

BVGer A-5180/2020 vom 18. September 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-09-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5180_2020

FR: TAF A-5180/2020 du 18 septembre 2020

IT: TAF A-5180/2020 del 18 settembre 2020

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, 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 [LAAF, RS 651.1]). Il est donc en principe compétent pour connaître de la présente affaire dans la mesure où la demande de reconnaissance de la qualité de partie s'inscrit dans le contexte d'un recours des personnes concernées (cf. sur cette notion infra consid. 3.1) contre une décision finale de l'AFC octroyant l'assistance administrative à l'Inde.

E. 1.2

L'assistance administrative relève en l'espèce de l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 conclue 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), ainsi que du chiffre 10 (ad art. 26) de son Protocole (ci-après : Protocole CDI CH-IN), dans leur version actuelle, en vigueur depuis le 7 octobre 2011, qui résulte de l'art. 8 du Protocole de révision du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (RO 2011 4617 ; ci-après : le Protocole de révision).

E. 1.3

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. 1.4

Une décision partielle est une forme d'arrêt final, mais elle ne met un terme au litige qu'à l'égard d'une partie ou tranche une partie du litige. Une telle décision doit notamment concerner des prétentions distinctes et non pas seulement diverses questions de droit matériel se rapportant à la même prétention (ATF 135 III 212 consid. 1.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_83/2019 du 6 mai 2019 consid. 1.2 ; UHLMANN/WÄLLE-BÄR, in : Waldmann/Krauskopf [éd.], Praxiskommentar VwVG, 3e éd. 2023, art. 44 PA n° 18 et 21). Cette indépendance des prétentions suppose, d'une part, que les prétentions traitées auraient pu, théoriquement, donner lieu à une procédure séparée et, d'autre part, qu'il

n'existe pas de risque de contradiction entre la décision à rendre sur le reste de la demande avec la décision déjà entrée en force (cf. ATF 141 III 395 consid. 2.4 et 135 III 212 consid. 1.2.2-

A-5180/2020 Page 5 1.2.3). La présente décision partielle ne traite que des demandes de reconnaissance de la qualité de partie et d'accès au dossier de E._____ Ltd et F._____. Elle ne traite pas l'affaire sur le fond en ce qu'elle concerne la décision finale octroyant l'assistance à l'Inde au sujet des recourants. Bien que représentés par des mandataires différents, F._____ et E._____ Ltd sont liés dans la mesure où il ressort de la documentation à transmettre que le premier serait le directeur ou un organe de la seconde. Ce que confirment les procurations produites par les deux mandataires : F._____ les ayant signées toutes les deux, soit celle habilitant les avocats de l'Etude Alternburger à le représenter et celle légitimant les pouvoirs de représentation de Me Maeder Morvant pour E._____ Ltd. Les questions ayant trait à leurs demandes respectives étant par ailleurs similaires, il se justifie ainsi de statuer par une seule décision partielle.

E. 2

Le Tribunal commencera par distinguer les différents statuts des personnes impliquées dans une procédure d'assistance (cf. infra consid. 3.1), en examinant leur position procédurale (cf. infra consid. 3.2) et l'obligation ou non de les informer selon cette position de l'existence de la procédure (cf. infra consid. 3.3). Il enchaînera sur les droits des personnes tierces à la procédure d'assistance (cf. infra consid. 3.4 et 3.5), rappellera la substance de la condition de la pertinence vraisemblable (cf. infra consid. 3.6) et fera l'analyse des jurisprudences citées (cf. infra consid. 3.7), avant d'évoquer les conditions d'un changement de jurisprudence (cf. infra consid. 4). Puis, il appliquera au cas d'espèce le droit exposé (cf. infra consid. 5) avant de terminer avec les frais et dépens (cf. infra consid. 6).

E. 3.1

Aux termes de l'art. 3 let. a LAAF, une « personne concernée » est la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. La notion de « concernée » figurant dans la disposition légale précitée est de nature formelle en ce sens qu'elle se réfère à la personne qui est expressément mentionnée comme contribuable dans la demande de l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2 et 141 II 436 consid. 3.3), soit celle faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête et qui est identifiée par un nom ou un autre moyen (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.1). Les autres personnes, dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre en raison de leur proximité avec l'état de fait contenu dans la demande d'assistance administrative ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.1). A l'égard d'une partie d'entre elles,

A-5180/2020 Page 6 habilitées à recourir bien que n'étant pas « personnes concernées », le Tribunal fédéral a utilisé par le passé le terme de « personnes matériellement concernées », notion qui devait être déterminée au cas par cas en se référant au critère de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2 et 141 II 436 consid. 4.5). La demande d'assistance vise donc 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, soit des personnes tierces. La transmission du nom d'une personne tierce non impliquée n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente. En d'autres termes, cela signifie que la disposition légale précitée n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des personnes tierces non impliquées – telles que leurs noms – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les occulter irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale ou rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. notamment ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1 et 142 II 161 consid. 4.6.1).

E. 3.2.1

Selon l'art. 14 al. 1 LAAF, l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande d'assistance. Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, elle informe de la procédure d'assistance administrative les autres personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF. Selon l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Aux termes de l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ci-après : TF), un tel intérêt dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale n'existe que dans des situations très particulières et la qualité pour recourir d'une personne qui n'est pas formellement concernée par la demande n'est admise que restrictivement (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

E. 3.2.2

A cet égard, il sied de préciser que les règles procédurales relatives à la participation d'autres personnes que les personnes concernées à des

A-5180/2020 Page 7 procédures d'assistance ne figurent pas de manière spécifique dans les CDI. Celles-ci admettent en principe l'application des dispositions du droit (national) de procédure administrative relatives aux droits des contribuables et applicables en matière d'assistance tout en précisant que ces dispositions ne doivent pas servir à empêcher ou à retarder de manière excessive l'échange effectif de renseignements (cf. par. ex. ch. 10 let. f ad art. 26 Protocole CDI CH-IN). Un retard excessif pourrait notamment résulter du fait que le cercle des personnes, auxquelles est reconnue la qualité de partie dans la procédure d'assistance administrative fiscale et auxquelles doivent donc être accordés en particulier le droit de consulter le dossier et le droit de recours, serait exagérément étendu. Ainsi, eu égard au principe de célérité du droit conventionnel, la qualité de partie ne peut être accordée qu'avec retenue aux autres personnes. Cela découle d'ailleurs aussi de l'art. 4 al. 2 LAAF, selon lequel la procédure d'entraide administrative doit être menée rapidement (cf. arrêts du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.3 et 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.2 et 5.2.3).

E. 3.2.3

Les personnes tierces mentionnées dans les documents à transmettre sont en principe protégées par le principe de spécialité – qui comporte aussi une dimension personnelle –,

lequel figure dans les clauses d'échange de renseignements calquées sur le modèle de l'art. 26 par. 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; cf. in casu art. 26 par. 2 CDI CH-IN) et signifie que l'Etat requérant ne peut utiliser les informations obtenues de l'Etat requis qu'en relation avec les personnes ou les actes pour lesquels il les a demandées et l'Etat requis les a accordées (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4.3 et consid. 3.5 et 146 I 172 consid. 7.1.3). Selon le principe de la confiance qui gouverne l'interprétation et l'exécution des traités (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3), la bonne foi d'un Etat est présumée (cf. notamment ATF 146 II 150 consid. 7). Partant, on peut considérer comme acquis, sauf éléments contraires concrets et établis, que le principe de spécialité sera respecté par les Etats liés à la Suisse par une CDI sans qu'il soit nécessaire d'obtenir une garantie expresse à cet égard (cf. notamment arrêt du TAF A-5714/2022 du 30 juin 2023 consid. 2.1).

E. 3.2.4

En conséquence, le seul fait que leur nom soit mentionné dans les documents destinés à être transmis ne signifie pas que les personnes tierces sont elles-mêmes (directement) visées par l'octroi de l'assistance au sujet d'une personne concernée et qu'elles possèdent la qualité pour recourir ou pour être partie dans la procédure d'assistance administrative

A-5180/2020 Page 8 internationale en matière fiscale au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF (cf. arrêt du TAF A-5714/2022 du 30 juin 2023 avec les réf. citées). Il sied encore de rappeler qu'en matière d'assistance, les conclusions formulées pour faire valoir les intérêts d'une autre personne ne sont pas recevables (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 et 139 II 404 consid. 11.1). Il résulte de cette jurisprudence que l'éventuelle légitimation des personnes tierces qui ne sont pas concernées par une demande d'assistance administrative se limite dans tous les cas à contester la transmission de leurs propres données.

E. 3.3.1

Interprétant l'art. 14 al. 2 LAAF, le Tribunal fédéral a retenu que l'AFC n'avait pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes non directement concernées qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF, mais uniquement celles dont la qualité pour recourir au sens de cette dernière disposition était évidente (cf. notamment ATF 146 I 172 consid. 7.3.1 s. ; arrêt du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.2 et 6.3.1).

E. 3.3.2

A cela s'ajoute que dans un autre arrêt, le TF a également jugé sous l'ancienne loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (aLPD, RO 1993 1945, abrogée le 1er septembre 2023 cf. RO 2022 491) que le devoir de l'AFC – découlant de l'art. 18a al. 1 aLPD (correspond à l'art. 19 al. 1 de la loi fédérale du 25 septembre 2020 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]) – d'informer les personnes tierces non directement concernées par une demande d'assistance administrative et dont les informations doivent être transmises est en principe éteint, par application de l'art. 18a al. 4 let. a aLPD (correspond à l'art. 20 al. 1 let. b LPD), dès lors que l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit de manière suffisamment précise la communication à l'étranger de ces données (cf. ATF 148 II 349 consid. 5.4 ; l'art 4 al. 3 LAAF vaut donc *lex specialis* par rapport à la LPD).

E. 3.3.3

Il s'ensuit que, selon la jurisprudence du TF, les personnes tierces, qui n'ont pas la qualité évidente de partie, n'ont pas à être informées ni en application de la CDI, ni de la LAAF, ni de la LPD que des éléments les concernant vont être transmis à un Etat étranger. Elles sont protégées par le principe de spécialité contre toute utilisation à leur encontre des données transmises les concernant (cf. supra consid. 3.2.3 ; cf. arrêt du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.3.3) ou peuvent encore demander à l'Etat requis de pas donner son consentement ultérieur à l'utilisation des renseignements pour d'autres fins que celles prévues par la CDI (cf.

A-5180/2020 Page 9 art. 26 al. 2 CDI CH-IN ; arrêt du TF 2C_545/2020 du 13 juillet 2020 consid. 4.6).

E. 3.4.1

Selon la Haute Cour, le fait que ces personnes tierces n'ont pas à être informées ne les privent pas de tout droit. En effet, les personnes au sujet desquelles des informations doivent être transmises à une autorité étrangère sont titulaires d'un droit à l'autodétermination informationnelle découlant des art. 8 CEDH et 13 Cst. qui leur permet de s'opposer à une transmission des données les concernant qui interviendrait sans base légale, respectivement de manière contraire au droit. Cela ne signifie pas pour autant qu'elles aient la qualité de partie et qu'elles puissent recourir dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative (ATF 146 I 172 consid. 7.2). Il suffit que leur droit à l'autodétermination informationnelle soit efficacement protégé par une voie de droit (cf. arrêts du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.3.3 et 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.6). A cet égard, l'une des manières, selon le TF, d'accorder une protection juridique à ces personnes tierces, qui ne sont pas touchées elles-mêmes par la procédure fiscale dans l'Etat requérant mais dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre, consiste à les intégrer dans la procédure d'assistance, ainsi que le faisait l'AFC. Si cette pratique n'est pas obligatoire, le TF la recommande lorsque la personne en question demande elle-même à participer à la procédure. Sinon, les voies de recours découlant du droit de la protection des données sont suffisantes. Autrement dit, ces personnes peuvent faire valoir leur droit dans le cadre d'une procédure fondée sur la loi fédérale sur la protection des données (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.2 et 7.3.3 ; arrêt du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.3.3), pour autant que la protection des données ne soit pas déjà prise en compte dans le cadre de la procédure d'assistance administrative fiscale (cf. arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.6).

E. 3.4.2

Il est admis que, l'AFC étant compétente en tant qu'organe fédéral pour le traitement et la transmission des données et la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale et qu'à son niveau, il s'agit d'une procédure administrative de première instance, la LPD s'applique en principe dans le domaine de l'assistance (cf. art. 2 al. 1 let. b et al. 2 let. c a contrario aLPD et art. 2 al. 1 let. b et 2 al. 3 LPD ; cf. ATF 143 II 506 consid. 3.1 ; arrêt du TF 2C_726/2018 du 14 octobre 2019 consid. 3.3 ; ATAF 2015/13 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-3332/2020 du 11 janvier 2023 consid. 10.2). Toutefois, elle ne s'applique pas lorsque les dispositions d'une autre loi, à savoir une CDI (en raison de la primauté du droit

A-5180/2020 Page 10 international public, cf. art. 5 al. 4 Cst.) ou la LAAF offrent une protection des personnes concernées jugée équivalente (cf. arrêt du TF 2C_726/2018 du 14

octobre 2019 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-3715/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.4.3 et les réf. citées [confirmé par arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018]). Comme vu auparavant (cf. supra consid. 3.3.2), l'art. 4 al. 3 LAAF fait fonction de *lex specialis* par rapport à la LPD (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.2 ; arrêt du TAF A-3715/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.4.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018]).

E. 3.4.3

Selon l'art. 6 al. 1 aLPD, aucune donnée personnelle ne peut être communiquée à l'étranger si la personnalité des personnes concernées devait s'en trouver gravement menacée, notamment du fait de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat. En dépit de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat à l'étranger, des données personnelles peuvent être communiquées à l'étranger, notamment lorsque des garanties suffisantes, notamment contractuelles, permettent d'assurer un niveau de protection adéquat à l'étranger (cf. art. 6 al. 2 let. a aLPD). La jurisprudence développée sous l'ancienne LPD admettait que si une restriction d'utilisation à l'intention de l'autorité requérante figurait dans la décision finale accordant l'assistance, la transmission des informations ne violait en principe pas l'art. 6 al. 2 let. a LPD (cf. arrêts du TAF A-3332/2020 du 11 janvier 2023 consid. 10.2, A-3715/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.4.4 et les réf. citées [confirmé par arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018]). Le fait que l'Etat requérant figurait sur la liste établie par le préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (PFPDT) comme disposant d'une législation insuffisante en matière de protection des données n'était pas pertinent. En effet, cette liste n'indiquait que dans une certaine mesure si un Etat garantissait une protection appropriée des données échangées sur la base de la convention. Elle valait en effet pour tous les domaines de la vie, également pour les transmissions de données à l'étranger qui ne reposent pas sur un traité international (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre – modification de la LAAF [ci-après Message LAAF], FF 2015 5121, 5150 ; cf. également Message du 16 juin 2017 concernant l'introduction de l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers avec 41 États partenaires à partir de 2018/2019 [ci-après : Message EAR] qui précise que la liste ne peut être utilisée qu'à titre indicatif, FF 2017 4591, 4610). On pouvait également se référer aux examens par les pairs du Forum mondial (Message LAAF, FF 2017 5121, 5150 ; pour un cas

A-5180/2020 Page 11 concernant l'Inde, cf. arrêt du TAF A-3332/2020 du 11 janvier 2023 consid. 10.3.2).

E. 3.4.4

La nouvelle LPD, entrée en vigueur le 1er septembre 2023, n'apporte pas de changement significatif à cet égard, quand bien même le niveau de protection de la législation d'un Etat étranger est désormais examiné par le Conseil fédéral (cf. art. 16 al. 1 LPD et art. 8 de l'ordonnance fédérale du 31 août 2022 sur la protection des données [OPDo, RS 235.11]), lequel publie une liste figurant à l'Annexe 1 de l'OPDo. Cette liste dite « positive » devient un critère légal pour les responsables du traitement, alors que selon l'ancien droit la liste du PFPDT était conçue uniquement comme un moyen auxiliaire (cf. Message du 15 septembre 2017 concernant la loi fédérale sur la révision totale de la loi fédérale sur la protection des données et sur la modification d'autres lois fédérales [Message LPD révisée], FF 6565, 6657 s.). Cela étant, la transmission à l'étranger reste possible même en l'absence

de décision du Conseil fédéral, aux conditions mentionnées à l'art. 16 al. 2 LPD, singulièrement lorsqu'un traité international garantit un niveau de protection approprié (let. a) ou en vertu de garanties spécifiques élaborées par l'organe fédéral compétent et préalablement communiquées au PFPDT (let. c). Par ailleurs, l'art. 17 LPD énumère les situations où des dérogations à l'art. 16 al. 1 et al. 2 sont admises. Il sied encore pour être complet de relever que la nouvelle LPD vise exclusivement à protéger la personnalité des personnes physiques qui font l'objet d'un traitement de données et ne concerne dorénavant plus les données des personnes morales (cf. art. 1 al. 1 et 5 let. b LPD à comparer avec les art. 1 et 3 let. b aLPD). Toutefois, aux termes des dispositions transitoires, pour les organes fédéraux, les dispositions d'autres actes de droit fédéral qui font référence à des données personnelles continuent de s'appliquer au traitement des données concernant des personnes morales pendant les cinq ans suivant l'entrée en vigueur de la présente loi (cf. art. 71 LPD).

E. 3.5

On relèvera que dans le cas d'une demande d'assistance provenant de l'Etat espagnol, le TF a reproché à l'AFC d'avoir informé et intégré activement dans la procédure une personne tierce qui ne l'avait pas demandé (société titulaire du compte bancaire dont la documentation allait être transmise et dont le siège était hors d'Espagne) au motif qu'elle n'avait pas la qualité évidente de partie (cf. arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.1). Ce raisonnement peut étonner de prime abord dès lors que si cette société s'était d'elle-même manifestée, la jurisprudence fédérale recommande de l'intégrer (cf. supra consid. 3.4.1). Cela revient donc à considérer que non seulement l'AFC n'a pas d'obligation d'informer les personnes tierces en vertu de l'art. 14 LAAF (et de l'art. 19 al. 1 LPD, cf. supra

A-5180/2020 Page 12 consid. 3.3) mais qu'elle en a l'interdiction. Cela s'explique sans doute par le principe de célérité qui dicte de n'octroyer la qualité de partie en assistance qu'aussi peu que possible mais autant que nécessaire. En effet, en intégrant activement la société dans la procédure d'assistance, l'AFC lui a reconnu la qualité de partie dans la procédure d'assistance alors qu'en qualité de personne tierce, la société ne pouvait que faire valoir son auto-détermination informationnelle. Il semble toutefois, sans que cela ne ressorte clairement de l'arrêt du TF, que ce dernier a tranché l'affaire en jugeant que la transmission du nom de la société n'était pas vraisemblablement pertinente et qu'il convenait de l'occulter.

E. 3.6.1

C'est le lieu de remarquer que la condition de la pertinence vraisemblable des informations à transmettre est considérée comme la clef de voûte de l'échange de renseignements (cf. notamment ATF 147 II 116 consid. 5.4.1). Cette question de la pertinence vraisemblable demeure centrale dans les cas d'application de l'art. 4 al. 3 LAAF (cf. supra consid. 3.1) et doit être examinée d'office (cf. arrêts du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.1 et 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4). Cette disposition a 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 apparaissent par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (cf. notamment : arrêts du TF 2C_554/2021 du 26 juillet 2021 consid. 3.3 et 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3).

E. 3.6.2

Si les informations au sujet d'une personne ne sont pas vraisemblablement pertinentes, elles ne doivent pas être transmises et cette personne n'a pas à être informée, même si elle a la qualité évidente de partie (cf. arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.1). En revanche, le seul fait qu'une personne tierce pourrait faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent (art. 4 al. 3 LAAF) et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'Etat requérant ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5). Dans l'ATF 144 II 29, le TF a encore précisé que le principe de spécialité ne peut non plus justifier une transmission de renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents (cf. consid. 4.4).

E. 3.7.1

En résumé, il faut comprendre des jurisprudences précitées que la personne tierce qui n'a pas la qualité évidente de partie et qui, dès lors,

A-5180/2020 Page 13 n'avait pas à être informée de la procédure d'assistance, peut s'annoncer devant l'AFC. Dans ce cas, il est recommandé mais pas obligatoire que celle-ci l'intègre dans la procédure d'assistance. Cela étant, sous peine d'une violation de l'égalité de traitement, si l'AFC suit cette pratique, elle doit l'appliquer à tous les personnes tierces dans une situation identique. Il ne saurait être question de traiter différemment des personnes dans une position procédurale similaire sans motifs objectifs (sur la notion de pratique administrative cf. arrêt du TAF A-3201/2019 du 22 décembre 2021 consid. 8 et les réf. citées). Sa participation à la procédure d'assistance ne lui confère cependant pas la qualité de partie dans cette procédure dans le sens où elle ne peut pas s'opposer à l'octroi de l'assistance mais est uniquement habilitée à demander que son nom ou toute information permettant de l'identifier sûrement soient occultées en application de l'art. 4 al. 3 LAAF qui supprime la LPD dans ce contexte (cf. supra consid. 3.4.2). Si elle ne s'annonce pas ou si l'AFC refuse de l'intégrer dans la procédure – pour autant que ce refus constitue un changement de pratique et non une application arbitraire de sa pratique –, elle est renvoyée à faire valoir son droit à l'autodétermination informationnelle dans une procédure LPD.

E. 3.7.2

Les jurisprudences précitées conduisent à des écueils pratiques de différents ordres qui semblent difficilement compatibles avec le principe de célérité régulièrement rappelé. En effet, si ce n'est à satisfaire la jurisprudence CEDH (cf. supra consid. 3.4.1), le renvoi de la personne tierce à une procédure LPD n'est pas d'un grand secours dès lors que la transmission d'informations se fait en vertu d'une base légale jugée suffisamment claire (cf. supra consid. 3.3.2) et que les restrictions d'utilisation qui doivent figurer dans la décision finale accordant l'assistance sont réputées respecter les exigences de la LPD (cf. supra consid. 3.4.3). Certes, en cas de procédure LPD parallèle, il serait envisageable que les renseignements soient transmis avec les noms litigieux caviardés jusqu'à droit connu sur la remise de ceux-ci (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.3 ; arrêts du TF 2C_310/2020 du 1er décembre 2020 consid. 4.1.5 et 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.2 [non publié aux ATF 147 II 13]). Cela étant, la jurisprudence n'a pas encore eu à se pencher sur la conduite d'une telle procédure et sur ses incidences exactes en matière d'assistance.

E. 3.7.3

Les jurisprudences précitées ont été édifiées par le TF essentiellement dans le contexte où la personne tierce dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre se manifeste par-devant l'AFC. Elle fait peu cas de situations dans lesquelles – comme en l'espèce –, cette personne

A-5180/2020 Page 14 tierce qui n'a pas la qualité évidente de partie, intervient seulement lorsque la procédure est pendante devant le TAF. A cet égard, le TF semble d'avis que dès lors que la pratique de l'AFC – qu'il a approuvée à de nombreuses reprises en particulier dans les nombreux arrêts prononcés le 13 juillet 2020 – consiste à accorder la qualité de partie à une personne non concernée qui demande l'occultation de son nom, cette personne a la qualité pour recourir devant le TAF même si elle n'était pas partie à la procédure devant l'AFC qui n'avait pas d'obligation d'information à son égard (Die Praxis der ESTV, welche einer nicht betroffenen Person, welche die Schwärzung ihres Namens verlangt, die Parteistellung einräumt, erweist sich als korrekt. Auch können entschende Personen, wenn die Beschwerdeberechtigung vorliegt, den Beschwerdeweg beschreiten, cf. arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.6). Or, depuis les arrêts du 13 juillet 2020, l'AFC a varié sa pratique à cet égard (voir la prise de position de l'AFC dans la présente cause qui conclut au rejet des demandes de reconnaissance de la qualité de partie [cf. supra consid. Bb], à comparer avec sa détermination dans l'affaire A-3734/2017 tranchée le 31 août 2020 où elle avait admis la qualité de partie des intervenants devant le TAF).

E. 3.7.4

On citera encore un arrêt récent dans lequel la Cour de céans a interprété la demande de qualité de partie et de consultation du dossier d'une personne tierce comme un recours contre la décision finale octroyant l'assistance au sujet de la personne concernée par la demande. Cette personne tierce affirmait avoir récemment appris que son nom figurait dans la documentation à transmettre. Pour des questions de célérité de la procédure et au motif que sa requête a été déposée après l'échéance du délai de 30 jours pour déposer recours calculé depuis la notification de la décision finale à la personne concernée par la demande, le TAF a rejeté ses requêtes et refusé d'entrer en matière sur son recours, tout en laissant ouverte la question de savoir s'il en serait autrement si le délai de 30 jours avait été respecté (cf. arrêt du TAF A-5714/2022 du 30 juin 2023 consid. 3.4).

E. 4

Un changement de jurisprudence doit reposer sur des raisons sérieuses et objectives, telles qu'une connaissance plus exacte de l'intention du législateur, la modification des circonstances extérieures, un changement de conception juridique ou l'évolution des mœurs (cf. notamment ATAF 2018 VII/4 consid. 6). Cela étant, plus la jurisprudence est constante, plus le juge sera exigeant quant à la valeur des motifs invoqués. Au demeurant, une

A-5180/2020 Page 15 modification de jurisprudence s'impose s'il apparaît, après un examen sérieux et approfondi, que la loi n'a pas le sens retenu jusqu'alors ou qu'une modification des circonstances exige un changement dans l'usage d'une liberté d'appréciation. Si une jurisprudence se révèle erronée ou que son application a conduit à des abus répétés, elle ne saurait être maintenue. La sécurité du droit et le droit à la protection de la bonne foi (art. 9 Cst.), cas échéant la protection de la confiance, exigent parfois qu'un revirement soit d'abord annoncé avant que, dans une espèce ultérieure seulement, il puisse devenir effectif. Ainsi en va-t-il lorsque le changement de jurisprudence est susceptible de provoquer la

péremption d'un droit que l'intéressé aurait pu éviter s'il avait connu la nouvelle jurisprudence ou que ses effets sont excessivement rigoureux (cf. notamment arrêt du TAF A-2711/2022 du 28 février 2023 consid. 10.3 et les réf. citées).

E. 5.1

En l'espèce, il s'agit en premier lieu d'examiner si la transmission des informations concernant F._____ et E._____ Ltd sont vraisemblablement pertinentes, étant rappelé que cette question doit être traitée d'office (cf. supra consid. 3.6.1). En effet, bien que la vraisemblable pertinence constitue une condition de recevabilité de la demande d'assistance, il se justifie de l'examiner dans le contexte des présentes demandes de reconnaissance de qualité de partie dès lors que si elle n'est pas satisfaite, la transmission des informations concernant les deux requérants doit être refusée indépendamment de savoir si oui ou non ils ont la qualité de partie (cf. supra consid. 3.6.2), ce qui mettrait un terme à la procédure les concernant.

E. 5.1.1

La procédure qui a conduit à la décision finale de l'AFC du 18 septembre 2020 repose sur plusieurs demandes d'assistance internationale en matière fiscale déposées les 7 décembre 2012 et 5 février 2013 (et réactivées le 31 octobre 2018 suite à l'arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018) par le Ministère des finances du gouvernement indien (ci-après : autorité requérante ou autorité fiscale indienne) au sujet des recourants, à savoir les personnes concernées par la procédure fiscale en Inde, soit A._____, B._____, C._____ et D._____, lesquels seraient titulaires directs ou indirects ou liés d'une autre manière à des comptes ouverts auprès de la banque I._____ (Suisse) SA (ci-après : Banque I._____). Le nom de F._____ apparaît à deux reprises dans les demandes concernant B._____ et également à deux reprises dans celles relatives à C._____, comme étant l'un des détenteurs d'un compte avec lequel les deux concernés peuvent avoir un lien.

A-5180/2020 Page 16 Ce qu'a confirmé la documentation que l'AFC envisage de transmettre à l'autorité fiscale indienne. Cette documentation a trait à un compte bancaire détenu avant sa fermeture en novembre 2011 par H._____ Holdings Ltd, société sous-jacente de The G._____ Trust dont les recourants (personnes concernées) sont les bénéficiaires. F._____ est mentionné en qualité de settlor dudit trust dans les documents d'ouverture du compte (formulaire A et Client profile) et une copie de sa carte d'identité est jointe. Quant à la société E._____ Ltd, elle est mentionnée sous « Client's Business Name » dans le profil client sous la rubrique concernant F._____ et figure comme nom de domaine de l'adresse courriel de ce dernier.

E. 5.1.2

En conséquence, il est difficile de considérer que ces noms apparaissent fortuitement dans la documentation à transmettre au sens de la jurisprudence précitée (cf. supra consid. 3.6.1) et il est impossible d'exclure que ces informations ne soient pas utiles à l'enquête diligentée en Inde. Elles sont manifestement en lien avec l'état de fait décrit dans les demandes d'assistance qui mentionnent au demeurant expressément F._____. A cela s'ajoute que selon la jurisprudence, un profil client doit être en principe transmis, notamment si les documents d'ouverture de compte sont demandés (cf. arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4), ce qui est précisément le cas en l'espèce, l'autorité fiscale indienne les ayant explicitement requis avec les documents d'identité produits lors de ces ouvertures et la liste des bénéficiaires présents et passés. Il s'ensuit

que la transmission de ces informations satisfait la condition de la vraisemblable pertinence.

E. 5.2

Il faut donc déterminer si F. _____ et à E. _____ Ltd ont la qualité de partie dans la présente cause.

E. 5.2.1

Il convient tout d'abord de préciser que dès lors que les informations à transmettre ne doivent pas servir à leur assujettissement fiscal, ils n'ont pas le statut de personnes concernées par la procédure d'assistance. Ainsi, en tant qu'autres personnes, ils ne peuvent pas s'opposer à l'octroi de l'assistance en tant que telle ni former un recours dans l'intérêt des re-courants (personnes concernées ; cf. supra consid. 3.2.4). Il s'agit donc d'examiner s'ils ont le droit de se plaindre de la communication de leurs données. En tant que tierces personnes, ils ont la qualité pour recourir aux conditions de l'art. 48 PA (cf. supra consid. 3.2.1). Comme ils

A-5180/2020 Page 17 n'ont incontestablement pas pris part à la procédure devant l'AFC, il faut examiner s'ils ont été privés de la possibilité de participer au sens de l'art. 48 al. 1 let. a PA.

E. 5.2.2

L'AFC ne les a pas informés de la procédure d'assistance concernant les recourants car leur droit de recourir ne ressortait pas de manière évidente du dossier. Comme exposé, leurs noms ressortent de la documentation bancaire à transmettre et ce seul fait n'entraîne pas, selon la jurisprudence précitée, une obligation d'information (cf. supra consid. 3.3.3). Dans la procédure d'assistance, F. _____ et E. _____ Ltd sont protégés par le principe de spécialité. A cet égard, il n'existe pas – et F. _____ et E. _____ Ltd ne le prétendent pas – d'indices concrets et pertinents permettant de soupçonner que l'Inde ne respecterait pas ses obligations découlant du droit international public (cf. supra consid. 3.2.3 ; arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 4.3). C'est donc à juste titre qu'ils n'ont pas été informés et ne se sont pas vus attribuer la qualité de partie dans la procédure de première instance. Il serait contraire au principe de célérité (cf. supra consid. 3.2.2) que des personnes tierces qui n'ont pas été informées à juste titre par l'instance précédente et qui en conséquence n'ont pas obtenu la qualité de partie dans la procédure devant cette instance soient légitimées à recourir ultérieurement. L'art. 48 al. 1 let. a, deuxième partie de phrase, PA (« a été privé de la possibilité de le faire ») doit donc être interprété en tenant compte du contexte de droit international public, en ce sens que seules les personnes tierces qui n'ont pas été informées à tort par l'AFC de la procédure d'assistance et qui, par conséquent, n'ont pas non plus eu à tort la possibilité d'y participer, sont légitimées à recourir (cf. arrêt du TAF A-5714/2022 du 30 juin 2023 consid. 3.4.1 1er par.). A cela s'ajoute que F. _____ et E. _____ Ltd n'ont pas agi devant le TAF dans le délai de 30 jours après la notification de la décision finale aux personnes concernées, quand bien même ils se sont manifestés devant l'AFC avant l'échéance de ce délai (cf. supra consid. Aa et Ab), étant précisé que celle-ci ne se trouvait pas dans la constellation prévue par l'art. 8 PA l'obligeant à transmettre la demande au TAF. Toutefois, l'importance de ce délai de 30 jours doit être relativisée (question laissée ouverte dans l'arrêt du TAF A-5714/2022 du 30 juin 2023 consid. 3.4.1 2ème par., cf. supra consid. 3.7.4), dès lors qu'il est calculé à partir d'un dies a quo dont les personnes tierces n'ont pas forcément connaissance, n'étant pas destinataires de la décision finale sujette à recours. Il faut plutôt considérer qu'il ne revient

pas au TAF – instance de recours en matière d’assistance

A-5180/2020 Page 18 compétente pour connaître des décisions au sens de 5 PA (cf. supra con- sid. 1.1) – de se substituer à l’autorité de première instance (laquelle in casu n’a pas prononcé de décision au sens de 5 PA sur la qualité de partie de F. _____ et de E. _____ Ltd) au mépris du cours des instances établi par le législateur et d’intégrer dans la procédure à leur demande des per- sonnes tierces après le prononcé de la décision finale alors que c’est à juste titre que l’autorité ne les a pas informées de la procédure. Ce d’autant plus que l’AFC semble varier dans sa pratique (cf. supra consid. 3.7.3) – approuvée par le TF qui la juge cependant non obligatoire (cf. supra consid. 3.4.1) – qui consistait à donner suite à de telles demandes.

E. 5.2.3

Certes, par le passé, avant le prononcé de l’ATF 146 I 172, le TAF avait accepté, sans examiner suffisamment la question, d’introduire dans la procédure des personnes dont le nom apparaissait dans la documenta- tion à transmettre qui intervenaient par-devant lui (cf. notamment arrêts du TAF A-3734/2020 du 31 août 2020 consid. 1.2.4 et A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 1.3). Dès lors que le TF a précisé sa jurisprudence sur la qualité de partie des personnes tierces, il se justifie que le TAF adapte la sienne sans que l’on puisse à proprement parler d’un revirement. Cela étant, s’il fallait tout de même considérer que l’on se trouve en présence d’un changement de jurisprudence (cf. supra consid. 4), force est de cons- tater que les droits de F. _____ et de E. _____ Ltd, déduits des art. 8 CEDH et 13 Cst., sont préservés. En effet, ils peuvent faire valoir leur droit à l’autodétermination informationnelle dans le cadre d’une procédure rele- vant de la protection des données (cf. supra consid. 3.4.1) et ce, indépen- damment de la question de savoir si les informations peuvent être utilisées contre eux à des fins fiscales (cf. à ce sujet l’arrêt de la Cour-EDH M.N. c. Saint-Marin [28005/12] du 7 juillet 2015 §§ 78 ss). En outre, ils peuvent se défendre même après la transmission des informations le concernant dans la mesure où ils peuvent, d’une part, exiger de l’Etat requis (en l’occurrence la Suisse) qu’un consentement ultérieur à l’utilisation des informations étrangères à la convention et contraire au principe de spécialité ne soit pas donné et, d’autre part, faire valoir dans l’Etat requérant qu’en raison du principe de spécialité, les informations transmises ne peuvent pas être uti- lisées contre eux, à moins qu’une nouvelle procédure d’assistance admi- nistrative dirigée contre eux ne soit engagée (cf. supra consid. 3.3.3).

E. 5.3

Au vu de ce qui précède, les demandes de reconnaissance de la qua- lité de partie et d’accès au dossier de F. _____ et de E. _____ Ltd sont rejetées.

A-5180/2020 Page 19

E. 6

Compte tenu que la présente décision tranche l’affaire en ce qu’elle con- cerne F. _____ et E. _____ Ltd, il y a lieu de statuer également sur les frais et dépens y relatifs.

E. 6.1

F. _____ et E. _____ Ltd qui succombent tous les deux dans leurs demandes doivent supporter chacun par moitié les frais de procédure, les- quels 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 les avances de frais déjà versées d'un montant de 5'000 francs pour chacun d'eux. Les soldes de 2'500 francs pour chacun seront restitués à F._____ et à E._____ Ltd une fois la présente décision entrée en force,

E. 6.2

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. 7

La présente décision partielle 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) et pour autant que les conditions au sens des art. 82 ss, 90 ss et 100 ss LTF soient remplies. Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante)

A-5180/2020 Page 20

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