présentées dans sa demande d'assistance et celles ayant fait l'objet de la jurisprudence du Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_653/2018 du 26 juillet 2019. La DTA a indiqué avoir identifié 10.28% des titulaires de comptes et avoir démontré un niveau élevé d'obligation fiscale envers le Danemark ainsi qu'un faible taux de conformité avec la législation danoise applicable. L'autorité requérante considère que le résultat de ses analyses est transposable à l'ensemble du groupe.

A.c Sur la base des faits précités et afin d'évaluer la situation fiscale et d'effectuer la correcte taxation des contribuables concernés au Danemark, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du (...) 2011 au (...) 2020 pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les gains en capital et l'impôt sur les retraites (cf. ch. 13 de la demande d'assistance) :

The Danish Tax Agency have deducted the 113 identified accounts from the original ascertained 1,099 bank accounts according to the principle of subsidiarity. The deducted number of 113 bank accounts is the total number that DTA have been able to identify and includes all of the numbers in table 1-5 as well as the mentioned 30 tax investigation cases.

We kindly request information regarding the identity of the remaining 986 account holders in the list in Appendix A. We request you to provide:

- the surname/first names, the date of birth, Danish ID/Passport number (if available and electronically searchable) and the most recent address listed in the bank documents:
 - i. of the account holder(s);
 - ii. of the beneficial owner(s) according to the bank documentation;
 - iii. of every successor in interest of the persons mentioned under i and ii.

- The balance on (...) 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 and (...) 2020.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise (cf. ch. 17 de la demande d'assistance) :

- a) all information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request;

- b) the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request;

- c) in similar circumstances, the information would be available if our own laws and administrative practices applied;

- d) all possibilities concerning procurement of information within one's own legal jurisdiction have been exhausted except for those which would have involved a disproportionate effort.

B.

B.a Par ordonnance de production du 6 mai 2022, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de dix jours, les documents et

renseignements requis par la demande d'assistance administrative. Elle a en outre été priée de transmettre aux personnes concernées et habilitées à recourir un courrier de l'AFC les informant de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande et les invitant à transmettre leur adresse actuelle en Suisse, le cas échéant de désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

Selon le suivi d'envoi, ledit courrier a été notifié à A. _____ (ci-après : la personne concernée) le 13 juillet 2022.

B.b La banque a transmis les informations requises à l'AFC le 29 juin 2022.

B.c Par publication dans la Feuille fédérale du 22 juillet 2022 (FF 2022 1786), l'AFC a informé les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande. Elles ont également été priées de communiquer à l'AFC leur adresse en Suisse ou de désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans un délai de vingt jours.

B.d Par courriel du 22 juillet 2022 à l'AFC, accompagné d'une procuration, la personne concernée a indiqué avoir désigné Maître Andrea Lenzin (ci-après : Maître Lenzin ou le mandataire) pour représenter ses intérêts dans le cadre de la procédure d'assistance administrative.

C.

C.a Dans son courrier du 29 novembre 2022 à Maître Lenzin, l'AFC a listé les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale danoise accompagnées des documents utiles et a informé l'intéressé qu'il pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. L'AFC lui a également remis les pièces du dossier.

C.b Par courrier du 23 décembre 2022, soit dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Lenzin a transmis ses observations en s'opposant, au nom de son mandant, à tout envoi d'informations à l'autorités fiscale danoise.

D.

Par décision finale du 9 mars 2023, notifiée le 10 mars 2023 à la personne concernée, par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

E.

E.a Par mémoire du 11 avril 2023, la personne concernée (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 9 mars 2023. Par cet acte, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité du recours. Quant au fond, il a conclu à l'admission du recours, à l'annulation et à la réformation de la décision de l'AFC, en ce sens que la demande d'assistance du (...) 2022 soit rejetée et que la transmission des informations requises soit refusée.

E.b Par courrier du 22 juin 2023, adressé au Tribunal, l'AFC a renoncé à déposer une réponse et a renvoyé le Tribunal à sa décision finale du 9 mars 2023, en particulier aux considérants 3 et 4.

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

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal 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 l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans le cas d'espèce sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2022, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 La demande du (...) 2022 – qui identifie les personnes concernées au moyen de numéros de compte et autres numéros bancaires – constitue une demande collective ou de liste (« Listenersuchen ») au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4 et 4.5), ce qui n'est d'ailleurs pas contesté.

1.4 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

En l'espèce, le recourant est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois la décision de rejet du recours entrée en force (art. 20 al. 1 LAAF ; cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 1.5).

1.6 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

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 135 I 91 consid. 2.1 ; 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 Dans son mémoire de recours, le recourant se plaint que la demande du (...) 2022 ne respecte pas les conditions formelles de recevabilité – car elle ne mentionne ni les noms des personnes visées par l'enquête de la DTA ni leur adresse – et conteste par la même occasion l'application de l'Echange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume du Danemark des 14 et 21 juin 2012 (ci-après : Echange de lettres 2012, RO 2012 5757). L'art. 6 LAAF, d'application subsidiaire, s'appliquerait par ailleurs uniquement aux périodes fiscales à partir du 1^{er} janvier 2014. Il en découle que la demande d'assistance serait irrecevable, *a minima* pour la période fiscale antérieure au 1^{er} janvier 2014. Le recourant affirme ensuite que les informations dont la transmission est envisagée ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et constitueraient une *fishing expedition* prohibée, pour plusieurs motifs. D'une part, car la demande de liste de l'autorité fiscale danoise ne remplirait pas les conditions développées dans la jurisprudence du Tribunal fédéral pour exclure une « pêche aux renseignements » prohibée (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3). Et, d'autre part, car lesdites informations font l'état de l'inexistence de valeurs patrimoniales à partir du mois de janvier 2014 et ne seraient ainsi pas susceptibles de générer une obligation fiscale. De plus, dans la mesure où la société titulaire du compte a son siège dans un État tiers, elle ne serait pas imposable au Danemark et la demande d'assistance serait « illégitime » pour ce motif.

2.4 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative, à la forme de celle-ci ainsi que les griefs du recourant s'y rapportant (consid. 3 infra). Il présentera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de passer à l'examen des griefs invoqués par le recourant (consid. 5 infra).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative avec le Danemark est actuellement régie par l'art. 27 CDI CH-DK – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – et par ses protocoles du 11 mars 1997, en vigueur depuis le 30 décembre 1997 (ci-après : Protocole additionnel 1, RO 2000 2216) et du 21 août 2009, en vigueur depuis le 22 novembre 2010 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2010 5939) ainsi que par l'Echange de lettres 2012, entré en vigueur, entre la Suisse et le Danemark, le 22 novembre 2010.

L'art. 27 CDI CH-DK, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant les années fiscales débutant le 1^{er} janvier 2011 (ch. XI let. d du Protocole additionnel 2).

3.1.2 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2011 au (...) 2020, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

3.2

3.2.1 Sur le plan formel, l'art. X ch. 3 let. c du Protocole additionnel 2 prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom et l'adresse de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés, y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'État requérant désire recevoir les renseignements de l'État requis ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande, et (v) le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

L'Echange de lettres 2012 prévoit quant à lui ce qui suit :

1. La règle suivante s'applique aux demandes d'échange de renseignements au sens de l'art. 27 (Echange de renseignements) de la convention (ci-après désignée «règle d'interprétation»): le but de la référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» est de garantir un échange de renseignements en matière fiscale aussi étendu que possible, sans permettre aux États 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.
2. Conformément à la règle d'interprétation, il convient de donner suite à une demande d'assistance administrative, si l'État requérant :
 - a) identifie la personne visée par le contrôle ou l'enquête, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse, et

- b) indique, dans la mesure où il en a connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements ;

pour autant que la demande ne constitue pas une «pêche aux renseignements».

3.2.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'État requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'État requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.14 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

3.2.3

3.2.3.1 S'agissant de la portée de l'Echange de lettres 2012 – contestée par le recourant – il sied de relever que, tel qu'il ressort du Message sur un complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010 (FF 2011 3519, 3520), les conditions auxquelles une demande d'assistance administrative devait répondre, notamment dans le cadre de l'échange d'informations avec le Danemark, ont été jugées trop restrictives. Le Conseil fédéral a ainsi proposé un complément aux conditions applicables aux demandes d'assistance administrative convenues avec les États concernés. L'arrêté fédéral concernant un complément à la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Danemark du 23 décembre 2011 (RO 2012 6529), qui prévoit notamment que le contribuable peut être identifié par d'autres moyens que le nom et l'adresse (cf. ch. 2 let. a), a été approuvé par l'Assemblée fédérale. Ledit arrêté était sujet au référendum facultatif prévu par l'art. 141 al. 1 let. d ch. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) ; le délai référendaire a néanmoins expiré le 13 avril 2012 sans avoir été utilisé. Dès lors, le Conseil fédéral et le Gouvernement du Royaume du Danemark ont procédé à l'Echange de lettres 2012, entré en vigueur le 22 novembre 2010 (cf. consid. 3.1.1 et 3.2.1 *in fine supra*).

3.2.3.2 Il sied de rappeler que, selon la jurisprudence, un accord amiable convenu entre les administrations des deux États parties à une convention de double imposition et qui, du point de vue suisse, a été conclu par l'administration, sur délégation expresse de l'Assemblée fédérale, contenue dans un arrêté fédéral soumis au référendum facultatif, doit être

pris en compte pour interpréter la convention (ATF 143 II 628 consid. 4.1.1 ; 143 II 136 consid. 5.3.3).

3.2.3.3 En l'occurrence, l'accord conclu entre le Conseil fédéral et le Gouvernement du Royaume du Danemark est intervenu, du point de vue suisse, sur habilitation expresse de l'Assemblée fédérale, contenue dans l'arrêté fédéral du 23 décembre 2011. La règle d'identification qu'il prévoit respecte le cadre de l'habilitation donnée par l'Assemblée fédérale. Conformément à la jurisprudence établie dans l'ATF 143 II 136 consid. 5.3-5.4, l'Echange de lettres 2012 doit être pris en compte pour établir le contenu de la clause d'échange d'informations figurant dans la CDI CH-DK.

3.2.4 Il s'ensuit que la demande d'assistance administrative du (...) 2022 remplit toutes les conditions formelles requises, dès lors qu'elle contient l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête – identifiées individuellement au moyen de numéros de comptes et autres numéros bancaires –, la période visée par la demande, une description des renseignements demandés, l'objectif fiscal qui fonde la demande et le nom de la détentrice des renseignements (cf. consid. 3.2.1 supra). Elle est ainsi présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (cf. consid. 3.2.2 supra), étant précisé que la pertinence des informations fera l'objet d'un examen plus détaillé (cf. consid. 5 infra).

Pour les motifs qui précèdent et dans la mesure où la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire, le grief du recourant selon lequel la demande d'assistance serait irrecevable, *a minima* pour la période fiscale antérieure au 1^{er} janvier 2014, doit être rejeté.

4.

4.1

4.1.1 Aux termes de l'art. 27 CDI CH-DK, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des États contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant

permettre aux États d'aller à la « pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'État requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; 143 II 185 consid. 4.2).

4.1.2 Il n'incombe pas à l'État requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet État serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant ; le rôle de l'État requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'État requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'État requis ne peut ainsi avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'État requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus (ATF 144 II 206 consid. 4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'État requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'État requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.2

4.2.1 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »]; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des *fishing expeditions* correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Cela dit, il n'est pas attendu de l'État requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

4.2.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une *fishing expedition* (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 ; 139 II 404 consid. 7.2.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2 ; 143 II 136 consid. 6.1.2 ; 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles des *fishing expeditions* proscrites (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 ; 143 II 628 consid. 5.1).

En ce qui concerne le deuxième critère, à savoir l'existence d'un soupçon de comportement contraire au droit fiscal, le Tribunal fédéral a retenu que l'autorité requérante doit présenter des faits qui indiquent que les personnes appartenant au groupe ont agi de manière illicite (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2 ; 143 II 628 consid. 5.2). Il doit exister des indices concrets d'une violation des obligations fiscales. Ne sont pas admises les

requêtes présentées à des fins d'imposition dépourvues de soupçons (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2 ; 143 II 136 consid. 6.1.2). En revanche, l'État requérant n'a pas à prouver avec une probabilité confinante à la certitude l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal, des motifs de soupçons concrets sont suffisants (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2 ; 143 II 628 consid. 5.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 9.5 ; arrêt du TAF A-1296/2020 du 21 décembre 2020 consid. 4.2.2.3 et les réf. citées). La question de savoir si les soupçons présentés sont suffisants doit être examinée sur la base d'une appréciation globale. Dans le cas d'une liste de contribuables potentiels, identifiés au moyen de numéros de compte, les soupçons ne doivent pas nécessairement porter sur les individus, mais sur les personnes appartenant à ce groupe pris dans son ensemble (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2 ; 143 II 628 consid. 5.4). Selon les circonstances, la manière dont l'État requérant a pris connaissance de la liste peut également constituer un indice que les titulaires de comptes n'ont pas rempli leurs obligations fiscales (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2 ; parmi d'autres : arrêts du TAF A-1732/2021 et A-1733/2021 du 23 mars 2022 consid. 4.3.3 ; A-1730/2021 du 7 mars 2022 consid. 4.3.3).

4.3

4.3.1 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les États parties (ATF 143 II 202 consid. 8.3 et 8.5.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'État requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111]). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'État requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'État requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 ; 142 II 218 consid. 3.3). L'État 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 (« sofort entkräftet ») en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

4.3.2 La bonne foi d'un État est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant

(ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'État requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un État doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées).

5.

5.1 Le requérant se plaint que la demande de liste du (...) 2022 ne remplirait pas les conditions développées dans la jurisprudence pour exclure une « pêche aux renseignements ».

5.1.1 Le Tribunal retient tout d'abord que l'autorité requérante fournit une description détaillée du groupe et expose les faits et circonstances spécifiques qui ont conduit à la formulation de la demande (première condition). La DTA a en effet expliqué avoir reçu deux fichiers concernant 1099 numéros de comptes bancaires attribués au code domicile 10700 désignant le Danemark, détenus auprès de la banque en Suisse, dans le cadre l'échange spontané de renseignements avec l'Allemagne. Le lien avec le Danemark a donc été établi par le code de domicile précité. La demande identifie les personnes concernées au moyen de numéros de compte et d'autres numéros bancaires connus de la banque, lui permettant d'identifier les personnes concernées de manière claire et sans équivoque (cf. Faits, let. A.b ; ch. 7 de la demande, sous la rubrique « Background »).

5.1.2 Concernant la deuxième condition, l'autorité fiscale danoise a précisé que, jusqu'au 31 décembre 2018, le droit fiscal danois imposait aux personnes assujetties de manière illimitée à l'impôt de déclarer les comptes bancaires et les comptes de dépôt de titres détenus à l'étranger – cette obligation ayant été ensuite remplacée par l'EAR. Il ressort par ailleurs clairement de la demande que les résidents fiscaux danois doivent reporter dans leur déclaration fiscale l'ensemble de leurs revenus, qu'ils proviennent du Danemark ou de l'étranger, ainsi que les assurances vie et retraite, les assurances maladie et accidents ou les autres régimes de retraite souscrits à l'étranger, quel que soit le solde du compte (cf. Faits, let. A.b). La demande d'assistance administrative désigne donc sans conteste le droit fiscal applicable.

La DTA a de surcroît indiqué que les analyses effectuées dans ses bases de données ont montré un faible taux de conformité aux règles relatives à l'obligation de déclarer les revenus étrangers et à l'obligation de déclarer

les comptes bancaires au moyen des déclarations K, V et L prévues à cet effet. L'autorité requérante a en effet constaté que, sur 113 titulaires de comptes examinés, 110 sont ou ont été assujettis de manière illimitée à l'impôt au Danemark entre 2006 et 2020 et seuls 20 d'entre eux se sont acquittés de leur obligation de déclaration ; 90 titulaires de compte (représentant 81.82%) n'ont en revanche pas déclaré leurs revenus. D'autres analyses ont démontré que sur les 1099 comptes bancaires, seuls 5 ont été déclarés à l'autorité fiscale danoise au moyen d'une déclaration K, V ou L et seuls 27 ont pu être trouvés dans la base de données relative à la directive sur l'épargne (cf. Faits, let. A.b). En conclusion, un pourcentage considérable de comptes bancaires n'a pas été déclaré. Dans ces circonstances, l'autorité requérante considère, à juste titre, qu'il existe un soupçon global selon lequel les autres comptes ou leurs revenus pourraient également avoir été dissimulés au fisc danois et, par conséquent, des impôts pourraient avoir été soustraits.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le fait que ces informations aient été transmises suite à des perquisitions menées dans le cadre d'une enquête pénale en Allemagne contribue également à fonder le soupçon que les personnes concernées ont agi en violation de leurs obligations fiscales (cf. consid. 4.2.2 *in fine* supra), ce qui est le cas en l'espèce. La question de l'origine de ces listes a été traitée à de nombreuses reprises dans la jurisprudence et il est notoirement connu qu'elles proviennent d'une enquête diligentée par le parquet de Bochum ayant abouti à la saisie de données dans une succursale allemande de la banque concernant des comptes ouverts auprès de la détentrice des renseignements en Suisse (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.5 ; arrêts du TAF A-1883/2021 du 22 février 2022 ; A-6532/2020 du 21 décembre 2021). Ces données ont ensuite été transmises spontanément à la DTA par l'autorité fiscale allemande. Dans ce contexte, le Tribunal relève que les listes transmises aux autorités danoises dans le cadre de la présente procédure proviennent de la même source que celles transmises dans le cadre des procédures ayant fait l'objet de la jurisprudence précitée.

Le Tribunal rappelle enfin que les soupçons ne doivent pas se rapporter aux différents individus, mais de manière générale aux personnes de ce groupe (cf. consid. 4.2.2 *in fine* supra). Ainsi, il n'est pas déterminant que, en fin de cause, le recourant pris individuellement soit – ou non – impliqué dans l'enquête fiscale, mais bien l'existence de soupçons concrets se rapportant aux personnes du groupe dans son ensemble.

Partant, l'ensemble des circonstances ressortant de la demande du (...) 2022 est propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur la liste.

5.1.3 Quant à la troisième condition, celle-ci est également remplie. La demande d'assistance laisse percevoir de manière suffisamment claire que les renseignements demandés, visant à obtenir des informations sur le(s) titulaire(s), ayant(s) droit économique(s) ainsi qu'à toute autre personne à laquelle les droits et obligations de ceux-ci reviendrait, et les soldes au (...) des années 2011 à 2020 ainsi qu'au (...) 2020 des comptes en cause, sont propres à compléter, cas échéant, l'assiette de l'impôt de ces contribuables.

5.1.4 Compte tenu de ce qui précède, il ne saurait être retenu que la demande du (...) 2022 constitue une *fishing expedition* prohibée.

5.2 Toujours sous l'angle de l'interdiction de la pêche aux renseignements, le recourant avance que l'AFC n'aurait procédé à aucune appréciation des faits du cas d'espèce et qu'il ne ressort pas de la décision contestée le crime, délit ou infraction pour lequel ou laquelle l'enquête pénale des autorités allemandes était diligentée ni contre qui cette enquête était dirigée. En déduisant que les titulaires et/ou les ayants droit économiques des comptes en cause auraient agi en violation du droit fiscal du seul fait que la perquisition menée en Allemagne est intervenue dans le cadre d'une enquête pénale, l'AFC aurait violé le pouvoir d'appréciation qui lui revient.

5.2.1 En l'espèce, le Tribunal retient que l'AFC a procédé à une appréciation des faits du cas d'espèce et analysé toutes les conditions permettant d'exclure une *fishing expedition* prohibée. Lors de son examen, l'AFC s'est basée sur l'ensemble des éléments énoncés dans la demande de l'autorité requérante et ne s'est pas uniquement basée sur l'origine des listes pour retenir l'existence d'un soupçon suffisant d'agissements contraires au droit fiscal des personnes en cause. Le recourant se méprend donc sur ce point. En effet, dans la décision contestée, l'AFC a indiqué, en substance, que malgré l'obligation de déclaration des avoirs détenus à l'étranger pour les contribuables danois assujettis à l'impôt de manière illimitée, une grande majorité des comptes répertoriés n'a pas pu être identifiée. Pris dans leur ensemble, elle a estimé – à juste titre – que ces éléments étaient suffisants pour fonder un soupçon de comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur la liste.

Au surplus, il ressort de la demande du (...) 2022 que les informations ayant fait l'objet de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 proviennent de la même source que celles reçues par la DTA de la part des autorités fiscales allemandes. En vertu du principe de la confiance et en l'absence d'élément établi et concret (cf. consid. 4.3 supra), l'AFC n'avait aucune raison de remettre en cause la véracité et l'exactitude des informations contenues dans la requête du (...) 2022. Ce d'autant que, comme indiqué supra (cf. consid. 4.2.2 *in fine* et 5.1.2), il ressort expressément de la jurisprudence du Tribunal fédéral que le fait que les listes aient été transmises suite à des perquisitions menées dans le cadre d'une enquête pénale en Allemagne constitue un indice que les personnes concernées ont agi en violation de leurs obligations fiscales. Dans ce contexte, le Tribunal n'a pas de raison de conclure que l'AFC aurait violé son pouvoir d'appréciation pour ce motif.

Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, même si, comme le soutient le recourant, les listes en question avaient été saisies « par hasard » lors d'une perquisition – ce qui n'est néanmoins pas le cas (cf. consid. 5.1.2 supra) –, la DTA a exposé avoir constaté, sur la base d'analyses détaillées et de comparaisons de données, un pourcentage considérable de comptes bancaires non déclarés, en violation de la législation fiscale danoise.

5.2.2 Compte tenu de ce qui précède, force est ici de constater que l'AFC n'a pas agi en violation de son pouvoir d'appréciation. Les griefs du recourant à cet égard doivent être rejetés.

5.3 Dans un dernier grief, le recourant fait valoir une violation du principe de la pertinence vraisemblable. Il estime que les informations dont la transmission est envisagée ne seraient d'aucune utilité à la DTA, car elles font état de l'inexistence de valeurs patrimoniales à partir du mois de janvier 2014 et ne seraient donc pas susceptibles de générer une obligation fiscale. De plus, dans la mesure où la société titulaire du compte a son siège dans un État tiers, la DTA n'aurait aucune prétention à faire valoir contre elle.

5.3.1 Il sied de rappeler que la demande d'assistance du (...) 2022 contient toutes les informations formelles requises par la CDI CH-DK, si bien que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est présumée satisfaite (cf. consid. 3.2.2 et 3.2.4 supra). Par ailleurs, la requête ne constitue pas une « pêche aux renseignements » illicite (cf. consid. 5.1 et 5.2 supra).

5.3.2 En l'occurrence, pour chaque compte annexé à la demande d'assistance du (...) 2022, la DTA requiert des informations notamment sur le ou les titulaire(s) et ayant(s) droit économique(s) du compte ainsi que sur les soldes au (...) des années 2011 à 2020 et au (...) 2020. Les informations fournies par la banque attestent que le recourant était ayant droit économique du compte en cause. Ces informations restent pertinentes malgré un solde à zéro durant une partie de la période concernée, en ce sens qu'elles confirment l'existence du compte et de la qualité d'ayant droit économique du recourant. Il sied de rappeler, qu'en tant qu'État requis, le rôle de la Suisse se limite à examiner si les renseignements 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, ce qui est le cas en l'espèce. Dès lors, on ne saurait exclure l'utilité de ces informations pour la procédure au Danemark, qu'elles ne le soient finalement pas n'est pas déterminant à ce stade. La procédure d'assistance administrative n'a en effet pas pour vocation de trancher matériellement l'affaire ; il appartiendra au recourant de faire valoir ses arguments sur le fond devant les autorités danoises, lesquelles sont seules compétentes pour déterminer si les éléments transmis par la Suisse auront ou non un impact sur la procédure fiscale (cf. consid. 4.1.2 supra).

5.3.3 S'agissant de l'argument selon lequel la DTA n'aurait aucune prétention à faire valoir contre la société titulaire du compte, le Tribunal relève que tant les informations sur le titulaire que celles sur l'ayant droit économique du compte identifié sont expressément requises dans la demande d'assistance. L'autorité fiscale danoise cherche à vérifier si le compte en question appartient à un ressortissant fiscal danois, de manière directe en tant que titulaire ou indirecte en tant qu'ayant droit économique, et si ledit compte a été déclaré conformément à la législation danoise applicable. Ainsi, les renseignements dont la transmission est prévue s'inscrivent dans le complexe de faits présenté par l'autorité requérante et dans le but fiscal visé. En outre, le code de domicile attribué au Danemark figurant sur la liste constitue un indice suffisant d'assujettissement fiscal dans l'État requérant (cf. consid. 5.1.1 supra). Ainsi, le fait que la société titulaire du compte ne soit potentiellement pas imposable au Danemark n'est pas déterminant à ce stade.

5.3.4 Il en découle que les griefs du recourant relatifs à la pertinence vraisemblable des informations doivent également être rejetés.

6.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

7.

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

8.

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

9.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge 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). Le 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)