



---

Cour I  
A-3534/2020

## **Arrêt du 4 mai 2021**

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Marianne Ryter, Jürg Steiger, juges,  
Rafi Feller, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Jean-Luc Bochatay,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

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

**A.a** Le (...), la *Foreign Tax & Tax Research Division* du *Ministry of Finance* de la République de l'Inde (ci-après: MoF, autorité requérante ou autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative fiscale à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), fondée sur 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'impôt sur le revenu (CDI CH-IN, RS 0.672.942.31). La requête mentionnait A.\_\_\_\_\_ comme personne concernée et résident fiscal. Elle portait sur la période s'étendant du 1<sup>er</sup> janvier (...) au 31 mars (...) pour l'impôt sur le revenu.

**A.b** La demande du (...) a été notamment formulée et motivée comme suit: (...)

**A.c** En résumé, l'autorité requérante a exposé à l'appui de sa demande que la personne concernée A.\_\_\_\_\_ est l'ayant droit économique de la société B.\_\_\_\_\_ Limited (ci-après: la Société ou B.\_\_\_\_\_) créée le 2 janvier (...) et ayant son siège (...). A.\_\_\_\_\_ n'aurait cependant jamais déclaré ses intérêts financiers en lien avec ladite société. L'autorité fiscale indienne a précisé que la Société est titulaire de plusieurs comptes bancaires libellés en différentes devises et détenus auprès de la C.\_\_\_\_\_ SA (ci-après: la Banque), ayant son siège à (...).

**B.**

**B.a** Par deux ordonnances de production du 25 février et 1<sup>er</sup> juillet 2019, l'AFC a requis la Banque de lui transmettre les renseignements et documents demandés et ceux manquants.

**B.b** Par courriers du 4 mars et du 18 juillet 2019, la Banque a transmis à l'AFC les informations et documents demandés.

**C.**

**C.a** Sur la base de la documentation bancaire obtenue, l'AFC a informé, par plusieurs courriers du 9 décembre 2019, diverses sociétés (D.\_\_\_\_\_ SA [trustee du E.\_\_\_\_\_ TRUST], F.\_\_\_\_\_ Ltd., G.\_\_\_\_\_ Ltd., H.\_\_\_\_\_ Ltd., I.\_\_\_\_\_ Ltd., J.\_\_\_\_\_ Ltd., K.\_\_\_\_\_ Ltd. et L.\_\_\_\_\_ Ltd.) considérées comme des personnes habilitées à recourir et les a invitées à désigner un domicile de notification en Suisse et à se déterminer sur les informations telles qu'elle prévoyait de les transmettre.

**C.b** Par courriers du même jour, l'AFC a informé, par l'intermédiaire de leur mandataire, la personne concernée et la Société des informations qu'elle prévoyait de transmettre et les a invitées à remettre leurs observations dans un délai de 10 jours, délai qui a été prolongé par la suite.

**D.**

**D.a** Par courrier du 27 janvier 2020, la personne concernée a remis ses observations par l'entremise de son mandataire.

**D.b** Par courriers du 27 janvier et 10 février 2020, D.\_\_\_\_\_ SA, agissant pour les sociétés précitées (cf. *supra* Faits, C.a), a remis ses observations à l'AFC. Elle a notamment précisé que les diverses sociétés avaient été dissoutes à l'exception de L.\_\_\_\_\_ Ltd.

**E.**

Par décision finale du 9 juin 2020, l'AFC a décidé d'accorder l'assistance administrative concernant A.\_\_\_\_\_ en transmettant à l'autorité requérante les informations obtenues auprès de la Banque. Elle a notamment motivé sa décision en indiquant que la société B.\_\_\_\_\_, dont le bénéficiaire économique est A.\_\_\_\_\_, était liée à toutes les sociétés titulaires d'un compte bancaire et habilitées à recourir. En outre, tant B.\_\_\_\_\_ que A.\_\_\_\_\_ apparaissent dans la documentation bancaire concernant les diverses sociétés susmentionnées.

**F.**

Par mémoire du 10 juillet 2020, A.\_\_\_\_\_ (ci-après: le recourant) a recouru contre la décision précitée de l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) en concluant principalement au constat de la nullité de ladite décision, subsidiairement à son annulation et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision, le tout sous suite de frais et dépens. Le recourant invoque notamment à l'appui de son recours, que l'autorité inférieure a procédé à un échange spontané d'informations en décidant de transmettre des informations qui n'auraient pas été sollicitées par l'autorité requérante.

**G.**

L'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, sous suite de frais et dépens par mémoire de réponse du 15 septembre 2020.

**H.**

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit.

**Droit:****1.**

**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. 5 al. 1 et 17 al. 3 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 ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

**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).

**1.3** Présentés dans le délai (art. 20 al. 3 et art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, les recours interjetés par le recourant qui disposent de surcroît de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), sont recevables, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur leurs mérites.

**1.4** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248; arrêts du TAF A-5309/2019 du 3 décembre 2020 consid. 1.3; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 1.3).

**1.5** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122

V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4; 2007/27 consid. 3.3; cf. également KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 1135; voir arrêts du TAF A-2243/2018 du 24 septembre 2018 consid. 1.3.1 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.3 [qui évoquent en outre le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits]).

**1.6** Le recourant 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; cf. HÄFELIN/MÜLLER / UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, ch. 1146ss; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 2.149).

## **2.**

**2.1** Le recourant a principalement conclu à la constatation de la nullité de la décision finale du 9 juin 2020 de l'autorité inférieure.

**2.2** En droit administratif, l'annulabilité d'une décision entachée d'un vice est la règle, la nullité l'exception (cf. arrêt du TF 4A\_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6; arrêts du TAF A-959/2018 du 28 octobre 2019 consid.2.3; A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>ème</sup> éd. 2016., n. marg. 1088 s.; PHILIPPE WEISSENBERGER/ASTRID HIRZEL, in: Waldmann/Weissenberger [édit.], *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2<sup>e</sup> éd., 2016 [ci-après cité: *Praxiskommentar VwVG*], n° 70 ad art. 61; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif II*, 3<sup>ème</sup> éd., 2011, ch. 2.3.3.1 et 2.3.3.3). L'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours valablement saisie dans le délai de recours et n'a en principe pas d'effet rétroactif (cf. arrêts du TAF A-959/2018 du 28 octobre 2019 consid. 2.3.1 ; A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1090; MOOR/ POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.1).

**2.3** De graves vices de procédure, tenant notamment à l'incompétence fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a statué ainsi qu'à des erreurs manifestes de procédure, constituent des motifs de nullité. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (cf. ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3; 138 III 49 consid. 4.4.3; arrêts du TF 8C\_681/2016 du 17 août 2017 consid. 5.2; 1C\_156/2016 du 1<sup>er</sup> novembre 2016 consid. 4.1.1; arrêts du TAF A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 2; A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 3.1; WEISSENBERGER/HIRZEL,

op. cit., n° 73 ad art. 61 PA; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1102 ss; BOVAY, op. cit., p. 383 s.; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.4). Ainsi, l'illégalité d'une décision ne constitue pas, par principe, un motif de nullité, mais doit au contraire être invoquée dans le cadre des voies ordinaires de recours. Reconnaître la nullité autrement que dans des cas tout à fait exceptionnels conduirait à une trop grande insécurité (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 16 novembre 2020 consid. 2.2 et les références citées).

**2.4** En l'espèce, le recourant ne motive absolument pas dans son recours, en quoi la décision finale du 9 juin 2020 serait entachée d'un vice si grave ayant trait à l'incompétence de l'autorité inférieure ou de nature procédurale qu'il devrait emporter *la nullité* de ladite décision. Il se limite à invoquer des griefs d'ordre matériel liés à sa conclusion subsidiaire tendant à l'*annulation* de la décision finale précitée. Au surplus, il conclut finalement par : « la décision finale devra [être] annulée dans la mesure de sa contrariété au droit ». Ainsi, la conclusion principale du recourant tendant à faire constater la nullité de la décision finale du 9 juin 2020 doit être considérée comme irrecevable faute de motivation, étant entendu que les griefs matériels soulevés seront traités en tant qu'ils motivent la conclusion en annulation de la décision.

### **3.**

Compte tenu de la nature du litige, le Tribunal, après avoir exposé les bases conventionnelles et de droit interne sur lesquelles reposent les demandes d'assistance fiscales avec l'Inde (cf. consid. 4.1 *infra*), examinera en premier lieu la forme de la demande (cf. consid. 4.2. et 4.3 *infra*). En second lieu, la Cour de céans présentera les autres conditions de l'assistance administrative (consid. 5 *infra*) et traitera des griefs invoqués par le recourant (cf. consid. 6 et 7 *infra*).

### **4.**

#### **4.1**

**4.1.1** L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole additionnel joint à la convention (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31; ci-après: Protocole CDI CH-IN). L'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole CDI CH-IN dans leur nouvelle teneur ont été introduits 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 si-

gnée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000), le Protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617; FF 2010 8081; ci-après: Protocole du 30 août 2010).

**4.1.2** Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, au cours de l'année fiscale débutant le 1<sup>er</sup> avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur le Protocole et les années suivantes (cf. art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.1.2; A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_819/2017 du 2 août 2018]). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI CH-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1<sup>er</sup> avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (arrêts du TAF A-2981/2019 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 2.2.1; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018] et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 [qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*] et 6.2.5).

**4.1.3** Pour que l'art. 26 CDI CH-IN dans sa nouvelle teneur s'applique, il suffit que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques après le 1<sup>er</sup> avril 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.1.2 [décision confirmée par le TF en lien avec la CDI CH-GB]; A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018]; A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

**4.2** Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole 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 ainsi que (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui

est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est en principe présumée (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4; arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1; voir *infra* consid. 5.1).

**4.3** En l'espèce, la demande d'assistance du (...) contient toutes les indications nécessaires de sorte que la pertinence vraisemblable des informations requises est en principe présumée respectée.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** 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 (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4; arrêts du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202; arrêt du TAF A-2981/2019 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 2.2.2). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 et 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas 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. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, 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 fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente.

**5.1.2** 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. 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 se bornant 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; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.2.3; A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.3.2; A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête: ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 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*).

## 5.2

**5.2.1** Le *principe de la bonne foi* s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (cf. arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.1.2; A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

**5.2.2** La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêt du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.1.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel 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. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

**5.2.3** 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).

### 5.3

**5.3.1** 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. Un tel procédé suppose l'existence d'une base légale expresse en droit interne (cf. art. 3 let. d LAAF; arrêts du TF 2C\_1037\_2019 du 27 août 2020 consid. 5.1 [destiné à la publication]; 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3 et 3.3.1; arrêts du TAF A-982/2019 du 25 novembre 2011 consid. 5.2.2; A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4.1). L'art. 4 al. 1 aLAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1<sup>er</sup> janvier 2017 (cf. RO 2013 231). Cette suppression est liée à l'entrée en vigueur à la même date pour la Suisse, de 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 1<sup>er</sup> janvier 2017, abrégée MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]), ainsi que des art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059).

**5.3.2** 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. ch. 10 ad art. 26 let. d in fine du Protocole à la CDI CH-IN, en lien avec le ch. 10 let. b sous par. iv du Protocole à la CDI CH-IN; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2 [destiné à la publication]). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1; 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêts du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2 [destiné à la publication]; 2C\_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international 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. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 202 consid. 6.3.1; 142 II 35 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2 [destiné à la publication]).

## 5.4

**5.4.1** La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (parmi beaucoup, cf. arrêts du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 6.3.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3;). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3; 142 II 161 consid. 4.6.1; pour des développements, cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

**5.5** 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. art. 7 let. a LAAF; 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. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

**5.6** 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 (art. 26 par. 2 CDI CH-IN; cf. arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.3; A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1). 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; arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). 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. arrêts du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 [destiné à la publication]; 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

**5.7** 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. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 [CDI CH-NL]; 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6). Le principe de subsidiarité 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 d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

**5.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

## **6.**

**6.1** En l'espèce, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir procédé à un échange spontané d'informations. Les renseignements demandés concernent la période du 1<sup>er</sup> avril 2011 au 30 mars 2016 et ne peuvent de ce fait être transmis qu'en réponse à la demande formelle sans en outrepasser son « périmètre ». Le recourant précise à cet égard, que l'autorité inférieure s'est livrée à une interprétation extensive de la demande d'assistance en se substituant à tort, selon lui, à l'autorité fiscale indienne et en retranscrivant de manière équivoque les informations demandées sous ch. 1 de la demande d'entraide auprès du détenteur des informations. Il explique que pour transmettre des informations, elles devraient cumula-

tivement être requises par l'autorité étrangère et vraisemblablement pertinentes. Or, selon son appréciation, l'autorité inférieure aurait exigé des renseignements et la production de documents de tiers non sollicités par l'autorité fiscale indienne. Le recourant se fonde expressément sur l'arrêt du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019, annulé dans l'intervalle par le Tribunal fédéral par arrêt du 27 août 2020 (2C\_1037/2019 précité, destiné à la publication ; cf. au surplus *infra* consid. 6.3.1). A l'appui de sa position, le recourant soutient que l'AFC serait limitée par les demandes d'assistance administrative qui sont contraignantes de sorte qu'elle ne peut pas procéder à une extension du champ de la demande d'assistance administrative et ainsi effectuer une interprétation dynamique.

**6.2** L'autorité inférieure estime que les informations à transmettre sont vraisemblablement pertinentes et qu'elles correspondent au but visé de la demande du (...), à savoir la mise en place d'un mécanisme par le recourant pour dissimuler ses biens. En outre, le recourant et la Société apparaissent dans tous les Client Identification Files (ci-après: CIF) des diverses sociétés (cf. *supra* Faits, C.a) qui ont des liens établis entre eux (cf. décision finale du 9 juin 2020, p. 9). A cet égard, elle précise que le recourant dispose d'un contrôle économique sur tous les comptes bancaires des diverses sociétés et que les liens existants entre ce dernier, B.\_\_\_\_\_ et les autres sociétés sont clairement établis. Enfin, l'autorité inférieure s'appuie principalement sur la jurisprudence du Tribunal fédéral en lien avec l'interprétation des demandes d'assistance et la notion de « held by » pour soutenir que la demande du (...) vise également les comptes détenus de manière indirecte par le recourant (cf. réponse du 15 septembre 2020).

### **6.3**

**6.3.1** D'emblée la Cour de céans retient que l'arrêt du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 cité par le recourant (cf. recours du 10 juillet 2020, p. 12) a fait entre temps l'objet d'un arrêt rendu par le Tribunal fédéral (cf. arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication]) qui retient que la notion de « held by » figurant dans une demande d'assistance peut être comprise comme visant à obtenir des informations sur les comptes détenus de manière directe ou indirecte par la personne concernée ou un tiers, comme l'a soulevé à juste titre l'autorité inférieure (cf. réponse du 15 septembre 2020, p. 3). Ainsi, l'argument du recourant en lien avec l'arrêt du TAF précité n'est plus pertinent ; une interprétation d'une demande d'assistance en fonction du but fiscal de l'Etat requérant ne s'apparente pas à un échange spontané d'information. Cependant, il sied de déterminer si l'autorité inférieure a retenu à juste titre que la jurisprudence

du TF en matière de titularité indirecte de comptes bancaires s'applique également dans le cas d'espèce, sur la base de l'interprétation de la demande d'assistance du (...).

**6.3.2** Pour rappel, être le titulaire juridique d'un compte bancaire n'est pas le seul moyen possible pour disposer des avoirs déposés sur un compte bancaire. Une détention indirecte peut suffire. Ainsi, un ayant droit économique peut disposer d'un tel pouvoir de disposition. La notion d'ayant droit économique s'utilise en effet pour qualifier différentes formes de détention d'avoirs bancaires à titre fiduciaire (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.3.3 [destiné à la publication] et les références citées). A cet égard, Il sied d'ajouter que la détention indirecte de comptes bancaires vise également les cas où une personne a procédé à un montage financier « de plusieurs niveaux » comme en l'espèce. Certes, la société B. \_\_\_\_\_ est titulaire du seul compte bancaire n° \*\*\* et les autres appartiennent aux diverses sociétés qui apparaissent dans la documentation bancaire comme des filiales de B. \_\_\_\_\_. Cependant, le recourant contrôle *indirectement* ces diverses sociétés en tant qu'ayant droit économique de B. \_\_\_\_\_. Par ailleurs, le fait que le recourant et B. \_\_\_\_\_ apparaissent dans les « Client Identification Files » (CIF) de toutes ces diverses sociétés permet de confirmer le lien entre le recourant et ces sociétés et ainsi la pertinence vraisemblable de ces renseignements, comme retenu à juste titre par l'autorité inférieure.

Affirmer le contraire reviendrait à aller à l'encontre du but de l'assistance administrative en matière fiscale, à savoir notamment assurer un échange de renseignements le plus large possible sans toutefois qu'il s'apparente à de la pêche aux renseignements (cf. *supra* consid. 5.1.1). Au demeurant, chaque fois que des personnes concernées recourraient à des montages financiers à plusieurs niveaux, formés par des sociétés sous-jacentes à la société mère dont ils sont ayants droit économiques, ces montages leur permettraient alors d'empêcher toute transmission d'informations au motif qu'ils sont indirectement liés respectivement que la société mère n'est pas directement titulaire des comptes bancaires de ses sociétés filles ou dans lesquelles elle est actionnaire.

**6.3.3** Par ailleurs, l'autorité requérante est présumée être de bonne foi, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le recourant, de sorte qu'il sied de se fier au contenu de la demande d'assistance précitée. A la lecture de celle-ci, on retient que le recourant est la personne concernée par la demande et dont l'objet consiste dans la détermination de l'impôt sur le re-

venu pour la période allant du (...) au (...). En outre, l'autorité fiscale indienne précise qu'il est l'ayant droit économique de la société B. \_\_\_\_\_ sans jamais avoir déclaré les revenus éventuellement générés par cette détention alors que l'autorité requérante lui a donné la possibilité de le faire (« *However Mr. A. \_\_\_\_\_ has not declared his financial interest in B. \_\_\_\_\_ in his Income tax returns and has not furnished the details of company such as assets and bank accounts held despite being given an opportunity to do so* »). Au vu de ces éléments, il ne fait aucun doute que l'autorité requérante cherche à déterminer les revenus obtenus et éventuellement non déclarés par le recourant notamment de manière indirecte par le biais de la société B. \_\_\_\_\_.

**6.3.4** Ainsi, lorsque l'autorité requérante cherche à obtenir des renseignements sur les comptes bancaires détenus de manière directe ou indirecte (« *held by* ») par la société B. \_\_\_\_\_, elle vise bien à retracer les éléments de revenus du recourant. En effet, bien que l'autorité fiscale indienne indique expressément qu'elle souhaite avoir des informations en lien avec B. \_\_\_\_\_ et les comptes détenus par celle-ci (« *Following details are requested in relation to B. \_\_\_\_\_: 1. Certified copies of account statements of all bank accounts held by B. \_\_\_\_\_ in C. \_\_\_\_\_ SA from the date of opening till the date of request with narration of credit and debit transactions. 2. KYC details of the authorized signatories of the above mentioned accounts* »), le but visé est de pouvoir déterminer la situation fiscale du recourant qui est la personne concernée. L'autorité requérante cherche ainsi à établir quelles sont ses sources de revenus transitant notamment par B. \_\_\_\_\_. De plus, l'autorité fiscale indienne indique que pour les années (...) à (...) B. \_\_\_\_\_ a perçu des dividendes de plusieurs millions qui profitent au recourant en tant qu'ayant droit économique (« *B. \_\_\_\_\_ earned dividend income of (...) from its investments from (...) to (...) which has not been declared to Indian authorities* »). L'autorité inférieure pouvait ainsi considérer, compte tenu de la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral, qu'au regard du but poursuivi par l'autorité fiscale indienne, la requête visait à la fois le compte détenu par B. \_\_\_\_\_, mais aussi, les comptes indirectement détenus par le recourant par les entités qu'il contrôlait. En vertu du principe de la bonne foi et sur la base des motifs exposés par l'autorité fiscale indienne, l'interprétation retenue par l'autorité inférieure est conforme au but poursuivi par la demande d'assistance du (...), et donc à la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. *supra* consid. 5.3.2) de telle sorte que les renseignements que l'autorité inférieure s'apprête à transmettre doivent être considérés comme ayant été requis par l'autorité

indienne. En conclusion, le grief d'échange spontané de renseignements en violation de la législation applicable par le recourant doit être rejeté.

**6.4** En outre, l'assistance administrative ne doit être accordée qu'à la 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. *supra*, consid. 5.1.1). Il ne fait aucun doute qu'au moment où l'autorité requérante a déposé sa demande d'assistance, les renseignements requis apparaissent à tout le moins vraisemblablement pertinents au vu de ce qui a été exposé ci-avant, en particulier au regard le but poursuivi qu'est la détermination du revenu du recourant en lien avec la titularité indirecte de divers comptes bancaires détenus par le biais de diverses sociétés (cf. *supra*, consid. 6.3.1ss). Les renseignements demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et à l'enquête ouverte par l'autorité fiscale indienne à l'encontre du recourant de sorte que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis et celle de ceux qui seront transmis est respectée.

**6.5** Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs – et le recourant n'en soulève aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect du *principe de subsidiarité* (cf. *supra*, consid. 5.7), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir. Au demeurant, rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne indien s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. *supra*, consid. 5.8).

**6.6** Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. arrêts du TF 2C\_537/2019 consid. 3.5 [destiné à la publication] ; 2C\_545/2019 consid. 4.7) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de A.\_\_\_\_\_ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN.

## 7.

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. 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 du même montant déjà versée.

Vu l'issue de la cause, il n'y a ainsi pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

**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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce:**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 9 juin 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ dans le cadre d'une procédure, conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN.

**3.**

Les frais de procédure fixés à 5'000 francs (cinq mille francs) sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée par le recourant.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé:

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...]; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège:

Le greffier:

Raphaël Gani

Rafi Feller

**Indication des voies de droit:**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition: