

# **BVGer A-3201/2019 vom 22. Dezember 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-12-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3201\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3201_2019)

FR: TAF A-3201/2019 du 22 décembre 2021

IT: TAF A-3201/2019 del 22 dicembre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - celui-ci connaît 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, dont l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). La procédure est régie par la PA, sous réserve de dispositions contraires de la LTAF ou de la LAAF (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

### **E. 2**

La recevabilité du recours - que le Tribunal examine d'office et librement (cf. ATAF 2007/6 consid. 1) - faute d'être flagrante, mérite quelque discussion s'agissant de la nature juridique de l'acte attaqué et de l'existence d'un intérêt digne de protection du recourant à son annulation.

#### **E. 2.1**

Le recours est ouvert auprès de la Cour de céans à l'encontre des décisions au sens de l'art. 5 PA, les actes administratifs dépourvus des caractéristiques de la décision, par exemple une simple communication ou une prise de position, ne pouvant lui être déférés (cf. ATAF 2009/20 consid. 3.2 ; arrêt du TF 1C\_197/2008 du 22 août 2008 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-142/2017 du 5 septembre 2017 consid. 4.2). Il y a dès lors lieu, avant toute autre considération, de s'assurer du caractère décisionnel de la correspondance de l'AFC du 20 mai 2019, qui n'est pas intitulée « décision » et ne contient pas de dispositif à proprement parler, tout en étant munie de voies de droit.

##### **E. 2.1.1**

A teneur de 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, notamment, de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations. En d'autres termes, est une décision l'acte émanant d'une autorité, prise dans un cas particulier et à l'égard d'une personne déterminée et qui a pour objet de régler une situation juridique concrète de manière contraignante (cf. ATF 139 V 72 consid. 2.2.1 ; ATAF 2016/28 consid. 1.4.1 et 2016/17 consid. 4.3.1). Les décisions doivent en outre être émises dans un certain cadre formel : elles doivent être notifiées aux parties par écrit (art. 34 al. 1 PA), être

désignées en tant que décisions, contenir une motivation et indiquer les voies de droit (art. 35 al. 1 PA). Lorsque les éléments caractéristiques matériels précités font défaut, il n'y a pas de décision au sens de l'art. 5 PA et le juge ne peut entrer en matière s'agissant de l'acte en cause (ATF 112 V 81 consid. 2c). En revanche, en cas d'incertitude sur la nature d'une lettre de l'autorité, il importe peu que l'acte en question soit désigné comme une décision ou qu'il en remplisse les conditions formelles. Est déterminant, le cas échéant, le fait qu'il réponde aux conditions matérielles posées à l'art. 5 PA, selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté des parties (cf. ATF 133 II 450 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 2.1 et A-142/2017 du 5 septembre 2017 consid. 4.3).

### **E. 2.1.2**

En l'espèce, la lettre de l'AFC du 20 mai 2019 consiste, en particulier, en l'annonce que la « constitution préventive » du mandataire, admise jusqu'alors, est effacée pour l'avenir. Cette correspondance modifie ainsi les attentes du recourant en matière d'information de l'ouverture d'une procédure à son endroit - certes hypothétique - qui ne lui parviendra plus par le biais de son mandataire mais suivant d'autres modalités décrites dans le texte légal (cf. consid. 6 infra). Il est dans cette mesure incontestable que l'acte attaqué modifie la situation juridique du recourant, ce que l'une et l'autre des parties ont admis. Le Tribunal a de surcroît d'ores et déjà eu l'occasion de se prononcer, dans un contexte connexe, sur la nature d'une lettre de l'AFC supprimant la « préconstitution de partie », qu'il a qualifiée de décision (cf. arrêt du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 2.2). Aussi la lettre du 20 mai 2019 est-elle bien constitutive d'une décision au sens de l'art. 5 PA, le recours étant ouvert à son encontre.

### **E. 2.2**

Se pose encore la question de l'existence d'un intérêt digne de protection du recourant à l'annulation de la décision attaquée (art. 48 al. 1 PA).

#### **E. 2.2.1**

Selon la jurisprudence, l'intérêt digne de protection au sens de l'art. 89 al. 1 let. c de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110 ; auquel correspond l'art. 48 al. 1 PA [ATF 145 II 259 consid. 2.3]) consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait à la partie recourante en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait. Cet intérêt doit être non seulement direct et concret, mais également actuel, en ce sens que l'intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée doit exister tant au moment du dépôt du recours qu'au moment où l'arrêt est rendu (arrêt du TF 2C\_863/2019 du 14 avril 2020 consid. 3.2 et les références citées).

#### **E. 2.2.2**

La présente cause a ceci de particulier qu'elle se présente hors de toute procédure d'assistance administrative et alors même que l'introduction d'une telle procédure à l'avenir est incertaine. Les conclusions du recourant ne tendent ainsi pas à l'obtention d'un avantage au fond, comme tel serait le cas d'un pourvoi concluant au rejet d'une demande de renseignements, mais au maintien de facilités procédurales admises pour un temps par l'AFC. Le recourant reproche en substance à la décision entreprise d'aggraver sa situation, en ce sens qu'elle impliquerait une diligence accrue de sa part aux fins de s'assurer qu'une (hypothétique) procédure le concernant lui soit communiquée et, à défaut, amenuiserait ses chances d'être effectivement informé d'une telle procédure. Cette prémisse est admise à ce

stade de l'examen, si bien que l'on doit reconnaître un intérêt direct et concret au recourant au maintien de la constitution préventive de son mandataire. Le caractère actuel de cet intérêt est toutefois discutable. Le recourant a en effet limité ses conclusions aux demandes de renseignements provenant des autorités indiennes et visant des comptes [ouverts auprès de la banque] (cf. Faits, let. E et G). Or, l'Etat indien a d'ores et déjà déposé des demandes en ce sens qui ont toutes été rejetées, la dernière en date à raison du fait qu'aucune relation bancaire n'existait durant la période concernée. C'est que le compte en cause a été clôturé en (...), l'échange de renseignements avec l'Inde n'étant autorisé que pour des périodes fiscales ultérieures (cf. consid. 5.1 infra). Le recourant soutient néanmoins encourir un risque important de ne pas être informé d'une demande le concernant, les dispositions législatives et conventionnelles en la matière, y compris celles concernant la date à partir de laquelle des renseignements peuvent être échangés, pouvant selon lui subir des revirements. En dépit de ce que les craintes du recourant relèvent, en tout état de cause, de la pure conjecture, doit lui être concédé le fait que le domaine de l'assistance administrative a subi de nombreuses évolutions au fil des années, peu prévisibles pour les contribuables. Aussi, le doute profitera au recourant et un intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 PA lui est reconnu.

### **E. 2.3**

Il s'ensuit que la Cour de céans est compétente pour connaître du présent recours, lequel répond au demeurant aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). Il est donc entré en matière sur ses mérites.

### **E. 3**

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, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Cela étant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

### **E. 4.1**

Le présent litige a trait à l'exercice des droits de partie des personnes concernées. Se pose spécifiquement la question de l'existence d'un droit, en faveur de potentielles personnes concernées, de s'assurer de leur participation dans une éventuelle future procédure en désignant d'ores et déjà, soit avant le dépôt d'une demande de renseignements, un représentant en Suisse habilité à recevoir des notifications (« constitution préventive »). A cet égard, le Tribunal souligne d'entrée de cause qu'il a déjà prononcé un arrêt relatif à la « constitution préalable » des tiers habilités à recourir dans le domaine de l'assistance administrative, refusant de promulguer ce droit (arrêt du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 [cet arrêt a été confirmé par le Tribunal fédéral dans un arrêt 2C\_310/2020 du 1er décembre 2020, qui n'aborde toutefois pas la question de la constitution préalable qui n'était plus litigieuse]). Cette jurisprudence cadrera donc l'examen de la présente affaire dans la mesure de leur recoupement.

### **E. 4.2**

Après avoir déterminé le cadre juridique applicable au litige et la jurisprudence pertinente (cf. consid. 5 à 8 ci-dessous), le Tribunal examinera la question litigieuse sous deux angles

distincts. Doit d'abord être tranchée la question de savoir si la loi présente une lacune sur le point de la constitution préventive - étant entendu que les parties s'accordent sur le fait que les lois topiques ne la prévoient pas - et, partant, si un droit à la constitution préventive peut être promulgué par la Cour de céans dans le cadre de ses pouvoirs prétoriens (cf. consid. 9 infra). Le Tribunal examinera ensuite si l'autorité inférieure, qui a pour un temps admis la constitution préventive du recourant, est en droit de l'effacer à la lumière de la jurisprudence relative au changement de pratique administrative (cf. consid. 10 ci-dessous).

### **E. 5.1**

L'assistance administrative avec l'Inde est régie 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 (CDI CH-IN, RS 0.672.942.31) et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole additionnel joint à la convention (publié également au RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole CDI CH-IN). Les deux dispositions précitées, dans leur nouvelle teneur, ont été introduites par le Protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (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 signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000 ; ci-après : Protocole du 30 août 2010), lequel est entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081). Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés au cours de l'année fiscale débutant le 1er avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole du 30 août 2010 et les années suivantes (art. 14 par. 2 du Protocole du 30 août 2010). Autrement formulé, l'assistance administrative fondée sur l'art. 26 CDI CH-IN peut être accordée dès la période fiscale débutant le 1er avril 2011 (cf. arrêts du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 4.1.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018]).

### **E. 5.2**

De manière générale, les CDI qui instituent un échange de renseignements sur demande calqué sur le Modèle de Convention OCDE sur le revenu et la fortune ne prévoient pas la participation à la procédure des personnes visées par une procédure d'assistance, la CDI CH-IN ne dérogeant pas à la règle. Cette question relève ainsi de la procédure et des garanties offertes par le droit interne de l'Etat requis qui figurent, pour la Suisse, dans la LAAF et dans la PA (cf. art. 5 al. 1 LAAF ; ATF 146 I 172 consid. 6.1). La CDI CH-IN, qui précise que ses dispositions ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou pratique (art. 26 par. 3 let. a et b CDI CH-IN), limite néanmoins la liberté de la Suisse en la matière, en sa qualité d'Etat requis, en ce sens que les règles de procédure relatives aux droits du contribuable prévues dans la législation suisse ne peuvent pas viser à éviter ou retarder sans motif le processus d'échange de renseignements (ch. 10 let. f du Protocole CDI CH-IN).

### **E. 6.1**

L'information des personnes concernées par une demande d'assistance administrative, soit au sujet desquelles sont demandés les renseignements (art. 3 let. a LAAF), est régie spécifiquement par l'art. 14 LAAF. Cette disposition concrétise le droit à l'information

découlant du droit d'être entendu (art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101] ; ATF 146 I 172 consid. 7). Par conséquent, si une personne habilitée à recourir n'est pas informée de la procédure, parce que l'autorité compétente n'a pas procédé à une notification adéquate au sens de l'art. 14 LAAF, il y a violation de son droit d'être entendue (ATF 145 II 119 consid. 4.2).

### **E. 6.2**

Il incombe à l'AFC d'informer la personne concernée de l'ouverture d'une procédure à son endroit, respectivement des parties essentielles de la demande (art. 14 al. 1 LAAF). Lorsque la personne concernée est domiciliée à l'étranger, l'autorité précitée invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (art. 14 al. 3 LAAF), étant précisé qu'elle ne peut l'y contraindre (ATF 145 II 119 consid. 6.2 et 6.3). En l'absence de communication par le détenteur des renseignements, l'AFC peut informer directement la personne concernée domiciliée à l'étranger, pourvu que la notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible sur la base d'une convention internationale ou du consentement de l'Etat requérant (art. 14 al. 4 LAAF). A défaut, soit de manière subsidiaire, la personne concernée est informée par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par voie de publication dans la Feuille fédérale (art. 14 al. 5 LAAF), le choix entre ces deux modes de notification appartenant à l'AFC (ATF 145 II 119 consid. 7.2). La loi prévoit donc l'information de la personne concernée suivant un système en cascade, déclenché par la réception d'une demande de renseignements.

### **E. 7.1**

Conformément à une jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Lorsque le texte légal n'est pas absolument clair ou lorsqu'il est clair mais que des raisons objectives permettent de penser qu'il ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause (ATF 144 II 293 consid. 4.2.4), il convient de rechercher sa portée authentique en l'interprétant notamment sur la base des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) (ATF 143 II 202 consid. 8.5 et 142 II 80 consid. 4.1).

### **E. 7.2**

L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une véritable et authentique lacune (lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Une telle lacune peut être occulte. Tel est le cas lorsque le législateur a omis d'adopter, à une règle conçue de façon générale, la restriction ou la précision que le sens et le but de la règle considérée ou d'une autre règle légale imposent dans certains cas (ATF 135 IV 113 consid. 2.4.2). Si en revanche le législateur a volontairement renoncé à codifier une situation qui n'appellerait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des

pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne constitue un abus de droit ou ne viole la Constitution (ATF 129 III 656 consid. 4.1 et 125 III 425 consid. 3a ; arrêt du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 7.3.2).

### **E. 8.1**

On entend par pratique la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être sources du droit et ne lient pas le juge. Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (arrêts du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.1 et A-3005/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.5.2). Une pratique bien établie acquiert un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (voir ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2), un changement de pratique doit donc reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir notamment une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement de circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. Les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent de surcroît être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique (cf. ATF 126 V 36 consid. 5a ; arrêts du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.1 et A-579/2016 du 15 juin 2016 consid. 3).

### **E. 8.2**

Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi doit néanmoins être pris en considération et peut s'opposer à l'application immédiate de la nouvelle pratique. Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée ; il en va ainsi notamment en matière de droits des parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.2). On notera encore qu'un changement de pratique suppose l'existence d'une pratique antérieure consacrée, c'est-à-dire qui résulte de la répétition de décisions semblables dans un grand nombre d'affaires analogues. Pour que le contribuable puisse en particulier prétendre à l'application d'une pratique contraire au droit, il faut ainsi que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés. Par ailleurs, le contribuable ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 139 II 49 consid. 7.1 et 136 I 65 consid. 5.6 ; arrêts du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 8.2 et A-3005/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.5.2).

### **E. 9.1**

En l'espèce, le recourant plaide que la loi serait entachée d'une lacune authentique sur le point particulier de la constitution préalable. Il considère en effet que le législateur n'avait pas envisagé cette institution lors de la promulgation de la PA. Quant à la LAAF, bien qu'elle contienne une disposition dédiée, elle ne réglerait que de manière insatisfaisante l'information des personnes concernées. Etant donné son domicile à l'étranger, dans un Etat où les services postaux ne seraient pas fiables, et l'absence de relation contractuelle avec le détenteur des renseignements, aucun mode d'information

prévu à l'art. 14 LAAF ne serait susceptible d'atteindre son but en ce qui concerne le recourant. Il requiert, à l'appui de cette dernière assertion, que l'autorité inférieure soit astreinte à révéler le taux de réponses aux publications faites dans la Feuille fédérale (cf. art. 14 al. 5 LAAF). Admettre qu'il se constitue préventivement serait ainsi le seul moyen de garantir qu'il puisse exercer ses droits dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, le recourant se prévalant à ce titre, notamment, de son droit d'être entendu et de son droit d'accès au juge. Il excipe en outre du principe de proportionnalité, arguant que l'autre solution, qui consisterait à exiger de lui qu'il lise régulièrement la Feuille fédérale, serait disproportionnée tant sur le plan des efforts que cela demanderait de lui qu'au vu du risque pour sa réputation découlant d'une publication accessible à tous. Le recourant s'en remet également au principe du pragmatisme, alléguant, en substance, que la constitution préventive serait un complément aussi nécessaire qu'efficace à l'art. 14 LAAF.

### **E. 9.2**

Ni la PA, ni la LAAF ne contraignent l'autorité inférieure à tenir compte de la constitution préventive du mandataire, ce que le recourant ne conteste pas. Il y voit en revanche une lacune authentique, ou proprement dite, à savoir une omission du législateur de régler un point pourtant nécessaire (cf. consid. 7.2 supra). Conformément à la jurisprudence, l'existence d'une telle lacune ne peut être admise que si l'interprétation des dispositions applicables conduit à son constat. Or, il n'en est rien en l'espèce. En effet, l'art. 14 LAAF règle de manière détaillée l'information des personnes concernées, y compris s'agissant des personnes domiciliées à l'étranger et de celles qui n'ont pu être informées par le biais du détenteur des renseignements (cf. consid. 6 supra). On ne discerne donc pas d'oubli du législateur sur ce point, qui a au contraire élaboré pas moins de quatre modes d'information de la personne concernée (par l'autorité inférieure ; par le détenteur des renseignements ; par l'autorité requérante ; par publication). L'inexistence d'une lacune sur ce point est de surcroît étayée par l'absence générale de l'institution de la constitution préventive en procédure administrative. Il n'existe ainsi pas de possibilité de se constituer partie préalablement à l'ouverture d'une procédure pour, par exemple, un voisin qui voudrait s'opposer à une future procédure de construction, ou pour une entreprise qui souhaiterait s'annoncer avant l'ouverture de la procédure d'adjudication de marché public. Il en va de même dans les procédures d'entraide fiscale interne, entre autorités fiscales suisses ou entre une autorité fiscale et une autorité judiciaire, la constitution de partie n'existant qu'à l'ouverture de la procédure (arrêt du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 7.3.3). Enfin, l'analogie postulée par le recourant avec l'art. 270 du code de procédure civile du 19 décembre 2008 (CPC, RS 272) ne lui est d'aucun secours. Outre le fait qu'il s'agit d'une institution de procédure civile, la possibilité de déposer un mémoire préventif ne se recoupe pas avec la constitution préventive ici plaidée ; l'art. 270 CPC a vocation à s'appliquer à des procédures dans lesquelles un juge est appelé à statuer rapidement sans entendre la partie adverse (Johann Zürcher in : Kommentar zur ZPO, Art. 197-408, 2. Aufl. 2016, Art. 270 Rz. 6), et non pas à des procédures au fond, et est de surcroît limité dans le temps puisque le mémoire est caduc après six mois. Compte tenu de ce qui précède, le dispositif légal ne présente pas de lacune authentique qu'il appartiendrait au Tribunal de combler. Le grief du recourant est en conséquence rejeté.

### **E. 9.3**

Le Tribunal relève encore que le recourant, en dépit de ce qu'il qualifie l'absence de droit à la constitution préventive dans la loi de lacune authentique, semble bien plus se plaindre

d'une lacune improprement dite, c'est-à-dire d'une solution légale insatisfaisante (cf. consid. 7.2 plus haut). Il reproche en effet à l'art. 14 LAAF d'être insuffisant et à vrai dire superficiel, dans la mesure où son application ne garantirait pas que la personne concernée reçoive, en fait, l'information qui la concerne. Les griefs soulevés dans ce contexte par le recourant, dont notamment la violation de son droit d'être entendu, de son droit d'accès au juge, et du principe de proportionnalité, ne sont certes pas dépourvus de tout fondement. Il semble en effet difficile de contredire le recourant s'agissant de l'effectivité de l'information par voie de publication dans la Feuille fédérale, dont on peut supposer qu'elle n'atteint pas systématiquement la personne concernée dans le délai de 10 jours imparti pour se manifester (cf. art. 14 al. 5 LAAF). A cet égard, force est d'admettre que la constitution préventive d'un mandataire se présente comme une solution pragmatique, de nature à faciliter l'exercice des droits des futures parties. Cela étant, il n'appartient pas au Tribunal de dicter sa conduite à l'autorité inférieure dans la mesure relevant non pas de la loi, mais de considérations de technique administrative. Plus encore, et indépendamment de l'art. 190 Cst. qui impose aux autorités d'appliquer les lois fédérales, la Cour de céans rappelle qu'il n'est pas de son ressort de corriger d'éventuelles lacunes improprement dites (cf. consid. 7.2 supra). Pour ce seul motif, les griefs du recourant ne peuvent être admis. Par surabondance, le Tribunal relève que les griefs précités tombent à faux dans le cas d'espèce, qui est l'unique objet du présent examen, à l'exclusion de questions abstraites (cf. arrêt du TF 2C\_565/2013 du 6 décembre 2013 consid. 4.3.2). En effet, le recourant a entretenu des échanges avec la banque au cours de l'année (...) (cf. pièce 3 du bordereau du recourant), et l'on ne discerne aucune impossibilité pour lui de corriger l'adresse en possession de la banque ; il pourrait ainsi s'assurer d'une bonne transmission de l'information par le détenteur des renseignements qu'est la banque, sa critique des services postaux indiens s'avérant à cet égard particulièrement légère. En outre, d'autres modes d'information, par exemple la notification directe par l'autorité inférieure ou le suivi des publications dans la Feuille fédérale par le mandataire, pourraient s'avérer pertinents, de sorte que l'atteinte (potentielle) aux droits de procédure du recourant n'est pas établie. Mal fondés, les griefs du recourant sont rejetés. La conclusion préalable du recourant tendant à obtenir de l'autorité inférieure le taux de réponses aux publications faites dans la Feuille fédérale est de même rejetée, cette information n'étant pas de nature à modifier la conviction du Tribunal.

#### **E. 10.1**

Dans un grief distinct, le recourant conteste la décision de l'AFC en tant qu'elle concrétiserait un changement de pratique administrative contraire, notamment, au principe de la bonne foi. L'admission de constitutions préventives n'exigerait en effet que de très menus efforts de l'autorité inférieure, serait le seul moyen conforme à la Constitution de permettre au recourant de faire valoir ses droits et le revirement de l'AFC à cet égard ne reposerait sur aucun motif sérieux.

#### **E. 10.2**

Compte tenu du nombre limité de personnes informées de la manière de procéder de l'autorité inférieure, de la durée relativement courte d'application de cette facilité procédurale par l'AFC, de l'absence de publication y relative et de son application au final restreinte, il est douteux que l'on ait affaire à une véritable pratique. Tel est d'autant plus le cas qu'en l'absence d'une disposition relative à la constitution préventive ou d'une lacune normative sur ce point (cf. consid. 9 ci-dessus), le procédé en question ne se recoupe qu'imparfaitement avec la notion de pratique administrative, soit la répétition régulière et

constante dans l'application d'une norme (cf. consid. 8.1 supra). Cette question n'est cependant pas déterminante dès lors que les conditions pour un changement de pratique seraient de toute façon remplies.

### **E. 10.3**

L'autorité inférieure justifie son revirement par l'évolution des circonstances et des conditions matérielles, plus précisément par l'augmentation considérable du nombre de demandes d'assistance administrative, étant précisé qu'elle invoque également une augmentation du nombre de demandes de constitution préventive. L'AFC qualifie en outre la constitution préalable d'inefficace, eu égard au travail supplémentaire qu'elle implique alors même que la personne concernée sera de toutes les manières dûment informée conformément à l'art. 14 LAAF. La Cour adhère ici aux moyens de l'AFC, l'augmentation du nombre de procédures, couplée avec l'augmentation alléguée du nombre de constitutions préalables, constituant des motifs objectifs et sérieux pour fonder un changement de pratique (arrêt du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 8.4). Ce changement apparaît d'autant plus admissible en l'occurrence que la pratique dont il est question n'est guère ancienne, le recourant en ayant bénéficié durant une année seulement. Il convient encore de préciser que les mots de notre Haute Cour, qui a relevé que l'enregistrement de « parties préconstituées » semblait « favoriser un traitement diligent des procédures » (arrêt du TF 2C/310\_2020 du 1er décembre 2020 consid. 4.2), n'avalisent nullement la position du recourant. Le Tribunal fédéral a en effet eu à se prononcer sur une question juridique distincte de la constitution préventive, soit l'obligation incombant à l'AFC d'informer d'office les tiers habilités à recourir, et c'est dans ce seul contexte que doit être compris l'extrait précité, le recourant ne pouvant en tirer argument. Ainsi, le grief du recourant est écarté.

### **E. 11.1**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. 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 Fr. 1'000.- (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 déjà versée, d'un même montant.

### **E. 11.2**

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

### **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 LTF). 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)

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