



Cour I
A-6959/2019

Arrêt du 21 décembre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Raphaël Gani, juges,
John Romand, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Dr. Jean-Frédéric Maraia et Maître Julien Witzig,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-GR).

Faits :**A.**

A.a La République hellénique a, par son Independent Authority for Public Revenue (ci-après : autorité requérante), adressé une demande d'assistance administrative en matière fiscale, datée du (...) 2018, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC), en fondant sa requête sur la Convention du 16 juin 1983 entre la Confédération suisse et la République hellénique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.937.21, ci-après : CDI CH-GR ou Convention).

A.b L'autorité requérante a, dans sa demande du (...) 2018, indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de "**A.**_____", pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2012, avec les explications qui suivent.

(...)

A.c Les informations recherchées ont ensuite été requises, comme suit :

(...)

A.d La requête contient au surplus les précisions suivantes :

We ensure that:

- The information provided on the basis of this request is subject to the provisions concerning secrecy contained in the above mentioned arrangement and will be used only for the purposes specified therein, limited to the taxes named there.
- The tax administration has pursued all means available to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.
- The request is in conformity with the laws and administrative practices of Greece, that the Greek tax administration could obtain the information if it was within the country and that the request is in conformity with the above mentioned arrangement.

B.

B.a L'AFC a, par trois ordonnances de production du 10 janvier 2019, requis B._____, C._____ ainsi que D._____ (ci-après : détentrice des renseignements 1, 2 [soit les deux entités du groupe C._____] et 3) de lui fournir les informations recherchées, pour la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2012.

B.b Les détentrices des renseignements 1 et 2 ont produit les informations demandées en janvier 2019, la première le 24 et la seconde le 21. La détentrice des renseignements 3 a procédé de même les 15 et 29 du même mois.

C.

C.a Par courrier du 23 janvier 2019, et procuration annexée, Maître Jean-Frédéric Maraia et Maître Julien Witzig (ci-après : mandataires) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de A._____. Ils ont dès lors demandé à prendre connaissance du dossier concernant leur mandant et indiqué que ce dernier formait opposition à toute transmission à l'autorité requérante.

C.b L'AFC a, par pli et courriel des 7 et 11 mars 2019, donné aux mandataires accès aux pièces du dossier.

D.

D.a Par courrier du 7 mars 2019 aux mandataires, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait transmettre à l'autorité requérante.

D.b A._____ a, le 1^{er} avril 2019, par le truchement de ses mandataires, transmis ses observations et maintenu son opposition à la transmission des informations requises.

D.c Dans son courrier du 4 septembre 2019, l'AFC a adressé aux mandataires un projet modifié de réponse à l'autorité requérante.

D.d A._____ a, par courrier du 26 septembre 2019 de ses mandataires, maintenu sa position selon laquelle les renseignements le concernant ne pouvaient être transmis à l'autorité requérante.

E.

Par décision finale du 27 novembre 2019, notifiée à A._____ par l'intermédiaire de ses mandataires, l'AFC a prévu d'accorder aux autorités compétentes grecques l'assistance administrative concernant le précité et de transmettre à ces mêmes autorités, comme suit, les informations reçues des détentrices des renseignements :

(...)

F.

Dans son mémoire de recours daté du 27 décembre 2019, déposé par-devers le Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF),

A. _____ (ci-après : recourant), représenté par ses mandataires, conclut, dans tous les cas, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale du 27 novembre 2019. A titre principal, il requiert que la demande du (...) 2018 soit rejetée et que de toute communication des renseignements le concernant soit refusée à l'autorité requérante. Il demande, subsidiairement, qu'il soit enjoint à l'AFC de demander des éclaircissements à l'Etat requérant "quant à la destination réelle des informations requises" et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

Le recourant avance, à l'appui de ses conclusions, une violation du principe de non-rétroactivité des lois, d'une part, et des principes de spécialité, de la bonne foi et de la confiance, d'autre part.

G.

Par réponse du 19 février 2020, l'AFC conclut sous suite de frais et dépens au rejet du recours.

H.

Le recourant, par l'intermédiaire de ses mandataires, soumet, le 14 octobre 2020, spontanément au Tribunal une requête de suspension de la procédure A-6956/2019. Il motive en substance sa demande par le fait que l'autorité requérante a déposé une seconde requête le concernant en date du (...) 2020.

I.

Dans ses observations du 10 novembre 2020, l'AFC conclut au rejet de la demande de suspension.

J.

Le recourant produit, par pli spontané du 24 novembre 2020, via ses mandataires, un courrier du (...) entre l'autorité requérante et une autorité pénale hellénique accompagné d'une traduction libre en anglais. Il maintient de plus sa demande de suspension de la procédure.

K.

Le 16 décembre 2020, l'AFC se détermine sur les éléments nouveaux apportés par le recourant en lien avec le principe de spécialité. Elle transmet en outre au Tribunal un échange de courriels datés des (...) 2019, entre elle-même et l'autorité requérante.

Le courriel du (...) 2019 de l'AFC comprend la demande suivante :

(...)

La réponse du (...) 2019 de l'autorité requérante a été la suivante :

(...)

Le (...) 2019, l'AFC a indiqué ce qui suit :

(...)

L.

Par réplique spontanée du 18 janvier 2021 et l'entremise de ses mandataires, le recourant persiste dans les conclusions prises au sein de son recours.

M.

Dans ses dernières déterminations du 4 février 2021, portées par ordonnance du Tribunal du 9 suivant à la connaissance du recourant, l'AFC conclut au rejet de griefs du recourant et renvoie à sa décision finale du 27 novembre 2019 ainsi qu'à ses écritures des 19 février et 16 décembre 2020.

Les autres faits et arguments seront repris ci-après dans la mesure utile à la résolution du litige.

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, 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 citées à l'art. 33 LTAF. La présente affaire, portant sur un recours dirigé contre une décision finale de l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, 5 al. 1 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]), est de la compétence du Tribunal de céans.

L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, dans le droit national, par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2018, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF ; art. 19 al. 5 LAAF).

1.2 Le recours a au surplus été formé en temps utile (art. 50 al. 1 PA ; voir aussi art. 20 al. 3 PA sur l'échéance d'un délai un samedi), selon les exigences de contenu et de forme prescrites à l'art. 52 PA, par une personne qui possède manifestement la qualité pour recourir (cf. art. 3 let. a et 19 al. 2 LAAF), si bien qu'il convient d'entrer en matière sur le recours.

1.3

1.3.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 3.17 p. 144). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres, arrêt du TAF A-4167/2020, A-4169/2020 du 18 janvier 2021 consid. 2.1).

1.3.2 En l'occurrence, certes, le recourant est aussi, en tant personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, impliqué dans une affaire distincte traitée par le TAF (réf. A-1257/2021). Cette dernière cause – qui par ailleurs a d'autres parties – et la présente procédure diffèrent toutefois, en particulier dès lors que la demande de l'autorité requérante ou les questions juridiques à traiter par le Tribunal de céans ne sont les mêmes dans les deux affaires. Chacun des deux recours déposés par-devant le TAF comprend à cet égard un grief spécifique au champ, temporel pour l'un et des informations requises pour l'autre, de la demande dont ils découlent. La réunion des deux causes, à laquelle s'oppose l'AFC, n'apparaît ainsi pas nécessaire du point de vue de l'économie de procédure.

1.3.3 Le Tribunal de céans renonce donc à prononcer la jonction des causes A-6959/2019 et A-1257/2021.

1.4

1.4.1 Une suspension de la procédure peut se justifier par des raisons d'opportunité, notamment, lorsque le jugement d'un autre litige peut influencer l'issue du procès en cours (voir l'art. 6 al. 1 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273]), singulièrement que la décision dépend du sort d'un autre procès. Le principe de la célérité pose cependant des limites à la suspension d'une procédure. Aussi ne doit-elle être admise qu'exceptionnellement, en particulier lorsqu'il se justifie d'attendre la décision d'une autre autorité, ce qui permettrait de trancher une question décisive (cf. ATF 130 V 90 consid. 5 ; arrêt du TF 2C_871/2018 du 5 octobre 2018 consid. 4.1). De même, compte tenu de la diligence qui doit prévaloir dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (voir l'art. 4 al. 2 LAAF ; ATF 146 I 172 consid. 6.2, 142 II 218 consid. 2.5.1), seules des circonstances exceptionnelles justifient la suspension d'une procédure en la matière (cf. parmi d'autres, les arrêts du TF 2C_801/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4 et 3.5). De manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité saisie ; cette dernière procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites (cf. ATF 119 II 386 consid. 1b ; arrêt du TF 2C_871/2018 précité consid. 4.1).

1.4.2 La cause A-1257/2021 est jugée par arrêt du même jour, de telle sorte qu'il n'y a plus de motif pour suspendre la présente procédure.

1.4.3 La demande du recourant de suspension est dès lors rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

1.5

1.5.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'ex-cès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA).

1.5.2 Le Tribunal dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. la disposition précitée et l'art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Il s'en tient néanmoins en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

2.

2.1 L'assistance administrative avec la République hellénique est actuellement régie par l'art. 25 CDI CH-GR et le ch. 4 du Protocole de la Convention, lesquels résultent d'un protocole de modification du 4 novembre 2010 (cf. art. VI et VII) en vigueur depuis le 27 décembre 2011 (RO 2012 637), ainsi que par les art. I et II du Protocole additionnel du 2 août 2012 (ci-après : Protocole additionnel), entré en vigueur le 17 janvier 2013 (et publié à l'instar de la CDI CH-GR et du Protocole de la Convention au RS 0.672.937.21).

2.2

2.2.1 Les art. 25 CDI CH-GR et ch. 4 du Protocole de la Convention (dans leur teneur actuelle) émanent des art. VI et VII du protocole de modification du 4 novembre 2010 en vigueur, sans effet rétroactif, depuis le 27 décembre 2011 (cf. ci-avant consid. 2.1). Les dispositions précitées s'appliquent, s'agissant des demandes de renseignements présentées après le 27 décembre 2011, aux renseignements concernant une période fiscale ayant débuté au plus tôt le 1^{er} janvier 2012 (cf. art. VIII let. c] du protocole de modification ; voir aussi Message du Conseil fédéral du 3 décembre 2010 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Grèce [ci-après : Message du 3 décembre 2010 [in FF 2011 597, 603 {ad art. VIII}]). Les art. I et II du Protocole additionnel sont, eux, entrés en vigueur le 17 janvier 2013 avec une applicabilité rétroactive au 1^{er} janvier 2012 (cf. art. III du Protocole additionnel). A cet égard, on rappellera que le droit international ne s'oppose pas en la matière à un effet rétroactif des traités (cf. ATAF 2010/40 consid. 4.4, 5.4.3 et 6.5.1 s.).

La Confédération suisse et la République hellénique ont ainsi limité l'échange de renseignements au sens de l'art. 25 CDI CH-GR révisé aux périodes fiscales commençant le 1^{er} janvier 2012 ou après cette date (cf. Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 603 [ad art. VI]).

2.2.2 Dans le cas présent, le recourant prétend que la décision entreprise consacre une violation du principe de non-rétroactivité des lois. Il avance qu'une partie des documents susceptibles d'être transmis porterait sur une période antérieure à l'année 2012, que les réponses des institutions bancaires se fonderaient sur des éléments portant sur des périodes antérieures à 2012 et qu'il ne serait pas possible de les distinguer des informations relatives à la période visée.

2.2.3 Le Tribunal constate que l'AFC a supprimé, au sein des pièces jointes (en tant qu'annexe 1) à la décision attaquée, un certain nombre d'éléments. Parmi les informations restantes dans les relevés de compte susceptibles d'être transmis – établis pour les mois de (...), (...), (...), (...) et (...) 2012 –, on ne relève pas de renseignements concernant une période fiscale antérieure à celle commençant le 1^{er} janvier 2012. Si tel devait être le cas, le recourant n'aurait pas manqué de préciser les informations qu'il souhaitait voir caviardées. Dans l'hypothèse où il se réfère à l'annexe 1 de la décision, l'allégation du recourant est partant rejetée.

Dans la mesure où le recourant fait référence aux informations sous ch. 2. 1. a) du dispositif de la décision attaquée, à savoir : "...", certes, la réponse donnée par la détentriche des renseignements 1 à l'AFC (cf. pièce 18 AFC) n'indiquait pas lesquels des relevés lui ayant été fournis ne correspondaient pas à ceux en sa possession. L'autorité requérante ne recherche toutefois pas ici une telle précision, à la différence de ce qu'elle requiert par sa question 2 de la demande, et il y a lieu de penser qu'une clarification devrait être entreprise lors de la procédure interne à l'Etat requérant. On observe à cet égard que le recourant n'allègue pas que la réponse prévue à l'autorité requérante serait incorrecte lorsqu'elle porte sur des éléments, par hypothèse même seulement ceux qui suivent, au sein des relevés de comptes dont elle fait mention.

Il est vrai que certains relevés (STATEMENT OF ACCOUNT) transmis à la banque précitée – établis au 31 janvier 2012 – (pièce 1 p. (...)) [ou pièce 3 p. (...)], AFC) comprennent le montant au 31 décembre 2011 du solde d'avoirs reporté (BALANCE CARRIED FORWARD) de comptes. Or en tant que la valeur au dernier jour de l'année N-1 est équivalente au 1^{er} jour de

l'année N suivante, la jurisprudence considère qu'elle se rattache à l'année N (cf. arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 [en lien avec la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu {RS 0.672.942.31} dont les dispositions topiques sont comparables à celles de la CDI CH-GR] consid. 11.1 et les réf. cit.). La réponse à l'autorité requérante peut donc porter sur les éléments ci-avant présentés.

2.2.4 L'assistance administrative envisagée s'inscrit donc dans le champ temporel des dispositions applicables et, contrairement à ce que soutient le recourant, il n'est pas question dans ce sens d'une violation du principe de la non-rétroactivité des lois. Le grief du recourant est ainsi rejeté.

2.3 L'art. 25 CDI CH-GR reprend, dans les grandes lignes, la norme internationale (cf. art. 26 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques [ci-après : MC OCDE] ; dans sa version abrégée, dont la dernière publication date de 2017, < <https://doi.org/10.1787/20745427> >, consulté le 27.9.2021 ; voir aussi le Message du 3 décembre 2010 qui mentionne certaines modifications du MC OCDE, in FF 2011 597, 601). Le commentaire de l'art. 26 du MC OCDE peut ainsi servir à l'interprétation de l'art. 25 CDI CH-GR.

3.

3.1 Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111, ci-après : CV), s'applique en tant que principe de droit international public (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4) et implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties, doit être exécuté par elles de bonne foi (Pacta sunt servanda) et interprété de même suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but (cf. art. 31 al. 1 CV ; ATF 143 II 136 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.3). Les principes d'interprétation de la CV s'appliquent également, en tant que droit coutumier international codifié, à l'interprétation des conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues avec des Etats n'ayant pas ratifié la CV (ATF 145 II 339 consid. 4.4.1 ; il est précisé ici que la Grèce a adhéré à la convention précitée).

Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (ATF 147 II

116 consid. 5.2, 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.1.3).

3.2 Ce principe a en outre comme effet qu'un Etat est présumé agir de bonne foi (cf. parmi d'autres, ATF 144 II 206 consid. 4.4). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). Cela étant, si la Suisse a un doute sérieux quant au respect d'un principe du droit international, celui de la confiance n'empêche pas l'Etat requis de demander un éclaircissement à l'Etat requérant ou d'exiger de ce dernier des explications supplémentaires (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 3.3.2 et 4.4). La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis et concrets (cf. la jurisprudence précitée).

4.

4.1 L'art. 25 par. 1^{ère} phrase CDI CH-GR prévoit que les autorités compétentes échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par le traité précité. La restriction aux informations vraisemblablement pertinentes exclut la "pêche aux renseignements" ou l'échange d'informations non pertinentes pour les affaires fiscales d'un contribuable précis (cf. ch. 4 let. b) du Protocole de la Convention, art. I du Protocole additionnel ; voir aussi Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 601).

4.2 La condition générale de la pertinence vraisemblable est la clé de voûte de l'échange de renseignements. Elle est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1, 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.3 D'un point de vue formel, l'autorité requérante grecque doit fournir à l'AFC les informations listées au ch. 4 let. c) du Protocole de la Convention (cf. aussi art. I et II du Protocole additionnel) lorsqu'elle présente une demande de renseignements au sens de l'art. 25 CDI CH-GR : 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'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; v) le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

5.

5.1 L'art. 25 par. 2 CDI CH-GR consacre l'obligation de confidentialité et le principe de spécialité.

5.2

5.2.1 Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la Convention, par les procédures ou poursuites ("Strafverfolgung", respectivement "perseguito penale" selon les versions allemande et italienne de l'art. 25 par. 2 1^{ère} phr. CDI CH-GR) concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts (cf. la disposition précitée ; Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 602).

Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personne chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts couverts par la Convention, en premier lieu la soustraction d'impôt (cf. arrêt du TF 2C_141/2018 précité consid. 9.3 et les réf. cit.).

5.2.2 La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe de spécialité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut utiliser à l'encontre de tiers les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3).

5.3

5.3.1 Les personnes ou autorités concernées au sens de l'art. 25 par. 2 CDI CH-GR n'utilisent les informations obtenues qu'aux fins énoncées ci-avant (consid. 5.2). Les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins, sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats

parties à la Convention et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement (cf. art. 25 2^{ème} et dernière phr. CDI CH-GR ; Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 602).

5.3.2 Lorsqu'il le requiert, l'Etat requérant doit préciser à l'Etat requis les autres fins auxquelles il souhaite utiliser les renseignements et confirmer que l'utilisation à ces fins est admise par sa législation interne (cf. commentaires sur l'art. 26 du MC OCDE [qui peut servir à l'interprétation de l'art. 25 CDI CH-GR, cf. ci-avant consid. 2.3], p. 539 et 540).

5.4

5.4.1 Il est, à la clôture de la procédure, selon l'art. 20 al. 2 LAAF, rappelé à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret.

La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. entre autres : arrêt du TAF A-7261/2017 du 3 avril 2019 consid. 7.1 ; sur le principe de la confiance, voir aussi ci-avant consid. 3.2).

Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe de spécialité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il peut convenir que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; parmi d'autres, arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3).

5.4.2 L'AFC est aussi compétente le cas échéant pour donner après examen le consentement au sens de l'art. 25 par. 2 CDI CH-GR (cf. art. 20 al. 3 1^{ère} phr. LAAF). Si les renseignements obtenus doivent être retransmis à des autorités pénales en vue de la poursuite de délits autres que fiscaux, l'AFC donne le consentement en accord avec l'Office fédéral de la justice (cf. art. 20 al. 3 2^{ème} phr. LAAF ; Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], in FF 2015 5121, 5159).

6.

En l'espèce, le Tribunal traitera d'abord la forme de la demande (consid. 7). L'examen de la requête se poursuivra à la lumière du grief soulevé par le

recourant en lien avec la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 8). Il sera ensuite question des principes liés entre eux de spécialité, de la bonne foi et de la confiance (consid. 9).

7.

7.1 L'autorité requérante a formellement transmis, outre la période visée, l'identité du recourant en tant que personne concernée par le contrôle ou l'enquête. Elle a en sus décrit les informations recherchées, nommé les détentrices des renseignements et désigné l'objectif fiscal. Sur ce dernier point, il figure dans la demande que l'autorité requérante cherche à établir l'existence supposée de revenus du contribuable non déclarés.

7.2 Les conditions de forme prévues au ch. 4 let. c) du Protocole de la Convention sont ainsi remplies.

8.

8.1 Le recourant doute de la pertinence, sur le plan fiscal, des informations requises.

8.2 Eu égard au libellé de l'ensemble de la demande, dont le but énoncé par l'Etat requérant, le Tribunal considère que l'échange de renseignements a été requis afin d'établir correctement l'impôt sur le revenu du recourant, ainsi que de sanctionner d'éventuelles infractions concernant l'impôt visé. Il ressort plus particulièrement de la demande que l'autorité requérante cherche à établir les éléments permettant une taxation complète et exacte du recourant, que les informations en sa possession présenteraient des différences entre elles ou seraient incomplètes et que l'assistance administrative a été sollicitée compte tenu de ce qui précède. En outre, les renseignements requis ou susceptibles d'être transmis peuvent effectivement servir à établir le contenu exact des pièces justificatives annexées par l'autorité requérante à sa demande et sont en mesure de corroborer ou d'infirmes les manquements présentés par elle. Par conséquent, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents.

Etant rappelé que l'établissement et les procédures ou les poursuites pénales concernant l'impôt sur le revenu sont couverts par l'assistance administrative au sens de l'art. 25 CDI CH-GR (cf. ci-avant consid. 5.2), l'échange d'informations porte ici sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation hellénique relative à l'impôt visé.

8.3 Le grief du recourant d'une violation de la pertinence vraisemblable est partant rejeté.

9.

9.1 Le recourant estime en substance qu'il n'existerait pas d'hypothèse permettant d'écarter une violation du principe de spécialité, commise selon lui lors du dépôt de la demande. Il pense de plus qu'il y aurait un risque concret et important que le principe de spécialité ne soit pas respecté par l'autorité requérante, laquelle estimerait ne pas être compétente pour traiter des informations qu'elle requiert. Il tire de telles conclusions pour l'essentiel de ce qui semble être un courrier entre autorités helléniques.

9.2 Il se peut que les manquements présentés en l'occurrence par l'autorité requérante fassent l'objet d'une poursuite en matière pénale fiscale dans l'Etat requérant, en tant qu'ils s'avèreraient constitutifs d'une ou plusieurs infractions pénales lésant les intérêts fiscaux publics et dont le caractère illicite se résume à la violation de la législation fiscale (cf., dans le contexte de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales [RS 0.672.934.91], ATF 146 II 150, in RDAF 2021 II 1, consid. 7.5 et le catalogue d'exemples courants d'infractions fiscales, parmi lesquelles l'usage de faux, auquel il renvoie). Or la répression d'infractions (pénales) fiscales, concernant l'impôt sur le revenu, entre dans le champ d'application de l'art. 25 CDI CH-GR (cf. ci-avant consid. 5.2). Une éventuelle utilisation au sein d'un tel cadre, par une autorité concernée par une poursuite au sens de l'art. 25 par. 2 1^{ère} phr. de la Convention, de renseignements vraisemblablement pertinents, ne saurait donc constituer une violation du principe de spécialité.

9.3

9.3.1 Il ne découle pas de la demande que l'Etat requérant compte sur une utilisation des informations reçues, à des fins pénales d'un autre type. L'autorité requérante a du reste expressément précisé dans la requête respecter l'obligation de confidentialité et le principe de spécialité, que la demande est conforme à la CDI CH-GR.

9.3.2 La confirmation obtenue en cours de procédure par l'AFC auprès de l'autorité requérante, soit que la demande a été uniquement déposée à des fins fiscales, renforce, en outre, la conviction du Tribunal d'une absence de violation du principe de spécialité.

9.4

9.4.1 Le recourant amène, certes, des éléments qui paraissent établir une communication entre l'autorité requérante et le procureur général d'Athènes ayant trait en substance aux mêmes types de manquements que ceux présentés dans la demande. Les éléments de preuves en main de l'autorité requérante sous-jacents à la communication se rapporteraient toutefois à des comptes qui auraient été détenus par le recourant auprès d'une banque sise dans un Etat tiers, à des informations – en l'occurrence non établies – semble-t-il obtenues par le biais d'une assistance internationale fournie par une autorité tierce. Or les spécificités d'une telle procédure sont en l'occurrence inconnues du Tribunal de céans, en particulier celles en lien avec l'application du principe de spécialité. Le fait que, à cet égard, l'utilisation à des fins pénales (non fiscales) de renseignements reçus par la voie de l'assistance administrative internationale en matière fiscale soit admise par la législation interne de l'Etat requérant, ce qui en l'occurrence n'est pas encore confirmé, ne consiste pas en soi une violation du principe de spécialité. C'est en revanche une condition préalable au consentement éventuel d'un Etat à une utilisation à d'autres fins que (pénales) fiscales (cf. ci-avant consid. 5.3). Le recourant n'apporte donc, tout bien considéré, aucun élément établi et concret pouvant faire croire que l'Etat requérant aurait agi contrairement à ses engagements internationaux, pas même envers un Etat tiers.

9.4.2 L'AFC a, par ailleurs, précisé ne pas avoir accordé d'assistance administrative concernant le recourant à l'autorité requérante, ce qui n'est pas contesté, de sorte qu'une utilisation de renseignements fournis dans un tel cadre n'est pas en cause.

9.4.3 Dans ces conditions, une violation du principe de spécialité ne saurait ici non plus être retenue.

9.5

9.5.1 Il faut bien admettre, toutefois, à la lecture de la traduction libre en anglais produite de la communication prétendue entre autorités helléniques, qu'il n'est pas clair sur qu'elle base une autorité pénale aurait été informée. Cela étant, les réponses apportées de part et d'autre par l'autorité requérante et l'AFC dans la présente procédure entraînent les considérations qui suivent.

9.5.2 L'on comprend de la réponse de l'autorité requérante qu'elle demande à la suite de l'intervention de l'AFC le consentement de l'Etat requis pour utiliser, le cas échéant, à d'autres fins ("other than tax crimes"), les

informations susceptibles d'être fournies. Comme l'autorité requérante n'a ainsi pas explicitement précisé à quelles autres fins l'Etat requérant souhaite utiliser les renseignements ni confirmer que la possibilité de les utiliser à d'autres fins est admise par la législation interne hellénique (cf. ci-avant consid. 5.3.2), le Tribunal considère que l'AFC a refusé à bon droit d'entrer en matière.

Il convient de relever, au demeurant, que le simple fait que l'autorité requérante ait envisagé, après la prise de contact de l'AFC, une éventuelle utilisation de renseignements à d'autres fins ne remet pas en cause, aux yeux du Tribunal, les indications fournies en l'occurrence par l'Etat requérant en lien avec le principe de spécialité. La Confédération suisse peut à cet égard considérer que la République hellénique, avec laquelle elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. ci-avant consid. 5.4.1).

A cela s'ajoute que l'AFC aura, quoiqu'il en soit, à préciser à l'autorité requérante l'étendue de la restriction d'utilisation (cf. ci-après consid. 9.7), de sorte que tout risque d'une éventuelle interprétation sortant du cadre défini pas l'Etat requis sera en l'occurrence prévenu.

9.5.3 Si le refus de l'AFC doit être confirmé, il n'en va pas de même des éléments supplémentaires apportés par elle dans sa réponse en l'occurrence à l'autorité requérante. Le fait de préciser : "...", soulève en effet quelques interrogations et auraient pu avoir des conséquences fâcheuses. L'Etat requérant pouvait dès lors considérer qu'une nouvelle demande avec des implications autres que fiscales était attendue et l'octroi de l'assistance administrative pour acquis.

Compte tenu de l'issue de la présente cause – y compris les précisions que l'AFC aura à apporter à l'autorité requérante (cf. ci-après consid. 9.7) –, la question de savoir si la première a outrepassé sa compétence lors de son interaction avec la seconde peut toutefois ici souffrir de rester ouverte.

9.6 L'allégation du recourant d'une violation du principe de spécialité est rejetée et aucun élément ne permet de douter, dans le cas d'espèce, du respect par l'Etat requérant du principe de spécialité. Le grief du recourant est partant rejeté.

9.7

9.7.1 Vu qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de la jurisprudence établie définissant la portée du principe de la spécialité, en particulier sur sa composante

personnelle (cf. ci-avant consid. 5.2.1), mais qu'il importe de prévenir en l'espèce tout risque d'une éventuelle interprétation sortant du cadre défini par l'Etat requis de l'étendue de la restriction d'utilisation (cf. ci-avant consid. 5.4.1), force est de constater qu'il convient de préciser la formule inscrite par l'AFC dans sa décision finale au point 3 de son dispositif.

9.7.2 L'AFC doit donc préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 27 novembre 2019 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre du recourant, dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-GR, et que lorsque la République hellénique requiert le consentement de l'Etat requis au sens de l'art. 25 par. 2 dernière ph. CDI CH-GR elle doit (a) préciser à la Confédération suisse les autres fins auxquelles elle souhaite utiliser les renseignements et (b) confirmer que l'utilisation à de telles fins est admise par sa législation.

10.

10.1 Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. La décision du 27 novembre 2019 est partant confirmée.

10.2 Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à 5 000 francs, mis à la charge du recourant et imputés sur le montant de 5 000 francs versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, 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 qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Il est renoncé à la jonction des causes A-6959/2019 et A-1257/2021.

2.

La requête de suspension est rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

3.

Le recours est rejeté.

4.

L'AFC est chargée de procéder aux signalements au sens du considérant 9.7.2.

5.

Les frais de procédure de 5 000 francs sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

6.

Il n'est pas alloué de dépens.

7.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

John Romand

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 :