



Cour I  
A-6331/2019

## Arrêt du 23 juin 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Alexander Mistic, juges,  
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

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

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt  
anticipé, des droits de timbre,  
autorité inférieure.

Objet

Echange automatique de renseignements ; requête fondée  
sur l'art. 25a PA ; décision de l'AFC du 28 octobre 2019.

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

Par envoi du 28 juin 2019, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) a reçu les informations relatives aux comptes suivants :

Nom, Prénom	Rôle	État partenaire	Institution financière	N° compte
A. _____	Settlor	Mexique, MX	(...)	(...)
A. _____	Settlor	Mexique, MX	(...)	(...)

**A.a** Par courrier du 31 juillet 2019 adressé à l'AFC, A. \_\_\_\_\_, représenté par Maître David Wallace Wilson (ci-après : Maître Wilson) 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 mexicaines.

**A.b** Par décision du 28 octobre 2019, l'AFC a ordonné la transmission automatique des renseignements concernant la personne précitée à l'autorité compétente du Mexique.

**B.**

Par acte du 28 novembre 2019, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le requérant) a introduit un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision précitée. En substance, le requérant 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 requérant à l'autorité compétente du Mexique ; 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** Le Tribunal a ouvert la procédure A-6331/2019.

**B.b** Par réponse du 20 février 2020 adressée au TAF, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

**B.c** Par réplique spontanée du 6 mars 2020, le recourant a maintenu les conclusions prises dans son mémoire de recours du 28 novembre 2019.

**B.d** Par duplique du 16 avril 2020, l'AFC a maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 20 février 2020.

**B.e** Par courrier du 14 septembre 2021, l'AFC a informé le Tribunal d'échanges intervenus avec le recourant et indiqué qu'en raison de modifications dans les références transmises par les institutions financières, le blocage n'avait pas pu être assuré dans le système informatique de gestion des déclarations, ce qui avait entraîné, en 2020, une transmission au Mexique des données relatives au recourant pour l'année 2019.

**B.f** Par courrier du 22 octobre 2021, le recourant a transmis ses observations au Tribunal et modifié les conclusions prises dans son recours du 28 novembre 2019. En substance, le recourant a conclu principalement à l'admission du recours, à l'annulation de la décision de l'AFC, au constat de l'illicéité de toute transmission de renseignements relatifs à sa personne à l'autorité compétente du Mexique déjà effectuée par l'AFC, à l'interdiction faite à l'autorité inférieure de transmettre tout renseignement, y compris des informations en lien avec les comptes (...) et (...); et subsidiairement au renvoi de la cause par-devant l'AFC pour nouvelle décision concernant les renseignements non-transmis.

**B.g** Par courrier du 19 novembre 2021, l'AFC s'est déterminée sur les observations présentées par le recourant. Elle a indiqué que la transmission des informations relatives au recourant pour l'année 2019 découlait d'une modification dans le formatage des données du recourant en lien avec la spécificité du système informatisé de gestion des déclarations. L'AFC a rejeté pour le surplus les conclusions modifiées du recourant.

**B.h** Par acte du 3 décembre 2021, le recourant a spontanément pris position.

**B.i** Par courrier du 21 décembre 2021, l'AFC s'est spontanément déterminée.

**C.**

Par ordonnance du 11 janvier 2022, le Tribunal a invité les parties à se

déterminer sur la jonction envisagée des causes A-6331/2019, A-290/2020, A-1310/2021 et A-1314/2021.

**C.a** Par courrier du 24 janvier 2022, l'autorité inférieure a indiqué ne pas s'opposer à la jonction.

**C.b** Par courrier du même jour, le recourant a indiqué s'opposer à la jonction.

**D.**

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

**Droit :**

**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 d'une décision 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).

**1.1** En sa qualité de destinataire de la décision du 28 octobre 2019, 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).

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

**2.**

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).

**2.1** 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).

**2.2** En substance, le recourant se plaint que dans la mesure où le système fiscal mexicain n'imposerait pas la fortune mondiale de ses ressortissants, l'échange des informations en cause violerait le principe de spécialité. Le recourant se plaint également que dès lors qu'il aurait rendu vraisemblable qu'il n'existerait pas d'État de droit au Mexique, que la protection des données y serait largement insuffisante, et que les autorités fiscales mexicaines seraient corrompues, la transmission de ses renseignements risquerait de lui causer un préjudice déraisonnable et violerait l'ordre public suisse. Par ailleurs, selon le recourant, 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 le Mexique. Le recourant allègue en particulier que l'avis du Conseil fédéral reposerait sur une analyse des bases légales de la protection des données au Mexique qui ne tiendrait pas compte de la réalité de la mise en œuvre pratique de ce système. Ainsi, le recourant se plaint que la transmission des renseignements pourrait entraîner la violation de ses droits fondamentaux, en particulier les droits à la vie, à l'absence torture, de peines et traitements inhumains ou dégradant, à la liberté et à la sûreté, à un procès équitable, au respect de leurs vies privées et familiales, de leur domicile et de leurs correspondances. 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 au Mexique et à un préjudice déraisonnable, à un degré de certitude qui ne pourrait pratiquement pas être démontré, 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). Le recourant se plaint également qu'en raison de modifications mineures contenues dans les déclarations transmises par les institutions financières à l'AFC, le blocage n'avait pas pu être assuré dans le système informatique de gestion des déclarations, ce qui avait entraîné une transmission au Mexique des données pour les années 2018 et 2019. Selon le recourant, dites transmissions seraient contraires aux principes

de l'interdiction du formalisme excessif, de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire.

**2.3** Le Tribunal examinera d'abord la violation alléguée du principe de spécialité (cf infra. consid. 3). Il abordera ensuite les griefs relatifs à l'absence d'État de droit au Mexique, à la protection des données, au préjudice déraisonnable que cela entraînerait pour le recourant et à la violation de l'ordre public suisse (cf. infra consid. 4). Le TAF examinera ensuite l'allégation selon laquelle la décision de l'AFC reposerait sur une analyse des bases légales de la protection des données au Mexique qui ne tiendrait pas compte de la réalité pratique, en relation avec les droits fondamentaux du recourant (cf. infra consid. 5). Puis, le Tribunal abordera le grief relatif au degré de vraisemblance la preuve en relation avec le droit à un recours effectif du recourant (cf. infra consid. 6). La licéité de la transmission au Mexique des données relatives au recourant pour les années 2018 et 2019 sera finalement abordée (cf. infra consid. 7).

### **3.**

Selon l'article premier de la Convention du 25 janvier 1988, modifiée par Protocole du 27 mai 2010, concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAC, RS 0.652.1), entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2017 pour la Suisse, et au 1<sup>er</sup> septembre 2012 pour le Mexique, les Parties s'accordent mutuellement, une assistance administrative en matière fiscale. Cette assistance administrative comprend notamment l'échange de renseignements, y compris les contrôles fiscaux simultanés et la participation à des contrôles fiscaux menés à l'étranger (art. 1 par 2 let. a MAC). Pour des catégories de cas et selon les procédures qu'elles déterminent d'un commun accord, deux ou plusieurs Parties échangent automatiquement les renseignements (art. 6 MAC).

**3.1** La MAC s'applique notamment aux impôts sur le revenu ou les bénéfices, aux impôts sur les gains en capital qui sont perçus séparément de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices, et les impôts sur l'actif net qui sont perçus pour le compte d'une Partie (art. 2 par. 1 let. a. point i-iii MAC), ainsi qu'aux impôts sur le revenu, les bénéfices ou les gains en capital ou l'actif net qui sont perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales d'une Partie (art. 2 par. 1 let. b. point i). L'art. 2 par. 2 MAC précise que les impôts existants auxquels s'applique la présente Convention sont énumérés à l'annexe A selon les catégories mentionnées au par. 1.

**3.2** Selon les Réserves et déclarations de la Suisse (AF du 18 décembre 2016, RO 2016 5059), les catégories d'impôts à énumérer pour la Suisse à l'annexe A de la Convention sont les suivantes : les impôts fédéraux sur le revenu (revenu global, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus. art. 2 par. 1 let. a point i MAC) ; les impôts cantonaux et communaux sur le revenu (revenu global, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus), les impôts cantonaux et communaux sur la fortune (fortune totale, fortune mobilière et immobilière, fortune industrielle et commerciale, capital et réserves et autres éléments de la fortune ; art. 2 par. 1 let. b point i MAC).

**3.3** Selon l'art. 2 par. 1.1 de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA ou accord EAR, RS 0.653.1), entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2017 pour la Suisse et effectif avec le Mexique depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, 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.

**3.4** Ainsi, selon le Message du Conseil fédéral 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 (Message LEAR, FF 2015 4975, p. 5041), dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, la transmission des renseignements se fonde sur des traités internationaux qui règlent très exactement quels renseignements doivent être transmis, à l'égard de qui et à quel moment. 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.

**3.5** L'échange automatique de renseignements permet d'améliorer la sincérité fiscale et de détecter une fraude qui serait demeurée insoupçonnée. Les États doivent s'efforcer d'échanger les renseignements de la manière la plus efficace possible du fait même de leur volume important (OCDE, Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, Commentaire, n°62). 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 GIOVANNI / VORPE SAMUELE in : MOLO/SCHLICHTING/VORPE [éd.], *Automatischer Informationsaustausch in Steuersachen, Kommentar*, 2018, [ci-après : AIA-Kommentar], n°4 ad art. 6 MAC ; NAEF FRANCESCO / NEURONI NAEF ELENA, *Sur l'inconstitutionnalité de l'échange automatique de renseignements*, in : *Jusletter* 7. Dezember 2015, p. 27).

**3.6** Selon l'art. 22 par. 1 MAC, les renseignements obtenus par une partie en application de la présente Convention sont tenus secrets et protégés dans les mêmes conditions que celles prévues pour les renseignements obtenus en application de la législation de cette Partie et, en tant que de besoin pour assurer le niveau nécessaire de protection des données à caractère personnel, conformément aux garanties qui peuvent être spécifiées par la Partie fournissant les renseignements comme étant requises au titre de sa législation.

**3.7** Selon l'art. 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.

**3.8** Selon l'art. 22 par. 2 MAC, ces renseignements ne sont communiqués en tout cas qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs ou de surveillance) concernées par l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts de cette Partie, par les procédures ou les poursuites pénales concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Seules lesdites personnes ou autorités peuvent utiliser ces renseignements et uniquement aux fins indiquées ci-dessus. Elles peuvent, nonobstant les dispositions du par. 1, en faire état au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements concernant lesdits impôts.



**3.9** Nonobstant les dispositions des par. 1, 2 et 3 de l'art. 22 par. 4 MAC, les renseignements obtenus par une Partie peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque l'utilisation de tels renseignements à de telles fins est possible selon la législation de la Partie qui fournit les renseignements et que l'autorité compétente de cette Partie consent à une telle utilisation. Les renseignements fournis par une Partie à une autre Partie peuvent être transmis par celle-ci à une troisième Partie, sous réserve de l'autorisation préalable de l'autorité compétente de la première Partie (art. 22 par. 4 MAC).

**3.10** Le respect de l'obligation de confidentialité suppose que chaque État dispose : (i) d'un cadre juridique ; (ii) de pratiques et procédures visant à assurer la sécurité des données, et (iii) d'un suivi de l'observation ainsi que de sanctions en cas de violation de la confidentialité (Annexe 4 de la norme internationale relative à l'échange automatique de renseignements en matière fiscale ; OCDE, Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale du 15 juillet 2014, p. 83, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264222090-fr>, consulté pour la dernière fois le 26 janvier 2022 ; Message LEAR, p. 5005).

**3.11** Le requérant se plaint que dans la mesure où le système fiscal mexicain n'imposerait pas la fortune mondiale de ses ressortissants l'échange des informations en cause violerait le principe de spécialité.

**3.12** En l'espèce, il apparaît que les informations à transmettre, y compris relatives à des trusts irrévocables et discrétionnaires, ne sont pas exclues du champ d'application matériel (art. 2 MAC) de l'échange automatique de renseignements. Par ailleurs, comme expliqué ci-dessus, 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 (cf. supra consid. 3.4 s.). 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 de la fortune mondiale du requérant au Mexique, en particulier à titre de bénéficiaire de trusts discrétionnaires et irrévocables, relève de la compétence de l'autorité fiscale mexicaine et ne constitue pas un motif de refus du transfert automatique des informations. A cet égard, le Tribunal constate que le Mexique est lié par les obligations conventionnelles relatives au principe de spécialité (cf. consid. 3.6 ss). Dès lors le grief du requérant est rejeté sur ce point.

#### **4.**

Au niveau de national, la mise en œuvre de la MCAA ou accord EAR est

réglée par la LEAR et l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'échange automatique international de renseignements en matière fiscale (OEAR, RS 653.11).

**4.1** Selon l'art. 19 al. 1 LEAR, pour ce qui est des renseignements collectés par l'institution financière suisse déclarante et de leur transmission aux autorités compétentes de l'État partenaire, les personnes devant faire l'objet d'une déclaration disposent des droits définis dans la Loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1). Par ailleurs, 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.

**4.2** Concrètement, cela signifie que les personnes concernées peuvent faire valoir le droit d'accès prévu à l'art. 8 LPD tant auprès de l'institution financière suisse déclarante qu'auprès de l'AFC. Elles ont le droit de savoir si des données les concernant sont traitées. L'institution financière suisse déclarante ou l'AFC doit communiquer à la personne concernée toutes les données à son sujet, y compris les renseignements disponibles concernant la provenance des données, le but et, le cas échéant, les bases légales du traitement ainsi que les catégories des données personnelles qui sont traitées, les personnes impliquées dans la collecte et les destinataires des données. Une personne concernée dispose également du droit de requérir la rectification des données inexactes, conformément à l'art. 5 al. 2 LPD. La transmission des données à l'étranger s'effectue dans le cadre d'un processus automatisé. L'AFC ne procède à aucune vérification matérielle des données. Elle ne serait de toute façon pas en mesure de le faire, car ce sont les institutions financières déclarantes qui sont en contact avec les titulaires des comptes et appliquent les obligations de diligence raisonnable. Par conséquent, il faut faire valoir le droit de requérir la rectification des données inexactes auprès de l'institution financière. A l'égard de l'AFC, ce droit est limité au cas d'erreur de transmission (par ex. une erreur s'est produite lors de la transmission de données de l'institution financière à l'AFC, et le solde du compte s'élève à 10'000 francs au lieu de 1'000 francs). Le droit d'opposition à la communication de données personnelles, que la personne concernée peut faire valoir auprès de l'organe fédéral responsable en vertu de l'art. 20 LPD, est en revanche exclu. Dans le cadre de l'EAR, la transmission des renseignements se fonde sur des traités internationaux qui règlent très exactement quels renseignements doivent être transmis, sur qui et quand. 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. Au vu de ce qui précède, l'application de l'art. 20 LPD aurait pour conséquence que l'AFC rejeterait chaque opposition sur la base de son obligation juridique de communiquer. Si l'on constate dans le cadre d'un arrêt entré en force que des renseignements qui ont déjà été transmis à l'autorité compétente d'un État partenaire étaient inexacts, l'institution financière suisse déclarante transmet à l'AFC les renseignements rectifiés. L'AFC fait ensuite parvenir ces derniers à l'autorité concernée de l'État partenaire (Message LEAR, p. 5041).

**4.3** 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.

**4.4** Cette règle, qui ne figurait initialement pas dans le projet de loi, a été introduite par le Parlement suite à l'avis de droit portant sur la constitutionnalité de l'échange automatique de renseignements et visant à prévenir une situation extrême (BOVET CHRISTIAN / RICHA ALEXANDRE, Protection des données et nouvelles procédures de communication aux autorités fiscales et de surveillance étrangères, in : Revue suisse de droit des affaires et du marché financier [RSDA] 2017 pp. 144 ss et 160 s.).

**4.5** 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. L'autorité statue par décision (art. 25a al. 2 PA).

**4.6** Sauf en ce qui concerne l'art. 14, les dispositions de la présente Convention ne peuvent être interprétées comme imposant à l'État requis l'obligation : de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public (art. 21 par. 2 let. b MAC).

**4.7** Ainsi, dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, la notion d'intérêt digne de protection mentionnée à l'art. 25a al. 1 PA correspond à un préjudice déraisonnable faute de garanties de l'état de droit, (art. 19 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase LEAR). L'absence de telles garanties doit être constitutive d'une violation de l'ordre public au sens de l'art. 21 par. 2 let. b MAC (cf. arrêts du TAF A-3309/2020 et A-3308/2020 du 22 décembre 2021

consid. 4.2.1 ; MOLO GIOVANNI / VORPE SAMUELE / ALTENBURGER PETER R., Der automatische Informationsaustausch [AIA] von Steuerdaten, in : Archives 84, p. 771 ; les auteurs plaident toutefois pour une interprétation large de l'art. 19 al. 2 LEAR en conformité avec l'art. 13 de la CEDH ; plaident également pour une interprétation large : LINDEMANN ALEXANDER / TAKHTAROVA ALEXANDRA, Effektivität des AIA-Rechtsschutzes ?, in : ExpertFocus 2016 p. 963 ss, p. 966 s. ; MATTEOTTI RENÉ, Constitutionnalité de l'échange automatique de renseignements, Avis de droit rédigé sur mandat du Secrétariat d'État aux questions financières internationales du 13 août 2015, version du 2 septembre 2015, p. 6 et 19 s. ; MOLO GIOVANNI, AIA-Kommentar, n°34 ss ad art. 19 LEAR, en particulier n° 41 ; PAPA-DOPOULOS LYSANDRE, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale : une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, Archives 86 [2017/2018] p. 1 ss, p 23 s. ; VORPE/MOLO, op. cit., p. 656 s. ; WEYENETH ROBERT, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, p. 85). La simple violation ponctuelle des garanties de l'État de droit ne suffit pas à admettre son absence au sens de cette disposition (cf. MOLO, AIA-Kommentar, n°35 ad art. 19 LEAR). Ainsi, pour obtenir une décision en application de l'art. 25a PA, il appartiendra à la personne concernée d'établir un préjudice d'une intensité supérieure à « l'intérêt digne de protection » prévu par le régime ordinaire. Cette condition atteste du caractère exceptionnel de cette clause de réserve (cf. BOVET/RICHA, op cit., pp. 144 ss, 160 s.).

**4.8** La protection juridique accordée par l'art. 19 al. 2 LEAR exige encore l'existence d'un lien de causalité entre l'absence de garanties de l'État de droit et le préjudice déraisonnable pour l'intéressé, qui doit être d'une certaine intensité (cf. arrêts du TAF A-3309/2020 et A-3308/2020 du 22 décembre 2021 consid. 4.2.2 ; MOLO, AIA-Kommentar, n°36 ad art. 19 LEAR). Ainsi, l'intéressé supporte le fardeau de la preuve d'une violation de l'ordre public et de la menace subséquente sur sa personne (cf. LIVSCHITZ MARK, Rechtsschutz beim automatischen Informationsaustausch, in : EMMENEGGER [éd.], Automatischer Informationsaustausch, 2016, p. 157, qui soutient même que la personne concernée doit pouvoir prouver qu'elle a déjà été victime d'une telle violation ; sur l'assistance administrative en matière fiscale sur demande [CDI CH-FR], cf. arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.5.5 ; sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale : ATF 134 IV 156 consid. 6.8 ; 130 II 217 consid. 8.1 ; 109 Ib 64 consid. 6b/aa).

**4.9** Bien que la terminologie utilisée pour définir la notion d'ordre public, dont les contours exacts demeurent difficiles à saisir, est parfois fluctuante (arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9 et les références citées), il est généralement admis qu'une décision est incompatible avec l'ordre public si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique (cf. ATF 138 III 322 consid. 4.1 ; 132 III 389 consid. 2.2.3 ; 128 III 191 consid. 4 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9.2 et les nombreuses références citées ; KOCHER Martin, in ZWEIFEL/BEUSCH/MATTEOTTI [éd.], Internationales Steuerrecht, 2015, n°201 ad art. 27 MC OCDE).

**4.10** Une décision est contraire à l'ordre public matériel lorsqu'elle viole des principes fondamentaux du droit de fond au point de ne plus être conciliable avec l'ordre juridique et le système de valeurs déterminants ; sont ainsi visés la protection des libertés fondamentales et les principes fondamentaux du droit, au nombre desquels figurent notamment, la fidélité contractuelle, le respect des règles de la bonne foi, l'interdiction de l'abus de droit, la prohibition des mesures discriminatoires et spoliatrices (ATF 138 III 322 consid. 4.1 ; 132 III 389 consid. 2.2.1 ; 128 III 191 consid. 6a). Ainsi que le mot « notamment » l'indique, la liste précitée n'est pas exhaustive. Au vu des difficultés à définir positivement l'ordre public avec précision, le Tribunal fédéral procède par exclusion (ATF 144 III 120 consid. 5.1 et les références citées). Au demeurant, qu'un motif retenu heurte l'ordre public n'est pas suffisant ; c'est le résultat auquel on aboutit qui doit être incompatible avec l'ordre public (ATF 138 III 322 consid. 4.1 ; 120 II 155 consid. 6a ; 116 II 634 consid. 4).

**4.11** Dans la mesure où ni la MCAA, ou accord EAR, ni la LEAR ne contiennent de dispositions similaires à l'art. 21 par. 2 let. b MAC, la doctrine se fonde sur cette dernière disposition pour définir les violations de l'ordre public constitutives d'un manque de garanties de l'État de droit. Ainsi, les arriérés d'impôts exorbitants ou les sanctions draconiennes (peine de mort, châtement corporel, punition collective ou autre sanction contraire à l'essence même de la dignité humaine), exceptionnellement la mise en danger sérieuse de la personnalité du titulaire du compte (notamment traitement contraire aux droits fondamentaux dans une procédure pénale ou violation des règles élémentaires de procédure), le secret manifestement insuffisant des données, les graves lacunes de l'État de droit ou encore les procédures fiscales à motivation politique constituent autant de violations possibles de l'ordre public (cf. MATTEOTTI, op. cit., p. 6 ; PAPADOPOULOS, op. cit., p. 24 ; WEYENETH, op. cit., pp. 1 à 4). La transmission de données

concernant des comptes non déclarés à des États incapables de respecter les garanties minimales énoncées dans la CEDH ou dans le Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (Pacte ONU II, RS 0.103.2), pourrait constituer une atteinte à l'ordre public dans un cas concret du fait de circonstances exceptionnelles que la personne concernée doit dûment étayer. Tel serait le cas du titulaire du compte qui subirait rétroactivement les inconvénients d'une procédure pénale fiscale auxquels il ne s'attendait pas en ouvrant son compte (cf. MATTEOTTI, op. cit., p. 23).

**4.12** Le droit à la protection des données personnelles est un droit fondamental qui relève de l'ordre public (art. 13 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101 ; art. 8 al. 1 CEDH ; art. 17 du Pacte ONU II ; cf. arrêt du TAF A-88/2020 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 2.3.3.2 [validé par l'arrêt du TF 2C\_780/2020 du 10 mars 2021 consid. 4.3] ; WEYENETH, op. cit., p. 39). Une violation des dispositions relatives à la protection des données en Suisse peut être contestée par devant les tribunaux civils (art. 19 al. 1 et 3 LEAR cum art. 5 al. 2 et art. 15 LPD ; cf. arrêt du TF 2C\_780/2020 10 mars 2021 consid. 5.8 ; LINDEMANN ALEXANDER / TAKHTAROVA ALEXANDRA, Rechtsschutz nach dem AIA-Gesetz am Beispiel von Trusts – Effektivität des Rechtsschutzes ? in : Archives 85 p. 177 ss, p. 188 ss ; LIVSCHITZ, op. cit., p. 152 s. ; MATTEOTTI, op. cit., p. 18 ; PAPADOPOULOS, op. cit., p. 10 s.). Dans le cadre de l'art. 19 al. 2 2<sup>ème</sup> phrase LEAR, il convient uniquement d'examiner si la personne concernée est menacée de préjudice dans l'État vers lequel des renseignements doivent être transférés en raison de l'absence de garanties de l'État de droit, parce qu'il existe des raisons sérieuses de croire que la personne concernée est menacée d'y subir un traitement qui viole la CEDH ou le Pacte ONU II (cf. arrêt du TAF A-88/2020 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 2.3.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_780/2020 du 10 mars 2021 consid. 4.3]).

**4.13** Selon l'État de la protection des données dans le monde (état au 15 novembre 2021) tenu par le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (PFPDT), le Mexique dispose d'un niveau de protection insuffisant au regard du seuil adéquat défini à l'art. 6 al. 1 LPD (<https://www.edoeb.admin.ch/edoeb/fr/home/protection-des-donnees/handel-und-wirtschaft/uebermittlung-ins-ausland.html>, consultée la dernière fois le 25 janvier 2022).

**4.14** Dans ce contexte, la liste du PFPDT, qui recense les États dont la législation garantit une protection adéquate des données, ne peut être utilisée qu'à titre indicatif afin de déterminer si un État offre une telle garantie à propos de données échangées sur la base de la convention et de l'accord EAR. Le fait que certains États ne disposent pas de décision d'adéquation ne signifie pas automatiquement que l'État concerné ne dispose pas de mécanismes de protection des données suffisants aux fins de l'EAR (Message concernant l'introduction de l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers avec 41 États partenaires à partir de 2018/2019 [Message EAR 2018/2019], FF 2017 4591, 4610 s.).

**4.15** Selon le rapport d'Examen par les pairs de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers 2020 du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (ci-après : Forum mondial), le cadre juridique mexicain est « en place mais doit être amélioré » (OCDE, Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020, <https://doi.org/10.1787/175eeff4-en>, consulté la dernière fois le 26 janvier 2022). En substance le Forum mondial a fait le constat suivant :

“Mexico’s legal framework implementing the AEOI Standard is in place but needs improvement in order to be fully consistent with the requirements of the AEOI Terms of Reference. While Mexico’s international legal framework to exchange the information with all of Mexico’s Interested Appropriate Partners (CR2) is consistent with the requirements, its domestic legislative framework requiring Reporting Financial Institutions to conduct the due diligence and reporting procedures (CR1) has deficiencies in an area relevant to the proper functioning of the AEOI Standard. More specifically, Mexico provides for three jurisdiction-specific Excluded Accounts that do not meet the requirements.”

**4.16** Ainsi, le cadre juridique, administratif et technique concernant la confidentialité et la sécurité des données au Mexique a été jugé satisfaisant par le panel d'experts du Forum mondial. Le DFF a donné son avis sur les résultats de cette évaluation et les juge adéquats (Message EAR 2018/2019, p. 4661).

**4.17** Selon la section 7 par. 3 MCAA, une Autorité compétente peut suspendre l'échange de renseignements visé par le présent Accord moyennant préavis écrit adressé à une autre Autorité compétente indiquant que cette dernière commet ou a commis un manquement grave au présent Accord. Cette suspension déploie effet immédiat. Aux fins du présent paragraphe, l'expression « manquement grave » désigne notamment le non-respect des obligations de confidentialité et des dispositions relatives à la protection des données du présent Accord et de la Convention, le fait

pour l'Autorité compétente de ne pas communiquer des informations appropriées ou en temps voulu comme le prévoit le présent Accord, ou de qualifier des Entités ou des comptes d'Institutions financières non déclarantes et de Comptes exclus en allant à l'encontre des objectifs de la Norme commune de déclaration.

**4.18** Par ailleurs, selon l'art. 31 al. 1 LEAR, l'autorité suisse compétente ne peut agir qu'avec l'assentiment du Conseil fédéral lorsque, en vertu de la convention applicable, elle prend une des mesures suivantes : a. suspendre ou dénoncer l'échange automatique de renseignements avec un État partenaire ; b. dénoncer la convention applicable. L'al. 2 de cette disposition précise que l'autorité suisse compétente suspend l'échange automatique de renseignements avec un État partenaire de sa propre compétence aussi longtemps que l'État partenaire ne remplit pas les exigences de l'OCDE en matière de confidentialité et de sécurité des données.

**4.19** Le Message relatif à la modification de la loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (FF 2019 7693, p. 7716 s.) précise que s'il est prouvé sur la base des circonstances qu'un État partenaire ne remplit pas les exigences systémiques conditionnant l'EAR en matière de confidentialité et de sécurité des renseignements échangés, les accords pertinents prévoient que l'échange automatique de renseignements peut être suspendu à l'égard de l'État partenaire défaillant. En matière de confidentialité et de sécurité des données, l'OCDE a développé une pratique selon laquelle les États partenaires ne remplissant pas les exigences de la norme sur l'échange automatique de renseignements doivent participer à ce dernier de façon non réciproque. C'est le cas lorsque les États concernés, à la suite de l'examen du Forum mondial portant sur l'observation des dispositions en matière de confidentialité et de sécurité des données, doivent mettre en œuvre un plan d'action dans lequel sont fixées les mesures à l'aide desquelles les lacunes identifiées doivent être éliminées. Selon la section 7 par. 1 let. b MCAA, ces États partenaires notifient à l'OCDE qu'ils sont temporairement considérés comme États appliquant l'échange automatique de renseignements de manière non réciproque jusqu'à ce que le plan d'action soit mis en œuvre et que les mesures prises soient validées. Les États partenaires n'ont rien à entreprendre dans ce contexte, car l'échange automatique de renseignements est suspendu de fait dans les mécanismes inhérents au MCAA. En cas d'accord bilatéral sur l'échange automatique de renseignements, la situation est certes identique sur le plan matériel, mais elle exige que la partie contractante soit active envers l'État partenaire défaillant et signale la sus-



pension de l'échange de données conformément aux dispositions pertinentes de l'accord. En pareil cas, la suspension de l'échange automatique de renseignements ne nécessite aucune appréciation juridique ou politique des circonstances, mais résulte de faits pouvant être constatés objectivement, à savoir l'existence d'un plan d'action du Forum mondial. Pour des raisons d'économie administrative, il est par conséquent indiqué de décharger le Conseil fédéral dans les cas de ce genre et de déléguer la suspension de l'échange de données à l'autorité compétente, soit l'AFC. Le nouvel al. 2 prévoit par conséquent que l'AFC suspend l'échange automatique de renseignements de sa propre compétence avec un État partenaire non conforme aussi longtemps qu'il ne remplit pas objectivement les prescriptions de l'OCDE en matière de confidentialité ou de sécurité des données. Dès que l'État partenaire concerné a éliminé les lacunes (fait qui doit être validé de façon appropriée par le Forum mondial), les conditions de l'échange automatique de renseignements sont objectivement remplies, si bien que l'autorité compétente peut abroger la suspension de l'échange de données de sa propre compétence. Les renseignements sur des comptes financiers qui ont été collectés pendant la suspension de l'échange automatique de renseignements sont échangés conformément à l'accord dès que celle-ci a été annulée.

**4.20** Selon l'art. 6 LEAR, si la convention applicable prévoit que l'autorité qui transmet les renseignements peut définir des dispositions en matière de protection des données devant être respectées par l'autorité qui reçoit les renseignements, le Conseil fédéral peut conclure des accords en la matière. Ces dispositions doivent offrir au moins le même niveau de protection que la LPD et la présente loi.

**4.21** Aux termes de la section 7 par. 1 let. d MCAA, une Autorité compétente doit, au moment de la signature du présent Accord ou le plus tôt possible après que sa Juridiction a mis en place la législation nécessaire pour mettre en œuvre la Norme commune de déclaration, déposer une notification au Secrétariat de l'Organe de coordination précisant les garanties, le cas échéant, pour la protection des données personnelles (annexe C).

**4.22** En application de cette disposition, par notification du 4 mai 2017 (RO 2017 3533), l'autorité compétente suisse a communiqué au Secrétariat de l'Organe de coordination que, conformément à la législation en matière de protection des données de la Suisse, elle doit transmettre les informations présentées dans la Section 2 de cet Accord aux conditions suivantes. Les renseignements transmis peuvent être utilisés uniquement aux fins pour lesquelles la MAC et le MCAA prévoient leur transmission. L'utilisation de

telles données à d'autres fins n'est possible qu'après autorisation préalable de l'Autorité Compétente de la Suisse. Les renseignements transmis par l'Autorité Compétente de la Suisse ne doivent en aucun cas être utilisés ou publiés par l'Autorité Compétente qui reçoit les renseignements dans des procédures qui auraient comme résultat l'imposition ou l'exécution de la peine de mort ou d'autres violations sévères des droits de l'homme comme la torture, et pour une juridiction autre qu'une juridiction dont le régime de protection des données a été jugé comme adéquat par la Suisse ou, par analogie, par l'Union européenne, les garanties suivantes sont en vigueur en ce qui concerne les données personnelles transmises par l'Autorité Compétente de la Suisse : droits à l'accès, à la rectification et à l'effacement des données, droit d'exercer un recours, droit à la sécurité des données et droit à la conservation des données.

**4.23** Lorsqu'un partenaire de la Suisse – comme le Mexique – inclut cette dernière sur sa liste de partenaires, cet État ou ce territoire s'engage à respecter les garanties mentionnées par la Suisse. Ce mécanisme, équivalent à un accord sur la protection des données au sens de l'art. 6 LEAR, représente un renforcement notable des garanties en matière de protection des données offerts aux contribuables des États partenaires de la Suisse (Message EAR 2018/2019, p. 4611).

**4.24** Le requérant se plaint que dans la mesure où il aurait rendu vraisemblable qu'il n'existerait pas d'État de droit au Mexique, que la protection des données y serait largement insuffisante, et que les autorités fiscales seraient corrompues, la transmission de ses renseignements risquerait de lui causer un préjudice déraisonnable et violerait l'ordre public suisse. En substance, le requérant allègue un risque d'extorsion et d'enlèvement concret subséquent à la potentielle fuite de leurs données fiscales à des organisations criminelles. A l'appui de ses arguments, le requérant a produit en cause divers rapports et articles de presse attestant de la situation au Mexique, en particulier une liste du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence selon laquelle le Mexique aurait un niveau de protection des données insuffisant. Le requérant allègue également, à titre de comparaison, que contrairement au Mexique, le niveau de protection des données en Bulgarie a 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. 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. Enfin, le recourant allègue que selon l'avis de son conseiller fiscal, il aurait été victime d'un vol et d'un usage illicite de ses données personnelles, y compris son numéro d'identification fiscale. Concrètement, des revenus fictifs auraient été attribués au recourant sur le portail des déclarations fiscales de l'autorité mexicaine. Un montant équivalent à (...) francs lui aurait ainsi été attribué pour la période du (...) 2019 au (...) 2020 au moyen de fausses fiches de salaires. Selon le recourant, il s'agirait d'un stratagème frauduleux d'envergure mis en place pour obtenir de nombreux avantages à son préjudice. Le recourant aurait ainsi contesté ces revenus et dénoncé ces actes frauduleux.

**4.25** En l'espèce, il apparaît que l'échange automatique de renseignements avec le Mexique n'a été ni suspendu par la Suisse suivant la procédure prévue à la section 7 par. 3 MCAA et l'art. 31 al. 1 LEAR, ni à l'instar de la Bulgarie, 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 21 janvier 2022). A cet égard, le Tribunal relève que suite à la décision du Forum mondial, la Suisse était légalement tenue d'annoncer la suspension de l'Echange automatique de renseignements avec la Bulgarie en application de la procédure prévue par l'art. 7 par. 2 de l'Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international (RS 0.641.926.81, [https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/dokumentation/fachinformationen/archiv/aia\\_bulgarien.html](https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/dokumentation/fachinformationen/archiv/aia_bulgarien.html), consulté pour la dernière fois le 25 janvier 2022). 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.

**4.26** En effet, comme expliqué ci-dessus (cf. supra consid. 4.13 ss), notwithstanding la liste du PFPDT selon laquelle Mexique dispose d'un niveau de protection insuffisant, la confidentialité et la sécurité des données au Mexique a été jugé satisfaisant par le panel d'experts du Forum mondial, ce qui a été approuvé le DFF. Par ailleurs, le Tribunal constate que la notification du 4 mai 2017 précitée équivaut à un accord sur la protection des données au sens de l'art. 6 LEAR, ce qui représente un renforcement notable des garanties en matière de protection des données offerts aux contribuables mexicain. Pour ces raisons, l'échange automatique de renseignements avec le Mexique n'est à ce jour pas suspendu.

**4.27** Il convient dès lors de déterminer si le requérant a un intérêt digne de protection pour exiger que l'autorité compétente renonce à la transmission des données le concernant, parce qu'il a apporté une preuve suffisante que dite transmission entraînerait un préjudice déraisonnable à son égard faute de garanties de l'État de droit au Mexique (art. 25a PA et 19 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase LEAR).

**4.28** Selon les allégations du requérant, appuyées par divers rapports officiels, la situation socio-politique au Mexique se caractérise par une grande opacité politique, un important réseau de criminalité organisée, qui disposerait de certains liens avec des employés de l'administration, et des problèmes de corruption. Dans ce contexte, des allégations de pratiques telles que l'extorsion, le vol à grande échelle de données par des moyens électroniques et le chantage au sein même de l'administration ont été rapportées. A cet égard le Tribunal constate que ces éléments semblent présenter une certaine fréquence mais ne sont pas de nature systématique. Ainsi, dans la mesure où le Mexique dispose, dans l'abstrait, d'un cadre légal approprié à l'échange automatique des renseignements et où 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, il n'apparaît pas que la décision de l'autorité inférieure de transmettre les renseignements en cause soit incompatible avec l'ordre public. En effet, dans la mesure où ladite décision ne viole pas de principes fondamentaux du droit de matériel au point de ne plus être conciliable avec l'ordre juridique et le système de valeurs déterminants, en particulier la protection des libertés fondamentales et les principes fondamentaux du droit, au nombre desquels figurent notamment, la fidélité contractuelle, le respect des règles de la bonne foi, l'interdiction de l'abus de droit, la prohibition des mesures discriminatoires et spoliatrices, dite décision ne méconnaît pas les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique. Au surplus, le Tribunal relève qu'un motif retenu heurte l'ordre public n'est pas suffisant ; c'est le résultat auquel on aboutit qui est déterminant, soit la conséquence avérée pour les requérant qui doit être incompatible avec l'ordre public. A cet égard, le requérant n'a pas établi un préjudice déraisonnable (art. 19 al. 2 2<sup>ème</sup> phrase LEAR) d'une intensité supérieure à « l'intérêt digne de protection » prévu par le régime ordinaire de l'art. 25a PA (cf. supra consid. 4.7 ss). Le requérant n'a en effet pas pu démontrer sur la base d'éléments concrets, notamment d'événement passés directement en lien avec ses rapports avec les autorités mexicaines, l'existence ou une menace d'un préjudice déraisonnable du fait de l'absence de garantie de l'État de droit. A cet égard les allégations

présentées relatives à un vol et à un usage illicite des données personnelles du recourant, sur le portail des déclarations fiscales de l'autorité mexicaine, reposent sur l'avis du recourant et de son conseiller. Les moyens de preuve présentés ne permettent pas au Tribunal de vérifier ces allégations et d'en déduire qu'un stratagème frauduleux d'envergure a été mis en place pour obtenir des avantages de l'intéressé. Il n'apparaît ainsi pas qu'il existe des raisons sérieuses de croire que le recourant est menacé de subir un traitement qui violerait la CEDH ou le Pacte ONU II au Mexique du fait de la transmission des données envisagées par l'AFC. Pour ces raisons, la transmission envisagée des informations ne saurait constituer une violation de l'ordre public au sens de l'art. 21 par. 2 let. b MAC. Partant, les griefs du recourant sont rejetés sur ce point.

## **5.**

Le recourant se plaint également que ni l'AFC ni le Tribunal ne seraient liés par les motifs d'ordre économique et politique du Conseil fédéral ayant conduit à la conclusion de l'accord d'échange automatique de renseignements avec le Mexique. Le recourant allègue en particulier que l'avis du Conseil fédéral reposerait sur une analyse des bases légales de la protection des données au Mexique qui ne tiendrait pas compte de la réalité de la mise en œuvre pratique de ce système.

**5.1** En l'espèce, il convient de distinguer les circonstances dans lesquelles l'accord d'échange automatique de renseignements avec le Mexique a été conclu et où celui-ci est appliqué, du mécanisme permettant de suspendre l'échange de renseignements (section 7 par. 3 MCAA et art. 31 al. 1 LEAR). Bien que selon les allégations du recourant, la situation de faits au Mexique 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 (cf. supra consid. 4.25 ss), 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, le recourant n'a pas apporté une preuve suffisante que dite transmission leur entraînerait un tel préjudice (cf. supra consid. 4.28). Partant, le grief du recourant est rejetés sur ce point.

## **6.**

Selon l'art. 13 CEDH, toute personne dont les droits et libertés reconnus

dans la présente Convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles.

**6.1** Selon la jurisprudence, au regard de la marge d'appréciation reconnue aux États contractants quant à la manière de se conformer aux obligations que leur fait l'art. 13 CEDH, la protection offerte par cette disposition ne va toutefois pas jusqu'à exiger une forme particulière de recours (arrêt de la CourEDH Boudaïeva et autres contre Russie du 20 mars 2008, 15339/02 et autres, Recueil CourEDH 2008-II p. 309 § 190).

**6.2** Le requérant se plaint que la transmission des renseignements en cause pourrait entraîner une violation de ses droits fondamentaux, en particulier ses droits 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 à l'apport de preuves relatives à l'absence d'un État de droit au Mexique et à un préjudice déraisonnable, à un degré de certitude qui ne pourrait pratiquement pas être démontré, serait contraire au droit à un recours effectif tel que garanti par la CEDH.

**6.3** En l'espèce et à titre préliminaire, il convient de constater que si la Suisse est partie à la CEDH, ce n'est pas le cas du Mexique. Conformément à l'art. 1 CEDH, la Suisse reconnaît à toute personne relevant de sa juridiction les droits et libertés définis au titre I de la CEDH. Ainsi, en relation avec l'art. 13 CEDH dans le cas d'espèce, les autorités helvétiques limitent leur examen à la vraisemblance de l'existence d'une voie de droit, quelle qu'en soit la forme, dans l'État requérant. Comme expliqué en détails ci-dessus (cf. consid. 4.15 ss), le cadre juridique, administratif et technique concernant la confidentialité et la sécurité des données au Mexique a été jugé satisfaisant par le panel d'experts du Forum mondial et le DFF. Dès lors, il peut être présumé qu'une voie de droit concernant l'usage des informations à transmettre relatives au requérant existe au Mexique. Partant, tout grief en relation avec une éventuelle violation des droits fondamentaux du requérant doit être soulevé dans le cadre de la procédure au fond par-devant les autorités mexicaines compétentes.

## **7.**

Le requérant se plaint qu'en raison de modifications mineures contenues dans les déclarations transmises par les institutions financières à l'AFC, le

blocage n'avait pas pu être assuré dans le système informatique de gestion des déclarations, ce qui avait entraîné une transmission au Mexique des données pour les années 2018 et 2019. Selon le recourant, dites transmissions seraient contraires aux principes de l'interdiction du formalisme excessif, de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire.

**7.1** En droit public, la notion de décision au sens large vise habituellement toute résolution que prend une autorité et qui est destinée à produire un certain effet juridique ou à constater l'existence ou l'inexistence d'un droit ou d'une obligation ; au sens étroit, c'est un acte qui, tout en répondant à cette définition, intervient dans un cas individuel et concret (cf. ATF 141 II 233 consid. 3.1). Selon l'art. 5 al. 1 PA, sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet : de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (let. a) ; de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (let. b) ; de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (let. c). Enfin, l'art. 35 al. 1 PA précise que, même si l'autorité les notifie sous forme de lettre, les décisions écrites sont désignées comme telles, motivées, et indiquent les voies de droit. Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (cf. art. 38 PA).

**7.2** De jurisprudence constante, lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, le respect des exigences formelles prévues par l'art. 35 PA n'est pas déterminant. Est déterminant le fait que l'acte visé respecte – quelle que soit la volonté des parties en présence – les conditions matérielles de l'art. 5 PA (interprétation objective). En d'autres termes, il n'importe pas, en soi, que l'acte administratif en cause soit désigné comme une décision par l'autorité ou qu'il remplisse les conditions formelles d'une décision, dans la mesure où les conditions matérielles posées par l'art. 5 al. 1 PA sont remplies et reconnaissables. Le respect des exigences de forme prévues par l'art. 35 al. 1 PA est ainsi une conséquence et non pas une condition de la qualification d'un acte comme décision. Ainsi, et conformément au principe de la confiance, découlant du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst. cf. infra consid. 7.2 ss), un acte doit être qualifié de décision lorsqu'il émane d'une autorité, est unilatéral et fondé sur du droit public, vise une situation individuelle et concrète, a pour objet de produire un effet juridique et est contraignant et exécutoire pour l'administré (cf. ATF 141 II 233 consid. 2.1.1, 139 V 143 consid. 1.2, 139 V 72 consid. 2.2.1 ; ATAF 2016/28

consid. 1.4.1, 2016/17 consid. 4.3.1 ; arrêt du TAF A-3384/2019 du 13 février 2020 consid. 3.3.1 ; UHLMANN FELIX in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd. 2016, art. 5 nos 128, 129 et 132).

**7.3** Selon l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Selon l'art. 9 Cst., toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'État sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi.

**7.4** D'après la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 139 III 334 consid. 3.2.5) ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable (ATF 129 I 8 consid. 2.1) ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire, non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 ; 131 I 217 consid. 2.1).

**7.5** Les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi (ATF 144 II 49 consid. 2.2 ; arrêt 1C\_587/2017 du 19 mars 2018 consid. 3.1). Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2). De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst., dont le Tribunal fédéral contrôle librement le respect (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt 2C\_667/2018 consid. 7.1).

**7.6** Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que : (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 141 V 530 consid. 6.2 ; arrêt 1C\_587/2017 du 19 mars 2018 consid. 3.1).



**7.7** Le formalisme est qualifié d'excessif lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 130 V 177 consid. 5.4.1 : 128 II 139 consid. 2a ; 127 I 31 consid. 2a/bb ; arrêt du TF 4A\_692/2016 du 20 avril 2017 consid. 6.2).

**7.8** 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 ; ATF 122 V 34 consid. 2a et les références ; arrêt du TF 9C\_719/2016 du 1<sup>er</sup> mai 2017 consid. 2).

**7.9** En l'espèce et en substance, suite à la requête du recourant présenté le 10 juin 2020, l'autorité inférieure a indiqué par courrier du 8 juillet 2020 avoir bloqué le transfert des informations au Mexique jusqu'au prononcé d'un arrêt définitif et exécutoire. Le recourant a renouvelé sa demande le 7 juillet 2021. Par courrier du 8 septembre 2021, l'autorité inférieure a indiqué que suite à son courrier du 8 juillet 2020 la transmission des données était toujours bloquée jusqu'à droit connu dans la présente cause et attiré l'attention du recourant, qu'afin d'assurer le blocage de la transmission des informations durant la procédure, les données transmises par l'établissement déclarant devait avoir une correspondance parfaite d'une année à l'autre. Par courrier du 13 septembre 2021, l'AFC a informé le recourant que des modifications avaient été effectuées dans les données relatives à l'année 2019 transmises en 2020 par les institutions financières. En effet, le numéro de compte transmis par (...) pour les années 2019 et 2020 ne correspondait pas à celui transmis pour l'année 2018 et figurant dans la décision du 28 octobre 2019. S'agissant des données transmises par (...), un espace avait été ajouté après le prénom du titulaire de compte. Suite à ces modifications, le blocage n'avait pas pu être assuré dans le système informatique de gestion des déclarations entraînant, en 2020 et en 2019, une transmission au Mexique des données relatives du recourant pour les années 2018 et 2019.

**7.10** A titre préliminaire, il apparaît que le courrier du 8 juillet 2020 par lequel l'autorité inférieure a indiqué avoir bloqué le transfert des informations jusqu'au prononcé d'un arrêt définitif et exécutoire peut être considéré

comme une décision au sens de l'art. 5 PA (cf. supra consid. 7 s.). Par ailleurs, bien que ces faits soient survenus postérieurement au dépôt du recours dans la présente cause, il apparaît que l'AFC s'est exprimée à ce sujet dans un acte de procédure au moins et que ces faits sont étroitement liés à l'objet initial du litige au point que l'on peut parler d'un état de fait commun (cf. supra consid. 7.8). Ainsi pour des motifs d'économie de procédure, l'objet du litige peut être étendue à la question de la transmission des 2018 et 2019 concernant le recourant, à l'exception des informations relatives à deux comptes détenus auprès de (...) qui ne faisaient pas partie de la demande de blocage présentée par le recourant.

**7.11** Il apparaît ensuite que les modifications précitées dans les informations transmises par les établissements financiers à l'AFC étaient de nature à engendrer l'absence de blocage des informations. En effet, le Tribunal constate que la transmission des informations résulte de la non-correspondance entre le numéro de compte transmis par (...) pour les années 2019 et 2020, et le numéro transmis pour l'année 2018 figurant dans la décision du 28 octobre 2019. Les données transmises par (...), ne correspondaient également plus aux données antérieures, en raison de l'ajout d'un espace après le prénom du titulaire de compte. Dans la mesure où la transmission automatique des informations est la conséquence logique d'une modification du format des données soumises à un contrôle informatisé de masse, il n'apparaît pas que l'AFC ou le recourant se soient comportés de manière contraire aux règles de la bonne foi ou que la décision de l'AFC soit arbitraire. Par ailleurs, la protection de la bonne foi du recourant ne trouve en l'espèce pas son application, dès lors que la condition de se fonder sur les assurances ou le comportement de l'autorité inférieure, dont le recourant se prévaut, pour prendre des dispositions auxquelles ce dernier ne saurait renoncer sans subir de préjudice, n'est pas remplie. L'absence de blocage des informations n'est pas contraire à l'interdiction du formalisme excessif puisque la stricte application des règles de formatage se justifie par un intérêt digne de protection, soit le fonctionnement du système d'échange automatique d'informations de la Confédération. Dès lors, la transmission des informations pour les années concernées est licite et les griefs du recourant sont rejetés sur ce point.

## **8.**

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.

**9.**

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'avance de frais de 3'000 francs déjà versée et le solde de 2'000 francs sera facturé au recourant. 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).

**10.**

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, arrêtés à 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 3'000 francs (trois mille francs). Le solde de 2'000 francs (deux mille francs) sera facturé au recourant.

**3.**

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 :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

**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 ((...) ; acte judiciaire)