

BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-02-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-108_2018

FR: TAF A-108/2018 du 13 février 2020

IT: TAF A-108/2018 del 13 febbraio 2020

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 2.1

Le requérant 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 (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2ème éd., 2011, p. 300). 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 ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd. 2013, ch. 1135).

E. 3

Il convient dans un premier temps de traiter la requête du requérant qui demande à ce que la présente procédure soit suspendue jusqu'à droit connu sur la procédure indienne de fixation de son domicile fiscal, respectivement jusqu'au retrait de la demande de l'Etat indien du 19 juillet 2016. Le requérant affirme en réalité que l'administration fiscale indienne aurait déjà statué et reconnu qu'il n'était pas résident fiscal dans cet Etat. Par conséquent, la question soulevée par ce grief tend plus à l'absence de pertinence vraisemblable des renseignements à transmettre (sur ce grief, cf. ci-après consid. 6) et ne motive en aucun cas une requête de suspension de la présente procédure. Pour ce motif déjà la requête devrait être rejetée. Par surabondance, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une suspension de la procédure ne doit être admise qu'exceptionnellement, singulièrement lorsqu'il se justifie d'attendre la décision d'une autre autorité (cf. ATF 138 II 386 consid. 7, 130 V 90 consid. 5, arrêt du TF 1B_238/2018 du 5 septembre 2018 consid. 2.1). D'une manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation du juge saisi et il lui appartient de procéder à la pesée des intérêts, l'exigence de célérité découlant de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) l'emportant en cas de

doute (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.5, 119 II 386 consid. 1b ; arrêt du TF 1B_406/2017 du 23 janvier 2018 consid. 2). En l'espèce, il n'existe aucun motif d'attendre une décision finale de l'autorité fiscale indienne ni un retrait de la requête d'assistance fiscale ; en particulier on ne voit pas quelle question décisive pour la présente procédure permettrait de trancher cette décision. Au surplus, l'autorité inférieure a confirmé implicitement dans ses déterminations du 6 juillet 2018 que l'autorité indienne n'avait pas retiré sa demande. L'exigence de célérité l'emporte ainsi et la requête de suspension est rejetée.

E. 4.1

L'échange de renseignements avec l'Inde est actuellement régi par l'art. 26 de 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 ; ci-après : CDI CH-IN) par le chiffre 10 (ad art. 26) du Protocole du 2 novembre 1994 joint à cette convention (RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole CDI CH-IN). Dites bases légales ont été modifiées par les articles 8 et 13 du Protocole du 30 août 2010 modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et son protocole (RO 2011 4617) entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081 ; ci-après : Protocole du 30 août 2010).

E. 4.2

Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1er avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010 ; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_819/2017 du 2 août 2018], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1, A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). L'art. 26 CDI CH-IN - dans sa nouvelle teneur - est ainsi applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 par. 1 let. k CDI CH-IN) ayant débuté le 1er avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI CH-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1er avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 et 6.2.5).

E. 4.3

En l'espèce, les informations requises par les autorités indiennes couvrent en grande partie une période largement antérieure au champ d'application de l'art. 26 CDI CH-IN. La demande ne spécifie effectivement pas clairement les périodes fiscales visées, mais se limite à indiquer que la période ou l'évènement soumis à taxation concernés portent sur la période du [...] (point 9). C'est donc à juste titre que, dans la décision dont est recours, l'AFC a limité spontanément l'étendue des renseignements à transmettre à la période du 1er avril 2011 au 21 mars 2016 seulement et a procédé aux caviardages complémentaires portant sur les informations antérieures au 1er avril 2011. Compte tenu de cette limitation, la décision attaquée ne viole pas la réglementation applicable.

E. 5

Sur le plan formel, la demande d'assistance administrative doit indiquer les coordonnées des personnes concernées, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal

poursuivi, l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'étant cependant pas requise (arrêts TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2, A-4025/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.2.1, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 6.1.2). En outre, la requête mentionnera, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'informations (ch. 10 let. b Protocole CDI CH-IN ; voir encore à ce sujet les précisions apportées par l'accord amiable signé le 20 avril 2012 entre les autorités compétentes en matière d'échange de renseignements pour l'Inde et la Suisse au sujet de l'interprétation du ch. 10 let. b Protocole CDI CH-IN et arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 5.4). En l'occurrence, force est de constater que la demande des autorités compétentes indiennes [...] est complète au regard des exigences du ch. 10 let. b Protocole CDI CH-IN. Elle mentionne le nom du recourant (point 7), la période visée par la demande - soit du [...] - (point 9, cf. ci-avant consid. 4 à cet égard), fournit une description des renseignements demandés (points 13), l'objectif fiscal fondant la demande - soit Income Tax - (point 10), ainsi que le nom et l'adresse de l'entité présumée être en possession des renseignements requis (point 15). L'autorité requérante présente également les éléments du contexte fondant ladite demande (point 12), de même que les raisons l'amenant à croire que les renseignements seraient en possession ou sous le contrôle d'une personne sise dans la juridiction suisse (point 14). Il y a donc lieu d'admettre que les conditions formelles sont remplies et que les conditions de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont ainsi, à ce stade, présumées remplies.

E. 6

Dans un premier grief, le recourant soutient que les renseignements requis par l'autorité indienne ne seraient pas vraisemblablement pertinents, car il ne serait pas résidant de cet Etat, ce que ce dernier aurait au surplus reconnu explicitement (ci-après : consid. 6.1 à 6.3). Le recourant estime en outre, en lien avec des informations concernant des tiers à la procédure, que l'exigence de pertinence vraisemblable est également violée à leur égard (ci-après : consid. 6.4)

E. 6.1

Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, les autorités compétentes de la Suisse et de l'Inde « échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention ». L'échange de renseignements n'est à cet égard pas restreint par l'art. 1 CDI CH-IN (personnes visées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN est la clef de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.6.1). Elle est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que 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 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C_12/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). De jurisprudence constante, le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents et renseignements demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la

demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.3.1.1). L'autorité requise ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 et ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est, en premier lieu, du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.3.1.1 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1). La procédure d'assistance administrative ne tranche en outre pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.5 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 [décision attaquée devant le TF], A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Ainsi, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 avec les réf. citées).

E. 6.2

En l'espèce, le recourant considère être domicilié à Londres depuis plusieurs années. Se fondant sur les décisions de taxation indiennes pour les années 2010-2011 à 2016-2017 rendues à son égard, il estime posséder la qualité de « non-résident » en Inde et de ce fait ne pas être y imposable pour des revenus ou de la fortune de source étrangère. D'après lui, les renseignements relatifs à B. _____ ne seraient dès lors par vraisemblablement pertinents pour l'autorité requérante que ce soit pour l'application de la CDI CH-IN ou de la législation interne indienne ayant trait aux impôts visés par dite convention. Il ne s'agirait pas ici de trancher un conflit de résidence mais de constater qu'il n'est pas un résident indien au sens du droit indien. Il s'en suivrait selon lui, que la demande litigieuse serait fondée sur une information manifestement inexacte et le principe de la confiance ne saurait ainsi trouver application. Le fait que les autorités compétentes indiennes aient, dans les décisions de taxation susmentionnées, émis la confirmation que le recourant possède le statut de non-résident démontrerait selon lui qu'il ne serait nullement sous enquête en Inde et que son statut ne serait pas remis en cause. Partant, les renseignements demandés ne rempliraient pas le critère de la pertinence vraisemblable et la requête devrait en conséquence être rejetée. Dès lors que la jurisprudence a clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a pas à être tranchée par l'Etat requis, l'argument du recourant tombe à faux. Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher. Il n'est au demeurant pas contesté que les renseignements à transmettre sont

vraisemblablement pertinents en vue de la procédure de taxation de l'impôt sur le revenu du recourant. Ils doivent en effet permettre d'établir les différentes sources de ses revenus. En tant que tel, le grief doit donc être rejeté. Enfin, en tant que le grief tend à montrer une incohérence dans la demande de l'autorité indienne en raison de l'admission alléguée de la résidence fiscale du recourant à Londres, il s'agit alors d'une éventuelle violation du principe de la bonne foi, qui sera examiné ci-après (consid. 7).

E. 6.3

Le recourant conteste, également sous l'angle de la pertinence vraisemblable, la transmission de renseignements au sujet de personnes qui ne sont pas des personnes concernées. Il estime que les indications les concernant ne seraient pas vraisemblablement pertinentes. Il conclut à cet égard subsidiairement au caviardage de tous les noms de tiers en général, des employés de banque et des avocats ou notaires ainsi que des données permettant de les identifier.

E. 6.3.1

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017, par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements » (RO 2016 5059). La jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3) a considéré que le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF dans sa version 2017 était applicable à une demande d'assistance formée antérieurement pouvait rester incertain, dès lors que cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1). Selon celle-ci, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. supra consid. 2), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 s.; 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6 p.446; arrêts précités 2C_792/2016 consid. 5.2.1; 2C_690/2015 consid. 4.5). La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3). Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de tiers non impliqués que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande

d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

E. 6.3.2

L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). Selon la jurisprudence (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1), les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF). On ajoutera que dans un arrêt récent (arrêt du TAF A-5715/2019 du 3 septembre 2019 [attaqué devant le Tribunal fédéral]), la Cour de céans a admis un recours du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence qui dénonçait la pratique de l'AFC consistant à transmettre aux États-Unis les noms de personnes indirectement concernées par une procédure d'assistance administrative sans les en informer au préalable. Il ressort de cet arrêt que lorsque des informations relatives à des tiers doivent être considérées comme étant vraisemblablement pertinentes, ces tiers ne peuvent être considérés comme des tiers non concernés selon l'art. 4 al. 3 LAAF et endossent en conséquence la qualité de personnes habilitées à recourir au sens des art. 14 et 19 al. 2 LAAF en lien avec l'art. 48 PA, étant donné que des renseignements les concernant sont susceptibles d'être remis à l'Etat requérant. Ces personnes doivent dès lors être informées de l'existence de la procédure. A l'inverse, les informations relatives à des tiers qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes doivent être caviardées. Cet arrêt rendu sur recours du Préposé fédéral contre une décision

concrète de l'AFC ne contredit cependant pas directement les jurisprudences du Tribunal fédéral précitées dès lors que les questions de qualité pour agir et d'intérêts de tiers n'étaient pas litigieuses. Selon la jurisprudence en effet, il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-506/2018 consid. 1.3 et A-1944/2017 consid. 1.4).

E. 6.4

En l'espèce, la Cour relève d'une manière générale rien ne permet d'affirmer ici que les indications que l'autorité inférieure entend transmettre ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable. Bien au contraire leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Il s'agit ici de supposer, au vu du manque de motivation du recours sur ce point, que le recourant fait référence aux personnes apparaissant sur les documents d'ouverture du compte bancaire auprès de l'établissement liechtensteinois [...] (cf. annexe 4 aux pièces 16 et 25 de l'AFC). Or, il tombe sous le sens que le nom des éventuelles personnes gérant une société ainsi que ses avoirs bancaires représentent des informations vraisemblablement pertinentes pouvant être transmises à l'Etat requérant, dans la mesure où elles permettent de déterminer dans quel but et dans quelles circonstances dite société a été constituée. De surcroît, les tiers dont les noms apparaissent dans la documentation à transmettre sont protégés puisque l'autorité inférieure a, dans la décision entreprise, rappelé à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret. En outre, la récente jurisprudence précitée (arrêt du TAF A-5715/2019 du 3 septembre 2019 [attaqué devant le Tribunal fédéral]) doit être remise dans son contexte, à savoir d'un recours déposé par le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence dont le rôle est précisément de défendre des tiers et des autres dispositions fédérales relatives à la protection des données en surveillant l'application par les organes fédéraux de la Loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (LPD ; RS 235.1 ; art. 27 al. 1 LDP). Même après cet arrêt, au demeurant attaqué devant le Tribunal fédéral, la jurisprudence de la Haute Cour rappelée ci-dessus au consid. 6.3.2 garde toute sa portée, en ce sens qu'un recours ne peut pas être formé au nom ou dans l'intérêt d'un tiers. Le recourant ne peut donc pas non plus être suivi en tant qu'il requiert que les tiers non concernés par la procédure d'assistance soient informés de l'existence de dite procédure, ni a fortiori que leur nom soit caviardé. S'agissant d'un intérêt de tiers, il ne peut donc pas être entré en matière sur le grief du recourant.

E. 7.1

Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les

déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2 [décision confirmée par le TF, selon l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018], A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3 avec les réf. citées). En outre, il n'est pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close. Tel peut en particulier être le cas si celui-ci a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée ou qu'une procédure suspendue doit être reprise (cf. arrêt du ATF 144 II 2016 consid. 4.6, arrêt du TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8).

E. 7.2

Dans le cas d'espèce, le recourant fait grief à l'autorité inférieure de ne pas avoir constaté que la demande de l'autorité indienne reposait sur un fait manifestement inexact - à savoir qu'il serait résident fiscal indien. Les documents qu'il a produits seraient propres à réfuter de manière immédiate les déclarations de l'Etat requérant à son sujet. Le fait que l'autorité requérante prétende, d'une part, dans sa requête du [...], que le recourant possède sa résidence fiscale en Inde et, d'autre part, qu'elle confirme dans sa décision de taxation du [...] son statut de « non-résident » serait une contradiction manifeste sur une condition essentielle de l'assistance administrative qui justifierait la non-entrée en matière sur la demande ou à tout le moins de demander des éclaircissements supplémentaires à l'autorité requérante. Par conséquent, la demande violerait le principe de la bonne foi entre Etats.

E. 7.3

Or, les indications fournies par l'Inde ne sauraient être mises en doute par la Suisse, faute pour le recourant d'avoir apporté des éléments établis qui prouveraient que l'autorité requérante aurait agi de manière contraire à la bonne foi.

E. 7.3.1

S'agissant, premièrement, des décisions de taxation indiennes produites par le recourant, il sied ici de constater que c'est à raison que l'autorité inférieure expose dans sa réponse qu'il n'appartient pas aux autorités suisses de se prononcer sur les pièces établies par une autorité étrangère et sur les spécificités de la procédure fiscale menée dans l'Etat requérant. De même, il ne leur appartient pas de connaître l'étendue des obligations déclaratives des contribuables possédant la qualité de « non résident » au sens de la législation indienne. Il s'en suit que les décisions de taxation fournies par le recourant ne sont pas, à elles seules, propres à renverser la présomption de bonne foi des autorités indiennes. Il est de surcroît vraisemblable que le contrôle opéré par l'autorité requérante vise à vérifier si et dans quelle mesure dites décisions de taxation ne devraient pas, en réalité, faire l'objet d'une révision, notamment au motif que certains éléments n'auraient pas été déclarés et/ou que la résidence fiscale du recourant pourrait être requalifiée. Ainsi, dans la mesure où l'Etat requérant dispose comme en l'espèce d'éléments tendant à fonder un assujettissement illimité, à tout le moins sous l'angle de la vraisemblance et que les faits présentés par l'autorité requérante ne peuvent être invalidés d'emblée sur la base d'erreurs, de lacunes ou de contradictions manifestes, il n'y a aucune raison d'en douter dans le cas présent. En effet, l'assistance administrative en matière fiscale ne dépend pas du domicile de la personne concernée. Au contraire, la probabilité que la personne concernée soit soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée dans l'Etat requérant pendant la période concernée suffit. Or tel est bien

le cas ici. Sur ce point, la décision attaquée a donc correctement appliqué le droit en vigueur.

E. 7.3.2

Pour ce qui est, secondement, de l'affirmation par le recourant que l'administration fiscale indienne aurait accepté de retirer sa demande d'assistance administrative du [...] au motif que le recourant ne serait pas considéré comme résident fiscal indien et qu'elle agirait ainsi de manière contraire à la bonne foi en la maintenant, il faut souligner ce qui suit.

L'affirmation du recourant se base uniquement sur un simple timbre, qui aurait été apposé par l'administration fiscale indienne, sur le courrier du [...] rédigé par le recourant et adressé à « [...] » à ***a. A ce propos, la Cour constate que, hormis les affirmations du recourant et deux courriers provenant, l'un de l'entité [...], l'autre de l'entité [...], toutes deux sociétés fiduciaires (« chartered accountant »), il ne ressort pas des éléments du dossier - en tout cas pas d'une manière propre à écarter la présomption de bonne foi dont bénéficie l'Inde - que les procédures fiscales auraient été clôturées en Inde. En effet, c'est à raison que l'autorité inférieure expose, dans ses déterminations du 6 juillet 2018, s'agissant du courrier portant l'entête de l'entreprise fiduciaire [...], que le recourant fait mention d'un timbre dont l'origine est inconnue et le contenu indéterminé, apposé à son propre courrier. Le timbre litigieux est composé d'une écriture alphasyllabaire qui ne permet pas de distinguer une quelconque signature, encore moins étatique. Il n'est dès lors pas possible de déduire de ce simple courrier du recourant et du manque évident d'information sur la provenance du timbre que les autorités fiscales indiennes « ont reconnu que A. _____ n'était pas résident fiscal indien et n'était donc pas redevable à ce titre d'impôt indien ». L'apposition de ce timbre ne peut en aucun cas être comprise comme une volonté claire de l'autorité requérante de retirer sa demande d'assistance administrative. Il ne saurait non plus être admis que les autorités fiscales indiennes confirment qu'elles ne le considèrent pas comme étant un résident fiscal indien dès lors qu'il ressortirait du courrier rédigé par sa fiduciaire et adressé à dites autorités que « Therefore, the department acknowledges NRI [non-resident individual] status and henceforth closing the investigation and stopping the proceedings in this respects ». En effet, il s'agit là uniquement d'un souhait conclusif du recourant adressé aux autorités indiennes. Dès lors, le Tribunal ne voit pas en quoi la demande de l'autorité indienne violerait le principe de la bonne foi à cet égard, dès lors il convient de se fier aux indications fournies par l'autorité compétente étrangère dans sa demande du [...] s'agissant de l'utilité des informations requises pour la procédure menée en Inde.

E. 7.4

Les griefs du recourant de comportement contraire au principe de la bonne foi par l'autorité requérante doit ainsi être écarté.

E. 8.1

Le principe de la bonne foi précité (ci-avant consid. 7) a également été traité de manière approfondie par le Tribunal fédéral en lien avec des informations relatives aux données volées (cf. notamment ATF 143 II 202 consid. 6.3.1; 142 II 161 consid. 2.1.3). La question a ainsi été examinée en lien avec la bonne foi de l'Etat requérant, non seulement s'agissant de la France (ATF 143 II 224), mais aussi, récemment, de l'Inde (arrêts du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018). S'agissant de ce dernier Etat, le Tribunal fédéral a précisé que l'on ne pouvait retenir la mauvaise foi de l'Inde au motif que cet Etat aurait acheté des données volées car ce fait

n'était pas établi; en outre, l'Inde n'avait pas assuré à la Suisse qu'elle n'utiliserait pas dites données volées, de sorte qu'elle ne se trouvait pas dans une situation comparable à la France (arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.5; 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1). Le Tribunal fédéral a cependant souligné que ce n'était pas parce qu'aucune des circonstances précitées n'était réalisée que la mauvaise foi de l'Etat requérant devait être écartée d'emblée, celle-ci pouvant aussi résulter d'autres éléments (arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4; cf. aussi 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.2). Dans un arrêt postérieur, le Tribunal fédéral a également rappelé que le point de savoir si l'Inde était ou non de bonne foi en lien avec dites données volées dépendait des circonstances d'espèce (cf. arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.1, 2.3.4 et 2.3.5).

E. 8.2

En principe, l'Etat requis ne doit pas entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). Selon le Tribunal fédéral, l'octroi de l'assistance administrative doit être refusé lorsque l'Etat requérant a assuré à la Suisse ne pas déposer de demande fondée sur des informations obtenues, directement ou indirectement, sur la base de données volées et qu'il dépose une demande d'assistance en lien de causalité avec lesdites données (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.5 ss ; arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_819/2017 du 2 août 2018]). Toujours d'après cette jurisprudence, et même si l'Etat requérant a obtenu les données directement de la part du voleur (Datendieb) et déposé sa demande d'assistance en se fondant sur celles-ci, cela ne signifie donc pas encore, en soi, que ledit Etat violerait le principe de la bonne foi (arrêts du TAF A-2540/2017 consid. 3.1.1 [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_819/2017 du 2 août 2018] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2 qui contient notamment aussi des développements en lien avec la modification projetée de l'art. 7 let. c LAAF [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]), sous réserve d'un achat (ATF 143 II 224 consid. 6.4). Cela vaut a fortiori lorsque l'Etat requérant a été mis en possession de ces informations par les voies de l'assistance administrative internationale - donc y compris spontanée - par un Etat tiers, en particulier la France (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_819/2017 du 2 août 2018], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2 [décision confirmée par le TF, selon l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]). L'art. 26 al. 3 let. b CDI CH-IN ne permet en effet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6 [relatif à la CDI-F]). Le Tribunal de céans constate - et a déjà constaté - l'absence d'engagement de l'Inde envers la Suisse à ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées (arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.5, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_819/2017 du 2 août 2018] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3 [décision confirmée par le TF, selon l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]). Une telle assurance ne ressort en particulier

pas des joint statements des 15 octobre 2014 (ci-après : joint statement 2014 [disponible à l'adresse <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf>, consultée le 30 octobre 2017]) et 15 juin 2016 (ci-après : joint statement 2016 [disponible à l'adresse <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf>, consultée le 30 octobre 2017) signés par l'ancien secrétaire d'Etat aux questions financières internationales Jacques de Watteville et ses homologues indiens Shaktikanta Das, respectivement Hasmukh Adhia (arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.1 [décision confirmée par le TF, selon l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]). Tout au plus les autorités des deux pays ont-elles discuté de la possibilité actuelle de coopérer sur la base d'investigations indépendantes de données volées ainsi que des possibilités hypothétiques de coopérer sur la base de données obtenues en violation du droit suisse (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.1 [décision confirmée par le TF, selon l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.2).

E. 8.3

En l'espèce, le recourant soutient que l'origine des soupçons des autorités compétentes indiennes à son égard proviendrait de données volées de l'affaire des « Panama Papers ». Or rien n'indique que les soupçons initiaux de l'autorité fiscale indienne auraient effectivement pour origine des documents mis à disposition sur internet ni d'ailleurs que l'autorité indienne y ait effectivement recouru. Par surabondance, quand bien même tel serait le cas, cela ne constituerait pas une violation du principe de la bonne foi entre Etats, compte tenu des engagements liant l'Inde et la Suisse et l'absence d'engagement concret de ne pas recourir à des données volées. Le grief du recourant étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

E. 9.1

Une demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. 10 let. d Protocole CDI CH-IN; ATF 143 II 136, notamment consid. 6.3). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité, auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.2, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1). En outre, suivant les circonstances, l'autorité requérante peut déposer une demande sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

E. 9.2

En l'occurrence, c'est à tort que le recourant considère que la demande des autorités indiennes se baserait sur des faits vagues, mentionnés dans la presse dans l'espoir que les renseignements fournis par l'état requis puissent lui être utile et qu'elle s'apparenterait de ce fait à une pêche aux renseignements prohibée. Bien au contraire, il ne s'agit pas là d'une requête faite « à l'aveugle » mais de questions concrètes relatives à une personne identifiée (ou identifiable) dans le cadre d'une enquête en cours (cf. arrêts du TAF A-1231/2018 du 28 novembre 2018 consid. 3.6.4, A-846/2018 du 30 août 2018 consid. 2.1.5 ; voir aussi arrêt du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.4 et 2.5.1). Le grief du recourant doit par

conséquent être rejeté.

E. 10.1

Conformément au principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI CH-IN), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.5, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C _648/2017 du 17 juillet 2018] et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). 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 (arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.5, A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

E. 10.2

En l'occurrence, le recourant allègue que l'AFC aurait violé le principe de la spécialité. Il soutient qu'il existe un risque que les informations transmises à l'Inde soient divulguées du fait que le gouvernement indien ne serait pas en position de confirmer la confidentialité des données et leur utilisation dans un but fiscal. A cet égard, le Tribunal retient premièrement que l'AFC indique formellement dans sa décision finale qu'il sera rappelé aux autorités indiennes, ainsi que le prévoit le droit suisse, les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret telles que prévues par la CDI CH-IN. Deuxièmement, dans la lignée des considérants ci-dessus au sujet du principe de la bonne foi (ci-avant consid. 6.1), les indications de l'Etat requérant sont présumées formulées de bonne foi. Or, l'autorité indienne précise dans sa demande, que toutes les informations reçues en relation avec cette dernière seront maintenues confidentielles et utilisées uniquement dans les buts autorisés par la CDI CH-IN. Les arguments soulevés par le recourant, tenant davantage de conjectures, étayées par des hypothèses, que d'éléments concrets pouvant contredire la bonne foi de l'Inde, ne permettent pas de remettre en cause les indications de ces autorités. Partant, ce grief également est rejeté.

E. 11

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 5'000.--, sont mis à la charge du recourant, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par le recourant, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

E. 12

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.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.