



Cour I
A-768/2020

Arrêt du 7 juillet 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Daniel Riedo, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Me Dr. Simone Nadelhofer et Me Noémie Raetzo,
LALIVE, Rue de la Mairie 35,
Case postale 6569, 1211 Genève 6,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN);
décision de l'AFC du 8 janvier 2020.

Faits :

A.

A.a Par décision du 16 décembre 2016, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC, autorité inférieure ou autorité requise) a donné une suite favorable à la demande d'assistance administrative en matière fiscale déposée le 25 août 2015 par le Ministère des Finances de la République de l'Inde (ci-après : MFI, autorité fiscale indienne ou autorité requérante) au sujet de A._____ et basée 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'impôts sur le revenu (CDI CH-IN, RS 0.672.942.31).

A.b Par arrêt du 29 janvier 2018, le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) a très partiellement admis le recours formé à l'encontre de cette décision par A._____ dans la mesure où il a ordonné des caviardages supplémentaires avant la transmission des renseignements à l'autorité requérante et l'a rejeté pour le surplus (cf. arrêt A-525/2017 du 29 janvier 2018).

A.c Par acte du 12 février 2018, A._____ a interjeté recours en matière de droit public par-devant le Tribunal fédéral (ci-après : le TF) à l'encontre de l'arrêt du TAF (cf. procédure 2C_141/2018).

B.

B.a Par pli du 27 août 2018, A._____ a informé le TF de son intention de demander un réexamen à l'AFC de sa décision du 16 décembre 2016, en raison de faits nouveaux démontrant le non-respect du principe de spécialité par l'autorité fiscale indienne.

B.b Le 30 août 2018, A._____ a requis de l'AFC le réexamen de sa décision en se prévalant de faits nouveaux prouvant la violation du principe de spécialité par les autorités indiennes. Par faits nouveaux, il entendait la production par le *Directorate of Enforcement* indien d'un Affidavit daté du XX.XX.2018, si bien qu'il n'avait pas été en mesure de les présenter devant le TAF (dont l'arrêt date du 29 janvier 2018) ni devant le TF (son recours date du 12 février 2018).

Par courrier du même jour, A._____ a demandé au TF de bien vouloir suspendre la cause encore pendante de par-devant lui pour la durée de la procédure de réexamen, ce que le TF a refusé par ordonnance du 12 octobre 2018 invitant toutefois l'AFC à lui communiquer toute décision à cet égard.

B.c Par lettre du 17 janvier 2019, l'AFC a constaté que les circonstances ne s'étaient pas notablement modifiées depuis le prononcé de la décision du 16 décembre 2016 et qu'aucun nouveau fait ou moyen de preuve déterminant pour la procédure n'avait été apporté. Elle a estimé n'être dès lors pas tenue d'entrer en matière sur la demande de réexamen.

B.d Par acte du 18 février 2019, A. _____ a déféré la lettre de l'AFC par-devant le TAF estimant que celle-ci avait l'obligation d'entrer en matière sur sa demande de réexamen et que s'il fallait considérer que c'est ce qu'elle a fait mais qu'elle a rejeté la demande sur le fond, elle avait l'obligation de reconsidérer sa décision du 16 décembre 2016 à l'aune de la nouvelle preuve invoquée.

B.e Par arrêt du 10 juillet 2019 (A-837/2019), le TAF a qualifié la lettre de l'AFC du 17 janvier 2019 de décision d'irrecevabilité et estimé que les éléments invoqués par A. _____ devaient être considérés comme des moyens de preuve nouveaux (dans la mesure où le document porte une date postérieure à celle de l'arrêt du TAF) servant à établir des faits antérieurs, dans le sens qu'ils ont déjà été allégués devant le TAF ainsi que devant l'autorité inférieure. Dès lors, il revenait fonctionnellement à l'AFC de réexaminer sa décision du 16 décembre 2016 et non au TAF de reconsidérer son arrêt du 29 janvier 2018. Le Tribunal a également jugé que ce nouveau moyen de preuve était suffisamment significatif – soit de nature à donner l'impression que les fondements de la décision litigieuse du 16 décembre 2016 étaient erronés – pour contraindre l'AFC à entrer en matière sur la demande de réexamen. En conséquence, le TAF a annulé la décision du 17 janvier 2019 et renvoyé la cause à l'AFC afin qu'elle procède à de nouvelles investigations à l'issue desquelles elle prononcera une nouvelle décision.

C.

C.a Par courrier du 18 juillet 2019, A. _____ a demandé au TF de bien vouloir suspendre la cause (2C_141/2018) encore pendante de par-devant lui jusqu'à droit jugé sur sa demande de réexamen, ce que le TF a accepté par ordonnance du 19 septembre 2019.

C.b Le 6 août 2019, l'AFC a adressé au MFI un courrier par lequel il l'informait que, dans le cadre d'une procédure suisse, avait été produit un document qui révélait que, dans une procédure distincte concernant A. _____, le *Directorate of Enforcement* indien a recherché auprès de la *Foreign Tax & Tax research Division* la documentation bancaire obtenue d'un Etat tiers. L'AFC expliquait que dans ce contexte, en accord avec la jurisprudence

suisse, elle avait la possibilité de contacter l'autorité requérante afin de dissiper tout doute dans cette affaire. L'AFC poursuivait en rappelant la teneur de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN et en demandant à l'Etat requérant de bien vouloir lui faire parvenir une déclaration confirmant que sa compréhension de cette disposition est identique et que la confidentialité sera respectée, en supposant que les autorités indiennes aient l'intention d'utiliser les informations requises à des fins non fiscales dans ce cas. L'AFC terminait en assurant l'autorité indienne qu'elle ne doutait pas de la conformité de ses services avec les obligations du traité et justifiait sa démarche par son devoir de clarification des faits.

Par pli du 12 septembre 2019, l'AFC a communiqué une copie de ce courrier à A._____.

C.c Par lettre du xx.xx.2019, après rappel de l'AFC, le MFI a confirmé qu'il comprenait que l'utilisation des informations obtenues grâce à l'application des conventions fiscales était strictement régie par les dispositions relatives à la confidentialité de ces conventions. Il a précisé que les autorités indiennes respectent l'obligation de confidentialité conventionnelle et que l'utilisation des informations requises dans un but non fiscal ferait le cas échéant l'objet d'une demande de consentement spécifique aux autorités suisses.

C.d Invité à se déterminer sur la réponse des autorités indiennes, A._____, par pli du 12 décembre 2019, a estimé que la question posée par l'AFC aux autorités indiennes étant trop générique, elle n'avait suscité qu'une réponse tout aussi générique. Selon lui, vu le jugement de renvoi du TAF, l'AFC ne pouvait pas se contenter de demander une confirmation générale du respect du principe de spécialité. Elle devait interpellier l'autorité fiscale indienne sur la portée de l'Affidavit et sur la contradiction de ce document avec les obligations de l'Inde fondées sur la CDI CH-IN. A._____ en déduisait que l'assistance devait être refusée ou que l'AFC devait requérir une clarification complémentaire.

D. Par décision du 8 janvier 2020, l'AFC a rejeté la requête de réexamen de A._____. Sa motivation tient essentiellement au fait que l'Affidavit litigieux concerne une requête d'assistance entre l'Inde et la France. Or la convention qui lie ces deux Etats a une rédaction différente de celle de la CDI CH-IN. La première présumerait qu'une utilisation des informations transmises à des fins non-fiscales est possible alors que la seconde présumerait qu'une telle utilisation est impossible. Il s'en suivrait que les dé-

veloppements effectués par le *Directorate of Enforcement* indien dans l'Affidavit doivent être lus à la lumière de la convention franco-indienne et ne peuvent pas être transposés au contexte de la CDI CH-IN. Pour le surplus, l'AFC renvoie A._____ à faire valoir le grief de la violation prétendue du principe de spécialité devant le Département fédéral suisse compétent en application de l'art. 71 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) ou devant les autorités de l'Etat requérant.

E.

E.a Par acte du 10 février 2020, A._____ (ci-après : le recourant), agissant par ses avocats, interjette recours par-devant le TAF à l'encontre de cette décision. Il demande principalement que sa nullité soit constatée, subsidiairement son annulation et le constat de la nullité de la décision du 16 décembre 2016 ou encore plus subsidiairement après l'annulation, le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle instruction. A titre superprovisionnel et provisionnel, le recourant demande qu'il soit fait interdiction à l'autorité inférieure de transmettre des informations de quelque nature que ce soit à l'autorité requérante le concernant, hormis le fait que la procédure suit son cours.

A l'appui de ses conclusions, le recourant soutient en substance que l'autorité inférieure n'a pas investigué concrètement la question de savoir si l'Affidavit remet en cause le respect du principe de spécialité par l'autorité requérante. Elle n'a pas posé de question spécifique à cette dernière et s'est satisfaite d'une déclaration d'intention générale de celle-ci. Le recourant réfute l'interprétation de la convention franco-indienne opérée par l'autorité inférieure. Il produit un document du XX.XX.2011 tendant à démontrer que la France avait communiqué à l'Inde les informations bancaires le concernant à la condition qu'elles soient tenues secrètes et ne soient pas utilisées à des fins autres que fiscales par l'Inde. Le recourant transmet également copie d'une décision de la Cour suprême indienne du xx.xx.2011 qui ordonnerait la divulgation de noms de contribuables indiens disposant de comptes bancaires à l'étranger alors même que l'Allemagne, comme Etat requis, s'y était opposé.

Le recourant est d'avis que dès lors que la réponse donnée par l'autorité fiscale indienne ne permet pas de clarifier les circonstances, l'assistance doit être refusée.

Il se prévaut également d'une violation du droit d'être entendu au motif qu'il n'a pas été consulté sur la question à poser à l'autorité requérante au sujet du respect du principe de spécialité.

Dans un dernier grief, en référence à un arrêt du TAF du 8 avril 2019, le recourant invoque la nullité de la décision du 16 décembre 2016 au motif que le nom de tiers qui n'ont pas été avisés de la procédure figure dans la documentation bancaire transmise par l'AFC.

E.b Dans sa réponse au recours du 13 mai 2020, l'autorité inférieure réfute l'ensemble des griefs du recourant, concluant au rejet tant de la requête de mesures provisionnelles que du recours. En substance, elle est d'avis que le droit d'être entendu n'inclut pas celui de participer à la formulation des actes d'instruction de l'autorité. S'agissant du respect du principe de spécialité, l'autorité inférieure soutient qu'elle a interpellé l'autorité fiscale indienne en faisant référence à l'Affidavit. Elle a exigé une garantie que l'Etat requérant lui a donné de manière satisfaisante. Prétendant que seuls des faits nouveaux peuvent conduire à réexamen, l'autorité inférieure relève que le courrier des autorités françaises produit par le recourant date de 2011 et que ce dernier en a eu connaissance au plus tard en 2015 si bien qu'il n'a pas fait preuve de toute la diligence requise pour le produire à temps. Pour le surplus, elle estime que ces documents ne prouvent pas encore la violation du principe de spécialité par l'Inde dans la procédure concernant le recourant avec la France.

Au sujet de l'anonymisation du nom des tiers, l'autorité inférieure estime que le recourant ne peut pas agir dans l'intérêt d'un tiers et que de toute manière, il ne cite aucun passage précis en particulier à caviarder. Elle estime au demeurant que seules les questions soulevées par l'Affidavit doivent être traitées dans la procédure de réexamen, celle-ci n'ayant pas vocation à supprimer une éventuelle erreur de droit.

E.c Donnant suite à la demande du recourant du 15 mai 2020, le Tribunal, par ordonnance du 19 mai 2020, lui octroie un délai pour déposer sa réplique.

E.d Le 15 mai 2020, le TF ordonne la reprise de la procédure 2C_141/2018.

E.e Par réplique du 18 juin 2020, le recourant maintient en substance la totalité de ses conclusions en répondant point par point aux arguments de l'autorité inférieure.

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 PA, prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'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 compétent pour statuer sur la présente affaire.

1.2 Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF).

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

2.

2.1

2.1.1 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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, ch. 1146 ss).

2.1.2 Le TAF constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. 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 s.). La procédure est en principe régie par la maxime inquisitoire ce qui signifie que le TAF définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA ; cf. pour les procédures en matière fiscale : cf. *infra* consid. 3.1.2). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA ; cf. *infra* consid. 3.1.2) et motiver leur recours (art. 52 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ;

ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135). En effet, il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Il s'agit plutôt de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.1.1, MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.52 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 82). Celle-ci doit établir les faits de façon complète et exacte. S'il apparaît que l'autorité inférieure a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. art. 61 al. 1 PA).

2.2

2.2.1 En préambule, le Tribunal relève qu'au ch. 1 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure dit rejeter la requête de réexamen. Or, dans l'arrêt de renvoi du 10 juillet 2019, le TAF lui a enjoint de réexaminer sa décision du 16 décembre 2016 ; le nouveau moyen de preuve invoqué étant significatif, il ouvrait la procédure de réexamen. La Cour de céans a précisé que le fait que l'autorité inférieure se saisisse du motif ne signifie par ailleurs pas encore qu'elle prononcera une décision différente (cf. arrêt du TAF A-837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 5.3.2.3). L'autorité inférieure, en procédant à une nouvelle mesure d'instruction, a *admis* la requête de réexamen et rendu une nouvelle décision partielle similaire sur le point réexaminé à la première, laquelle avait été partiellement annulée par l'arrêt du TAF. Le dispositif de la décision litigieuse devant être interprété à l'aune des considérants de l'arrêt de renvoi (cf. arrêt du TAF A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 3.3.2), le recours porte donc sur le refus de l'autorité inférieure de modifier sa décision.

2.3 Il convient aussi d'emblée de rappeler que contrairement à ce qu'affirme l'autorité inférieure dans sa réponse au recours, ce n'est pas un fait nouveau qui a provoqué la procédure de réexamen, mais un moyen de preuve nouveau (l'*Affidavit*, cf. arrêt de renvoi du TAF du 10 juillet 2019 consid. 5.2.3). A cet égard, la circonstance qui a fait que le recourant n'a pas produit la lettre des autorités fiscales françaises du XX.XX.2011 est aisément compréhensible. Il n'avait en effet aucune raison de le faire avant d'être en possession de l'*Affidavit* puisqu'en lui-même, ce courrier ne démontre rien d'autre que la réception par les autorités françaises de l'engagement des autorités indiennes à respecter le principe de confidentialité. C'est sa lecture parallèle à celle de l'*Affidavit* qui laisse apparaître les contradictions ; les autorités indiennes étant d'avis qu'elles peuvent utiliser les informations fournies par la France dans un autre but que fiscal. Le recourant l'a produit pour contrer l'interprétation faite par l'autorité inférieure de

la convention de double imposition franco-indienne. Il n'y a dès lors aucun motif d'écarter de la procédure la lettre des autorités fiscales françaises du XX.XX.2011.

3.

Le recourant se plaint d'une violation du droit d'être entendu au motif que l'autorité inférieure ne lui aurait pas soumis au préalable le contenu de la lettre qu'elle a adressée à l'autorité requérante. En raison du caractère formel du droit d'être entendu – dont la violation entraîne l'admission du recours et l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond –, il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2).

3.1

3.1.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir en temps utile et dans les formes appropriées des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3, 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit d'être entendu comprend, en tant que droit de participation du recourant, tous les pouvoirs d'action qui doivent être accordés à une partie afin qu'elle puisse effectivement faire valoir sa position dans la procédure (cf. ATF 135 II 286 consid. 5.1 avec références, arrêt du TF 2C_546/2017 du 16 juillet 2018 consid. 2.2). Ce droit constitutionnel est consacré, en procédure administrative fédérale, aux art. 26 à 28 PA (droit de consulter le dossier), 29 à 32 PA (droit d'être entendu stricto sensu), 33 PA (offre de preuves) et 35 PA (droit d'obtenir une décision motivée). L'art. 33 PA prévoit en particulier que l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits.

Cela étant, il n'y a pas de violation du droit d'être entendu si l'autorité renonce à l'obtention des preuves demandées parce qu'elle a formé sa conviction sur la base d'éléments déjà recueillis et peut supposer, sans arbitraire, dans une appréciation anticipée des preuves, que plus amples mesures d'instruction seraient de toute façon impropres à entamer la conviction qu'elle s'est forgée (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1, 136 I 229 consid. 5.3, 134 I 140 consid. 5.3).

3.1.2

3.1.2.1 L'art. 2 al. 1 PA exclut l'application des art. 12 à 19 et 30 à 33 PA à la procédure en matière fiscale. Cette exception doit être comprise dans le sens qu'elle réserve l'application des dispositions spéciales fiscales (cf. NADINE MAYHALL, in: Waldmann/Weissenberger [éd.], *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz* [Praxiskommentar VwVG], 2^e éd., 2016, art. 12 n° 6) « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397). S'agissant en particulier de l'administration des preuves, le TF, dans une affaire concernant l'impôt anticipé, a précisé que, nonobstant l'art. 2 al. 1 PA, il découle directement du droit constitutionnel d'être entendu qu'une offre de preuve doit être acceptée si elle permet de clarifier les faits (cf. arrêt du TF 2C_188/2010 du 24 janvier 2011 consid. 6.5 ; ég. PIERRE TSCHANNEN, in: Auer/Müller/Schindler [éd.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren* [VwVG], 2^e éd., 2019, Art. 33 n° 9).

3.1.2.2 En l'espèce, le litige concerne un cas d'assistance administrative internationale, soit un acte de collaboration entre deux autorités appartenant à des Etats différents qui se soutiennent dans l'accomplissement de leurs tâches (cf. ATF 145 II 168). L'accomplissement de cette tâche consiste, dans le cas présent, à imposer correctement un contribuable. Cela étant, le fait que la procédure d'assistance concerne une matière fiscale n'en fait pas une procédure fiscale. En effet, elle ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter ensuite sa législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.2). La procédure d'assistance permet de transmettre des renseignements à un Etat afin qu'il puisse appliquer sa propre procédure fiscale. En conséquence, le Tribunal (qui n'avait pas suffisamment examiné cette question au consid. 5.1.4 de l'arrêt A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 5.1.4) est d'avis que l'art. 2 al. 1 PA ne trouve pas application dans les procédures d'assistance internationale en matière fiscale et qu'ainsi, les dispositions exclues par cet article sont pleinement applicables. Cela étant, quand bien même cela devait être le cas, les garanties constitutionnelles tirées de l'art. 29 al. 2 Cst. offrent une protection similaire à celle de la PA, loi qui s'applique in casu à moins que la LAAF n'en dispose autrement (cf. *supra* consid. 1.2).

3.1.3 En matière d'assistance administrative internationale, l'art. 14 LAAF concrétise le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. (cf. ATF 145 II

119 consid. 4.1, arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 3.1). Ainsi, l'AFC doit informer, selon les modalités décrites par cette disposition, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; ANDREAS DONATSCH et al., *Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 2^e éd. 2015, p. 262). Lorsqu'une personne habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (cf. art. 14 al. 3 LAAF).

Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêts du TAF A-769/2015 du 23 avril 2019 consid. 1.5.1.2, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; CHARLOTTE SCHODER, *Praxiskommentar StAhiG*, 2014, art. 14 LAAF n° 159).

3.1.4 De nature formelle, le droit d'être entendu est une garantie de procédure primordiale (cf. ATF 135 I 187 consid. 2.2, 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2).

3.2 En l'espèce, le Tribunal constate à l'examen du dossier que l'autorité inférieure a transmis l'ensemble de la correspondance qu'elle a échangée avec l'autorité requérante à la suite de l'arrêt de renvoi du TAF du 10 juillet 2019, en lui impartissant un délai pour prendre position, délai dûment prolongé à la demande du recourant. Dans sa détermination du 12 décembre

suivant (svt), estimant les clarifications de l'autorité requérante insuffisantes, le recourant a conclu soit à ce que l'autorité inférieure refuse d'accorder l'assistance soit à ce qu'elle adresse une demande de clarification complémentaire à l'autorité fiscale indienne. L'étape procédurale suivante a été le prononcé de la décision litigieuse le 8 janvier 2020.

La demande de clarification complémentaire peut être assimilée à une offre de preuve dans la mesure où les questions complémentaires avaient pour but d'élucider les faits à l'origine du soupçon de violation du principe de spécialité soutenu par le recourant. La question décisive est donc de savoir si les éclaircissements à obtenir de l'Etat requérant, demandés par le recourant, sont susceptibles d'influencer l'issue du litige malgré les éléments déjà récoltés et évalués sans arbitraire (cf. *supra* consid. 3.1.1).

3.3

3.3.1 La situation a ceci de particulier qu'en principe, la procédure administrative est gouvernée par la maxime inquisitoire qui veut que l'autorité inférieure établit les faits (cf. *supra* consid. 2.2 ; y compris dans une procédure en matière fiscale – qui n'est pas celle de l'espèce [cf. *supra* consid. 3.1.2] – quand bien même l'art. 12 PA ne s'applique pas directement [cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 1.4]). Pour ce faire, elle administre les preuves nécessaires. Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée de celles-ci. En revanche, si l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, elle s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 2.4.2; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 ss ; RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3^e éd., 2014, n° 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^e éd., 2018, n° 1563).

3.3.2 Cela étant, en tant que principe de droit international public d'interprétation et d'exécution des traités, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ;

cf. ég. art. 7 al. 1 let. c LAAF), le principe de la bonne foi, s'applique 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), y compris dans le cas où l'Etat requérant n'est pas partie à la CV, ce qui est le cas de l'Inde (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.3.1).

3.3.3 Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 p. 172 et 142 II 218 consid. 3.3). En cas de doute sérieux, le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé par l'Etat requis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1). Il appartient à ce dernier d'établir s'il est ou non en présence d'éléments certains et concrets pour considérer que la présomption de bonne foi est renversée (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.4).

Il s'ensuit que l'autorité inférieure, en qualité d'autorité requise, n'a pas à établir les faits ; les indications données par l'Etat requérant étant au bénéfice d'une présomption d'exactitude. Cela signifie qu'il revient au contribuable visé par une demande d'assistance administrative qui invoque, pour s'y opposer, que l'Etat requérant s'est comporté de manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de l'Etat requis, d'apporter les éléments factuels et probatoires qu'il estime propres à remettre en cause cette présomption.

3.3.4 S'agissant en particulier du principe de spécialité, l'autorité requise peut partir du principe que l'Etat requérant respectera le principe de spécialité, sans qu'une garantie expresse de celui-ci à cet égard ne soit nécessaire. Si toutefois l'autorité requérante fait une déclaration contenant une telle garantie, celle-ci lie l'autorité requise dans la mesure où elle ne peut pas immédiatement être réfutée en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes. Cela étant, rien ne s'oppose, en cas de doute sérieux reposant sur des éléments établis et concrets, à ce que l'autorité requise demande des éclaircissements à l'autorité requérante (parmi d'autres : cf. arrêt du TAF A-6037/2018 du 9 juin 2020 consid. 4.4.2).

3.4

3.4.1 C'est le lieu de rappeler que 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 (parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.5). Ce principe est avant tout propre à l'entraide internationale en matière pénale. Dans les cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, on devrait plutôt parler de principe de confidentialité (cf. ANDREA OPEL, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.2.3).

3.4.2 Le siège de ce principe se trouve à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN dont la teneur est la suivante :

« Les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. »

Ce paragraphe – comme l'ensemble de l'art. 26 CDI CH-IN – est largement calqué sur l'art. 26 par. 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales), OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version abrégée, 2017], ad art. 26 p. 527).

3.4.3 Dans son arrêt de renvoi du 10 juillet 2019, la Cour ce céans avait déjà précisé, qu'en vertu de la dernière phrase du paragraphe de cette disposition, l'utilisation des informations reçues par l'Etat requérant à d'autres fins que celles mentionnées à la première phrase – en particulier

la lutte contre le blanchiment d'argent, la corruption et le financement du terrorisme – suppose que cette possibilité résulte des lois suisses et indiennes et, cumulativement, l'accord de l'autorité compétente de l'Etat requis (cf. arrêt du TAF précité A-837/2019 consid. 5.3.3.2 et les réf. citées). En Suisse, l'AFC est à ce titre compétente, avec l'accord de l'Office fédéral de la justice (art. 20 al. 3 LAAF).

3.4.4 Ceci étant rappelé, il faut aussi considérer que la preuve stricte de la violation du principe de spécialité n'est pas possible à apporter. Elle ne peut être établie qu'une fois la violation avérée. Or, si celle-ci advient, le recourant ne bénéficie pas d'un droit subjectif à ce que la Suisse, comme Etat requis, adresse une protestation à l'Inde, Etat requérant, dans le but que celle-ci modifie l'éventuelle sanction pénale qu'elle aura prononcée sur la base des informations reçues au titre de l'assistance. Tout au plus, le recourant pourra procéder à la dénonciation prévue à l'art. 71 PA, sans avoir la qualité de partie (cf. pour un cas concernant une extradition, cf. ATF 121 II 248 consid. 1c). Certes, le recourant peut également se plaindre devant les autorités de l'Etat requérant. Toutefois, le renvoyer à cette procédure alors qu'il prétend précisément que celles-ci ont approuvé la transmission de données obtenues par le biais de l'assistance administrative internationale en matière fiscale aux autorités pénales indiennes, est inopportun, quand bien même cas échéant, il pourra encore s'adresser aux tribunaux de son pays.

Il convient donc d'examiner la portée des garanties diplomatiques données par l'autorité fiscale indienne afin de déterminer si une assurance plus spécifique, ainsi que réclamée par le recourant, modifierait l'issue de la présente cause.

4.

4.1 Dans son interpellation du 6 août 2019, l'autorité inférieure, sans faire référence spécifiquement à l'Affidavit du XX.XX.2018, a clairement évoqué un document concernant le recourant dans une procédure distincte dans lequel le *Directorate of Enforcement* exprimait l'avis que la Convention franco-indienne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et le droit indien n'interdisent pas que des informations obtenues dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale soient transmises à une autorité pénale.

4.2 Si l'on peut certes regretter l'absence d'éléments plus précis, ces termes sont suffisamment explicites pour obtenir une garantie circonstanciée apte à protéger les intérêts du recourant. Il est fort probable qu'un libellé plus détaillé aurait suscité la même réponse de l'Etat requérant. Celui-ci n'a par ailleurs formulé aucune promesse définitive au sujet de l'utilisation, à des fins non-fiscales, des données qu'il recevra ; il s'est engagé, le cas échéant et conformément aux termes de la CDI CH-IN, à adresser une requête spécifique à cet égard aux autorités suisses. Il s'ensuit qu'une instruction supplémentaire était superflue et que l'appréciation anticipée des preuves opérée par l'autorité inférieure n'est pas critiquable.

4.3 Le Tribunal remarque par ailleurs que dans la documentation produite par le recourant à l'appui de son recours, en particulier les nombreux documents indiens réunis sous la pièce 29 intitulée « Documents produits par l'Inde en 2015 dans le cadre de la procédure fiscale indienne visant le recourant », démontre au contraire la détermination des autorités fiscales indiennes à respecter et à faire respecter le principe de spécialité dans la procédure franco-indienne. On donnera, à titre d'exemple, le seul passage suivant, extrait d'une lettre du XX.XX.2014 adressée par le *Ministry of Finance* à *All the Directors General of Income-Tax* :

[...]

A cela s'ajoute que le tirage – vraisemblablement à partir d'Internet – d'un jugement de la Cour Suprême Indienne du xx.xx 2011 n'est d'aucun secours au recourant (pce 13 recourant). Outre le fait qu'il n'est pas personnellement impliqué dans cette affaire, il ne s'agit pas – contrairement à ce qu'il soutient dans son écriture de recours (ch. 23 recours du 10 février 2020) – d'une procédure où l'Allemagne s'était opposée en vain à la divulgation de données bancaires qu'elle aurait transmises sur la base de la convention la liant à l'Inde. Ce cas traite du refus de l'Inde de transmettre des données reçues de l'Allemagne à un groupe de personnalités indiennes ayant fondé une organisation du nom de « Citizen India », laquelle a pour objectif d'apporter des changements et des améliorations dans la qualité de la gouvernance et le fonctionnement des institutions. Visiblement ces données avaient déjà été révélées au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Il ne s'agit pas d'un cas d'assistance au sens propre, quand bien même la Cour Suprême indienne procède à un examen de la disposition topique de la convention germano-indienne.

4.4 L’Affidavit du XX.XX.2018 illustre le point de vue du *Directorate of Enforcement* dans une procédure judiciaire en cours. Le point de vue de la *Foreign Tax & Tax research Division* est exprimé, quant à lui, dans la garantie du xx.xx 2019. Rien n’indique que la juridiction saisie se prononcera dans le sens de la première autorité.

5.

Partant, le grief de la violation du droit d’être entendu comme celui du principe de spécialité sont rejetés et la décision de l’autorité inférieure est confirmée.

6.

S’agissant de la conclusion du recourant relative au caviardage de certains noms de tiers dans la documentation à transmettre, il y a lieu de considérer ce qui suit.

6.1 Dans son premier recours par-devant le TAF du 18 janvier 2017, le recourant n’avait pas soulevé ce grief. Il s’était limité à requérir le caviardage d’informations antérieures au 1^{er} avril 2011 (cf. ch. 8 des conclusions du recours du 18 janvier 2017), ce à quoi la Cour de Céans avait consenti partiellement en ordonnant à l’autorité inférieure de procéder à des caviardages supplémentaires (cf. arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 4). Dans son recours du 12 février 2018 actuellement pendant devant le TF (cf. cause 2C_141/2018), le recourant a notamment contesté ce point et exigé le caviardage de toutes les informations antérieures au 1^{er} avril 2011.

6.2

6.2.1 Si le recourant n’a pas demandé le caviardage des noms de tiers dans la procédure ordinaire alors qu’il en avait la possibilité, il doit en supporter les conséquences. La procédure de réexamen est une procédure extraordinaire ; elle n’a pas pour but de permettre au requérant de compléter les griefs qu’il aurait omis d’élever dans la procédure de recours. Elle ne vise pas non plus à supprimer une éventuelle erreur de droit au motif qu’il résulterait une solution différente des jugements prononcés ultérieurement (cf. arrêt du TAF 837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 4.2.3 et les réf. citées). Les conclusions du recourant à cet égard sont irrecevables.

6.2.2 A cela s’ajoute que l’art. 4 al. 3 LAAF qui traite des restrictions à la transmission de renseignements concernant des personnes non concernées par la demande doit être examiné à la lumière du but de la CDI et interprété restrictivement (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). De plus, si

l'anonymisation de données de personnes non concernées, figurant dans des documents visés par la demande d'assistance administrative, est demandée, il ne suffit généralement pas d'indiquer en termes généraux que ces personnes sont des tiers non impliqués. Au contraire, selon la jurisprudence du TAF, dans de telles constellations, il faut démontrer dans le cas précis, pour chacun des documents à caviarder pourquoi les données ne seraient par vraisemblablement pertinentes (parmi d'autres : arrêt du TAF A-765/2019 du 20 septembre 2019 consid. 2.3.2). Or, le recourant se contente d'indiquer des pages de documents, sans même articuler des noms et encore moins d'expliquer en quoi leur communication à l'Etat requérant ne serait pas pertinente.

En conséquence, la conclusion du recourant tendant à un caviardage supplémentaire, si elle était recevable, devrait être rejetée.

6.3 Quant à sa demande de constatation de la nullité de la décision litigieuse qu'il fonde sur l'arrêt du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 (recours de l'AFC pendant devant le TF), elle doit également être rejetée.

En effet, outre que le complexe de faits à l'origine de cette décision était totalement différent, le Tribunal, dans des arrêts ultérieurs à celui-ci, a établi une distinction entre les personnes formellement (et en règle générale aussi matériellement) concernées, c'est-à-dire celles au sujet desquelles des informations sont requises dans la demande d'assistance administrative ou dont le respect des obligations fiscales doit être examiné par l'Etat requérant (art. 3 let. a LAAF), et les autres personnes qui sont autrement (matériellement) concernées, en ce qui concerne les informations relatives à l'existence d'une procédure en cours. Il a jugé que le fait que les premières n'aient pas eu connaissance de l'existence de la procédure d'assistance administrative en cours entraîne en principe la nullité de la décision finale attaquée. En revanche, le défaut d'information des secondes n'entraînera pas de nullité de la décision finale de l'autorité inférieure et une violation du droit d'être entendu pourra éventuellement être réparée dans le cadre d'une procédure devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.5, A-3762/2017 du 2 octobre 2019, consid. 4, A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 4.2.10). Ainsi, les personnes qualifiées par le recourant de tiers appartiennent à la seconde catégorie et le fait qu'elles n'aient pas été informées de la procédure n'entraîne pas la nullité de la décision de l'autorité inférieure.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours, pour autant que recevable, et à confirmer la décision litigieuse du 8 janvier 2020 de l'autorité inférieure. Ce prononcé rend sans objet la requête de mesures provisionnelles et entraîne également la caducité des mesures superprovisionnelles édictées par décision incidente du 27 mars 2020.

8.

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

8.2 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).

9.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La réplique du recourant du 18 juin 2020 est transmise à l'autorité inférieure.

2.

Le recours, pour autant que recevable, est rejeté.

3.

La requête de mesures provisionnelles est sans objet. Les mesures superprovisionnelles prononcées par décision incidente du 27 mars 2020 sont caduques.

4.

Les frais de procédure, arrêtés à 5'000 francs, sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ; acte judiciaire + annexe. ment. ch. 1)
- au Tribunal fédéral, Ile Cour de droit public (n° de réf. 2C_141/2018)

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

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 :