

BVGer A-3119/2020 vom 7. Dezember 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-12-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3119_2020

FR: TAF A-3119/2020 du 7 décembre 2022

IT: TAF A-3119/2020 del 7 dicembre 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Numéro(s) du compte bancaire.

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF ; RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAF ; art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative, LAAF ; RS 651.1]). Il est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

E. 1.2

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

E. 1.3

Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse, lequel possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites (sous réserve du consid. 5.4). 2.

E. 2

Copie du (des) formulaires d'ouverture de compte(s) ainsi que les documents relatifs aux détails KYC applicables pendant la période concernée.

E. 2.1

Le TAF 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 (Moor/Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 (parmi d'autres : ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

E. 2.2

La partie recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA). 3. Le Tribunal, après avoir présenté les bases légales sur lesquelles repose l'assistance administrative en matière fiscale avec l'Inde et les principes qui la gouvernent (cf. infra consid. 4), examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. infra consid. 5.1), puis il se penchera sur les griefs du recourant (cf. infra consid. 5.2 à 5.4) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. infra consid. 5.5). 4.

E. 3

Relevés de compte(s) bancaire(s) et d'actif(s) (y compris le portefeuille), pour la période concernée.

E. 4

Détails complets de tous les détenteurs, bénéficiaires effectifs et/ou signataires autorisés du/des compte(s).

E. 4.1.1

L'assistance administrative en matière fiscale avec la République de l'Inde est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve 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 (CDI CH-IN, RS 0.672.942.31) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 et pour l'Inde depuis le 1er juin 2012, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

E. 4.1.2

En l'espèce, l'autorité fiscale indienne a basé sa demande sur l'art. 26 CDI CH-IN, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-IN, RS 0.672.942.31). Ces articles ont été modifiés par le protocole du 30 août 2010, entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (Protocole 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 [ci-après : Protocole du 30 août 2010, RO 2011 4617]). Pour être complet, il sied encore de signaler l'Accord amiable du 20 avril 2012 concernant l'interprétation du ch. 10 let. b Protocole additionnel CDI CH-IN (publié également au RS 0.672.942.31 ; RO 2012 4105), non pertinent en l'espèce puisqu'il vise les demandes d'assistance relatives à des personnes dont l'autorité requérante ne connaît pas le nom. 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 et 3 Protocole du 30 août 2010 en lien avec l'art. 3 par. 1 let. k CDI CH-IN ; parmi d'autres : arrêts du TAF A-108/2018 du 13 février 2020 consid. 4.2 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2 qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle postnumerando). L'art. 26 CDI CH-IN ne peut donc s'appliquer qu'à des renseignements relatifs à l'année fiscale indienne commençant le 1er avril 2011 et seuls peuvent être transmis des renseignements relatifs au revenu réalisé à partir du 1er avril 2011 (cf. notamment arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 3). Comme les valeurs au 31 mars 2011 correspondent matériellement à celles du 1er avril 2011, la Haute Cour a jugé qu'il était admissible de transmettre des informations relatives à des soldes à cette date (cf. arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 11.1).

E. 4.1.3

Selon le par. 10 let. e Protocole additionnel CDI CH-IN, il est entendu que l'art. 26 CDI CH-IN n'oblige aucun des Etats contractants à procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané. Dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, échanger spontanément des renseignements consiste à transmettre des renseignements qui sont vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés (ATF 147 II 116 consid. 5.1 ; arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3 ; cf. également la définition figurant à l'art. 3 let. d LAAF). Un tel procédé ne peut pas être laissé à la discrétion de l'Administration fédérale, mais suppose l'existence d'une base légale expresse en droit interne (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.1). L'art. 4 al. 1 aLAAF excluait a contrario la possibilité pour la Suisse de procéder à un échange spontané de renseignements (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.2). Cette disposition a été abrogée au 1er janvier 2017, en lien avec l'entrée en vigueur à la même date, pour la Suisse, de la MAC laquelle permet précisément l'échange spontané de renseignements aux conditions de son art. 7 à compter du 1er janvier 2018 (art. 28 par. 6 MAC ; ATF 147 II 116 consid. 5.1 ; arrêts du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.2, 2C_1087/2016 précité consid. 3.3.3). Cela étant, déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. par. 10 let. d Protocole additionnel CDI CH-IN). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi et doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. parmi d'autres : ATF 147 II 116 consid. 5.2).

E. 4.2

En effet, le principe de la bonne foi (aussi appelé principe de la confiance) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3).

E. 4.2.1.1

La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3, 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors 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 (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêts du TF 2C_479/2017 du 2 juin 2017 consid. 4.1.1, 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

E. 4.2.1.2

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 en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.1.1). Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

E. 4.3

Sur le plan formel, le ch. 10 let. b ad art. 26 Protocole additionnel CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif fiscal poursuivi et, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (le détenteur d'informations). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 4.4.1

Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4). La condition de la vraisemblable pertinence - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. parmi d'autres : ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

E. 4.4.2

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause (cf. parmi d'autres : ATF 147 II 116 consid. 5.4.1). Ainsi, 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 est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; cf. aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

E. 4.4.3

Une 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 (cf. notamment arrêt du TAFA-4163/2020 du 30 juin 2022 consid. 5.3.5). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue 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. Selon la jurisprudence, 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. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), 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 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). 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). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1).

E. 4.5

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. 10 let. d Protocole additionnel CDI CH-IN ; ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3). Si une demande contient toutes les informations requises par la Convention applicable, respectivement son Protocole, l'existence d'une pêche aux renseignements peut en principe être écartée (cf. arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.3).

E. 4.6

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (cf. ch. 10 let. a Protocole additionnel CDI CH-IN). Ce principe n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/23019 du 1er juin 2022 consid. 4.5).

E. 4.7

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 26 par. 2 CDI CH-IN ; cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7). Ce principe est avant tout propre à l'entraide internationale en matière pénale. Dans les

cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, on devrait plutôt parler de principe de confidentialité (cf. Andrea Opel, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives de droit fiscal suisse [Archives] 86 [2017/2018] p. 277 ss ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/2019 du 1er juin 2022 consid. 4.7). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3, 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

E. 5

Les mêmes informations sont demandées pour tout autre compte bancaire sur lequel la/les personne(s) concernée(s), en tant que titulaire, bénéficiaire effectif et/ou signataire autorisé, est/sont liées. L'AFC a attribué le numéro de procédure IN-X3 à la demande de relance indienne du 31 octobre 2018 s'agissant de A._____. B. B.a Donnant suite à l'ordonnance de production de l'AFC du 19 décembre 2018, la banque B._____ a transmis le 5 avril 2019 les documents requis pour la période du 1er avril 2011 au 31 mars 2012. Il ressort en substance de cette documentation que pendant la période concernée, A._____ était l'un des signataires des comptes suivants : - n°(...), intitulé D._____ TRUST (THE) ; - n°(...), intitulé E._____ LTD ; - n°(...), intitulé G._____ TRUST (THE) ; - n°(...), intitulé H._____ PTC LIMITED ; - n°(...), intitulé P E._____ CHILDREN'S TRUST (THE) ; - n°(...), intitulé P E._____ TRUST (THE). B.b Le 25 octobre 2019, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à l'avocat constitué par A._____, lui notifiant la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale indienne pour la période du 1er avril 2011 au 31 mars 2012, tout en lui impartissant un délai pour déposer ses observations, lequel s'est échu sans être utilisé. B.c Par six publications dans la Feuille fédérale du 17 décembre 2019, l'AFC a invité les entités titulaires des comptes bancaires sur lesquels A._____ avait un droit de signature à désigner un représentant en Suisse afin de leur donner la possibilité d'exercer leur droit d'être entendu. B.d Par décision finale du 12 mai 2020, l'AFC (ci-après : aussi autorité inférieure ou autorité requise) a confirmé qu'elle entendait octroyer à l'autorité requérante l'assistance demandée et transmettre les renseignements et documents reçus de la banque B._____. Elle précisait avoir procédé à des caviardages supplémentaires portant sur des informations non couvertes par la demande du 31 octobre 2018. C. C.a Par acte du 12 juin 2020, A._____ (ci-après : le recourant), dûment représenté, interjette recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF ou Tribunal) à l'encontre de cette décision dont il requiert l'annulation, concluant subsidiairement au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants de l'arrêt du TAF et encore plus subsidiairement à ce que, après renvoi, une nouvelle décision soit prononcée dans le sens que ne peuvent être transmis à l'autorité requérante l'ensemble des informations et documents relatifs aux comptes détenus par THE D._____ TRUST, THE E._____ LTD, THE G._____ TRUST, H._____ PTC LIMITED, THE P E._____ CHILDREN'S et THE P E._____ TRUST ainsi que toute mention le concernant au titre de « authorized signatory ». A l'appui de ses

conclusions, le recourant soutient que le pli du 31 octobre 2018 de l'Etat requérant serait une nouvelle demande qui ne satisfait pas aux exigences la législation applicable. En substance, il reproche également le zèle de l'autorité inférieure qui aurait reformulé les questions de la demande d'assistance dans l'ordonnance de production adressée à la banque, de sorte que la transmission des réponses obtenues s'apparente à un échange spontané d'informations. Selon lui, n'est pas pertinent pour l'évaluation de sa situation fiscale le fait qu'il détient des pouvoirs de signature sur un compte appartenant à des tiers. Il expose également que si le courrier du 31 octobre 2018 ne devait pas être considéré comme une nouvelle demande, il faudrait le comprendre comme une demande de reconsidération/réexamen des décisions antérieures de l'autorité inférieure des 23 janvier et 6 septembre 2012 ainsi que du 20 février 2014 et dans ce cas, celle-ci n'était pas fondée à entrer en matière. C.b Dans sa réponse au recours du 11 août 2020 - transmise au recourant le 14 suivant (svt) -, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours, réfutant point par point les arguments du recourant, relevant en particulier qu'elle n'a fait que reprendre et synthétiser dans l'ordonnance de production les questions de l'autorité requérante tout en conservant leur sens. Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent. Droit : 1.

E. 5.1.1

Dans un premier grief, le recourant soutient que le courrier de l'autorité fiscale indienne du 31 octobre 2018 doit être considéré soit comme une nouvelle requête soit comme une demande de reconsidération des décisions antérieures de l'autorité inférieure et que, dans les deux cas, la décision finale de l'AFC violerait le droit. Dans la première situation, notamment parce que la demande du 31 octobre 2018 ne satisfait pas aux exigences formelles et, dans la deuxième situation, parce que les conditions pour une reconsidération ne seraient pas réunies.

E. 5.1.2

Le Tribunal observe tout d'abord que les plis provenant de l'Inde relatifs au recourant ont toujours porté le même numéro de référence, soit X1. Du point de vue de l'Etat requérant, il s'agit bien d'une seule et même requête, peu importe à cet égard que l'autorité inférieure ait enregistré les trois courriers indiens sous un numéro de référence différent (IN-X1, IN-X2 ; IN-X3). Quand bien même on peut s'étonner de cette manière de faire, il faut admettre qu'il s'agit là d'un agencement de la procédure purement interne qui est sans conséquence en l'espèce, ce qui n'exclut évidemment pas que dans d'autres circonstances il puisse constituer un indice d'une pluralité de demandes. Ainsi, dans le contexte présent, le courrier du 31 octobre 2018 ne fonde pas une nouvelle demande. L'argument selon lequel, le courrier du 31 octobre 2018 doit - dès lors qu'il ne s'agit pas d'une nouvelle demande comme on vient de le démontrer - être interprété comme une demande de reconsidération des décisions antérieures de l'autorité inférieure est sans consistance. En effet, l'autorité inférieure peut déterminer à sa discrétion la forme sous laquelle elle souhaite notifier sa non-entrée en matière, celle-ci ne nécessitant aucune décision formelle de sa part (cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale [ci-après : Message LAAF], FF 2011 5771, p. 5785). Du moment que ne sont pas des décisions administratives les communications par lesquelles l'autorité inférieure avait signifié à l'autorité requérante qu'elle ne pouvait, en l'état, entrer en matière sur sa demande, tout le développement du recourant au sujet de leur reconsidération tombe à faux. Par ailleurs, outre le fait que l'arrêt du Tribunal fédéral cité à l'appui par le recourant concerne le

renouvellement de demandes d'assistance rejetées par un jugement prononcé par un Tribunal et non celui de demandes sur lesquelles une autorité administrative n'est pas entrée en matière, cette jurisprudence précise que rien n'empêche - comme en l'espèce - un Etat requérant de compléter ou de renouveler sa demande sur la base de faits nouveaux ou d'une situation juridique nouvelle, voire de demander de nouvelles mesures sur la base de même faits ou encore d'inviter l'Etat requis à statuer sur des points laissés en suspens dans la première procédure (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.1). Il s'ensuit qu'il faut considérer que la demande du (...) 2012 a été complétée par l'autorité fiscale indienne le (...) 2012 et « réactivée » le 31 octobre 2018 (dans le même sens, cf. arrêt du TAF A-109/2020 du 26 juin 2021 consid. 4.4). L'ensemble des actes effectués ensuite de la demande initiale, de son complément et de son rappel font donc partie intégrante de la présente cause, ainsi que l'a par ailleurs envisagé l'autorité inférieure qui n'a constitué qu'un seul dossier réunissant aussi sous la référence IN-X3 les pièces autrefois enregistrées sous IN-X1 et IN-X2.

E. 5.1.3

En conséquence, pour ce qui est de la forme de la demandes (référence faite à la demande initiale du [...] 2012 telle que complétée le [...] 2012), le Tribunal observe qu'elle est conforme aux exigences du ch. 10 let. b Protocole additionnel CDI CH-IN (cf. supra consid. 4.3) dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne visée par le contrôle (ch. 1 de la demande), le nom et l'adresse du détenteur des informations (ch. 9 de la demande), la période visée (ch. 3 de la demande) - soit du 1er avril 1995 au 31 mars 2012 -, l'objectif fiscal (ch. 5 de la demande) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 7 de la demande qui renvoie à l'annexe 1). La demande est donc présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (cf. supra consid. 4.3 et 4.5). S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure a d'emblée exclu l'échange d'informations antérieures au 1er avril 2011. L'assistance a été restreinte aux années fiscales indiennes à compter du 1er avril 2011 jusqu'au 31 mars 2012, incluant toutefois l'état des comptes bancaires concernés au 31 mars 2011, conformément à la jurisprudence (cf. supra consid. 4.1.2). Dès lors, les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités indiennes portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN et du ch. 10 Protocole additionnel CDI CH-IN.

E. 5.2.1

Dans un autre grief, le recourant se plaint que l'autorité inférieure a requis de la banque des informations sur tous les comptes sur lesquels son nom apparaissait à quelque titre que ce soit (« full details of all holders, beneficial owners and/or authorized signatories of the accounts ») alors que l'autorité fiscale indienne demandait des renseignements sur les relations bancaires détenues par lui (« held by/linked with »). Cette reformulation a conduit la banque à communiquer des documents sur un grand nombre de comptes et serait constitutif d'un échange spontané de données non autorisé par la CDI CH-IN.

E. 5.2.2

Contrairement à ce que soutient le recourant, l'échange de données spontané n'est pas prohibé par la CDI CH-IN, la proscription - abrogée avec effet au 1er janvier 2017 - se fondait sur la LAAF (cf. supra consid. 4.1.3). Il n'y a lieu d'examiner la portée de cette abrogation pour le cas de l'espèce que si l'on se trouve dans une situation concrète qui relève de l'échange spontané de renseignements. La Cour de céans relève tout d'abord que, selon la

jurisprudence, le verbe « held by » n'a pas en soi une portée qui serait limitée aux seules détentions directes de comptes bancaires et qu'en conséquence son utilisation n'implique pas d'emblée que l'autorité requérante a cherché à obtenir des renseignements concernant exclusivement le titulaire juridique d'un compte bancaire (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.3.1) ; il faut dès lors interpréter le terme à l'aune du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. cf. supra consid. 4.1.3). Toutefois en l'espèce, ainsi que l'autorité inférieure le souligne, l'autorité fiscale indienne, dans son courrier de rappel du 31 décembre 2018 a précisé que le terme « holding » comprend, outre les comptes détenus par le contribuable concerné par l'enquête, ceux sur lesquels il est ayant droit économique ou au bénéfice d'une procuration ou d'un droit de signature (« [...] it is clarified that the meaning of the term "holding" any other bank account includes whether the taxpayer under investigation in India holds any other bank account or has power of attorney in respect of or is the beneficial owner or has the signing authority [is the authorized signatory] or any other bank account apart from the one mentioned in our request »). Compte tenu de cette précision, il n'était pas nécessaire de procéder à une interprétation de la demande. En effet, en synthétisant la requête de l'autorité indienne dans le sens que celle-ci entendait lui donner, l'autorité inférieure s'est limitée à respecter les termes de la demande d'assistance, lesquelles couvrent également les comptes sur lesquels le recourant dispose d'un pouvoir de signature. On ne saurait donc y voir un échange spontané d'informations. Partant, le grief du recourant à cet égard est entièrement rejeté.

E. 5.3.1

Sans se prévaloir pour autant d'une violation du droit d'être entendu, le recourant reproche encore à l'autorité inférieure de ne pas avoir indiqué en quoi la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre sont pertinentes pour l'évaluation de sa situation fiscale dès lors qu'il n'est pas le titulaire des comptes bancaires en question. Il estime en substance que la condition de la vraisemblable pertinence n'est pas satisfaite.

E. 5.3.2

On remarquera tout d'abord que le recourant a laissé échoir le délai qui lui avait été imparti pour déposer ses observations à l'encontre du projet de décision par laquelle l'autorité inférieure envisageait de donner suite à la demande d'assistance. Du moment que cette autorité n'était pas en mesure de traiter les éventuels griefs du recourant, faute pour lui de les avoir formulés, on ne saurait lui faire reproche d'avoir motivé sa décision finale sommairement. En particulier si l'on considère que la condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie si la demande contient toutes les informations requises par la convention ou son protocole (cf. supra consid. 4.3), ce qui est le cas de l'espèce (cf. supra consid. 5.1.3).

E. 5.3.3

Le recourant perd également de vue qu'un Etat requis n'a pas à procéder à l'examen de l'opportunité de la demande d'assistance. Il ne lui revient pas de déterminer si les renseignements demandés vont effectivement servir à l'enquête fiscale en cours dans l'Etat requérant. A cet égard, il doit simplement s'assurer que la pertinence des informations à transmettre pour le contrôle en cause soit vraisemblable, c'est-à-dire que ces informations sont bien en lien avec les faits décrits dans la requête et sont susceptibles de lui être utiles (cf. supra consid. 4.4.2). La procédure d'assistance est un acte de collaboration entre Etats qui permet de transmettre des renseignements à l'un d'entre eux afin qu'il puisse appliquer

sa propre procédure fiscale et imposer correctement un contribuable (cf. ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2.2). Elle ne tranche pas matériellement l'affaire. En conséquence, peu importe si finalement les renseignements ne servent pas l'enquête en cours dans l'Etat requérant. De même manière, si ces informations sont utilisées à mauvais escient dans cet Etat, le recourant devra s'en plaindre devant les juridictions compétentes de cet Etat.

E. 5.3.4

Le pouvoir de disposer d'un compte bancaire peut prendre plusieurs formes outre la titularité directe. Il peut aussi intervenir par l'octroi d'une procuration bancaire ou d'un droit de signature. Par cet acte juridique unilatéral, le titulaire du compte bancaire déclare à une autre personne (représentant, fondé de procuration) sa volonté de l'autoriser à agir en son nom. Il est donc possible pour la personne qui est titulaire d'une procuration sur un compte bancaire d'être au bénéfice d'un pouvoir de disposition sur les avoirs dudit compte, si le titulaire du compte le lui a octroyé (cf. Emch/Renz/Arpagaus [éd.], *Das schweizerische Bankgeschäft*, 7e éd. 2011, p. 283 N 816, 820 ; Endrit Poda, *Les effets en droit privé de l'obligation d'identifier l'ayant droit économique*, 2019, p. 84 s.). Ainsi, le recourant, au bénéfice d'un pouvoir de signature sur les comptes bancaires litigieux, peut être considéré comme l'un des détenteurs indirects des avoirs qui y sont déposés dans la mesure où il a la capacité d'engager - certes avec un autre fondé de pouvoir - les titulaires des fonds vis-à-vis de la banque. Par ailleurs, recourir à un tiers - personne physique, société ou autre structure - pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables à la diligence des administrations fiscales (sur toutes ces questions, cf. ATF 147 II 116 consid. 5.4.2), la structure interposée étant souvent enregistrée dans une juridiction connue pour faciliter les domiciliations fictives. En requérant également des renseignements sur des comptes sur lesquels le recourant n'a qu'un pouvoir de disposition indirecte, l'autorité fiscale indienne cherche précisément à vérifier que celui-ci n'a pas utilisé une telle structure pour dissimuler des revenus. On relèvera encore que les entités titulaires des comptes bancaires litigieux sont toutes enregistrées dans un territoire connu - du moins pendant la période concernée par la demande - pour être un paradis fiscal. Comme il vient d'être rappelé (cf. supra consid. 5.3.3), peu importe si finalement ces documents se révèlent sans importance pour la situation fiscale du recourant du moment que leur pertinence vraisemblable ne peut être totalement exclue au stade de l'assistance. Dès lors, le recourant ne peut pas s'opposer à leur communication pour ce motif.

E. 5.4

Pour faire échec à la transmission de la documentation bancaire, le recourant se plaint qu'elle contient le nom de tiers non concernés ce qui constituerait une violation de l'art. 4 al. 3 LAAF.

E. 5.4.1

A cet égard, le Tribunal constate tout d'abord que le recourant invoque un grief qui ne le concerne pas directement mais soutient les intérêts d'autrui et que dans cette mesure, il est en principe irrecevable. Certes, d'une manière générale la jurisprudence du Tribunal fédéral rejette dorénavant la théorie dite du « tri des griefs », consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins que la Haute Cour continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence

pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2.1, 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. En matière d'assistance fiscale internationale, la jurisprudence de la même instance rappelle toutefois qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] ; ATF 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 404 consid. 11.1), ce qui est précisément le cas de l'espèce.

E. 5.4.2

Cela étant dit, quand bien même la Cour de céans entrerait en matière sur ce grief, il devrait le rejeter sur le fond. En effet, pour autant qu'elle puisse en juger - le recourant ne pointant aucun nom en particulier mais formulant son grief de manière toute générale - l'identité de ces personnes tierces ne se trouve pas de manière fortuite sur la documentation à transmettre mais bien parce qu'elles entretiennent ou ont entretenu des relations professionnelles ou commerciales avec le recourant. Il s'agit en effet principalement d'autres fondés de pouvoir, de bénéficiaires des trusts titulaires de certains des comptes bancaires concernés ou des organes des sociétés titulaires des autres comptes. En conséquence, il n'est pas possible d'exclure que la transmission de ces informations soit utile à l'enquête ouverte en Inde ; leur communication est donc conforme à l'art. 4 al. 3 LAAF (cf. supra consid. 4.4.3).

E. 5.4.3

Certes, rien n'indique dans le dossier de la cause que ces personnes tierces aient été informées de la présence de leurs noms dans la documentation à transmettre dans le cadre d'une demande d'assistance internationale en matière fiscale. Cela étant, le Tribunal fédéral a récemment développé une jurisprudence stricte à l'égard de l'information des tiers. Estimant en substance qu'il n'était pas exigible que l'AFC avise toutes les personnes dont le nom figurait dans la documentation à transmettre, la Haute Cour a approuvé la pratique de l'autorité inférieure qui confère la qualité de partie aux personnes qui s'annoncent auprès d'elle pour demander le caviardage des renseignements les concernant (cf. ATF 146 I 172 regeste et consid. 7.3.3). Ainsi, l'AFC n'est tenue d'informer les personnes non concernées par la procédure d'assistance administrative, mais dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise, de l'existence de ladite procédure que si leur qualité pour recourir ressort de manière évidente du dossier (théorie de l'évidence ; cf. ég. arrêt du TF 2C_310/2020 du 1er décembre 2020 consid. 4.1.2), ce qui est par exemple le cas des titulaires de comptes (cf. pour toutes ces questions, cf. arrêt du TAF A-1783/2019 du 19 mai 2021 consid. 5.2.6), lesquels ont été avisés in casu par publication dans la Feuille fédérale de l'existence de la demande d'assistance litigieuse. Les autres tiers sont protégés par le principe de spécialité contre toute utilisation à leur encontre des données transmises (cf. supra consid. 4.7 et infra consid. 5.5). Selon le Tribunal fédéral, cette manière de procéder est également compatible avec la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1), dès lors que l'art. 4 al.3 LAAF prévoit de manière suffisamment précise la communication à l'étranger de données de tiers - pour autant qu'elles soient vraisemblablement pertinentes, comme en l'espèce (cf. supra consid. 5.4.2) -, ce qui éteint, par application de l'art. 18a al. 4 LPD, le devoir d'informer prévu à l'art. 18a al. 1 LPD (cf. arrêt du TF 2C_825/2019 du 21 décembre 2021 [destiné à la publication] consid. 5.3 et 5.4). En conséquence, le recourant ne peut rien tirer en sa faveur du grief - pour autant qu'il soit recevable - relatif à la présence de noms de tiers dans les documents à transmettre.

E. 5.5

Pour le surplus, il n'existe pas d'élément - et le recourant n'en soulève aucun - qui donnerait à penser que la demande d'assistance ne respecte pas le principe de subsidiarité ou constitue une pêche aux renseignements prohibée (cf. supra consid. 4.5 et 4.6). S'agissant du principe de spécialité (propre à l'assistance), le Tribunal relève qu'au ch. 3 du dispositif de sa décision du 12 mai 2020, l'autorité inférieure a spécifié que les autorités compétentes indiennes étaient avisées que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue ultérieurement à cette décision (cf. supra consid. 4.8), l'AFC devra préciser que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans le contexte d'une procédure relative au recourant, seule personne nommément désignée dans les requêtes de l'autorité fiscale indienne, à l'exclusion de quiconque d'autre.

E. 6

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale telles que circonscrites par la jurisprudence du Tribunal fédéral. En conséquence, le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

E. 7.1

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

E. 7.2

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).

E. 8

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.

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