



Arrêt du 17 janvier 2018

Composition

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

Parties

A. _____,
représenté par Maître Héloïse Rordorf et Maître Marc Veit,
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-IN).

Faits :**A.**

A.a En date du *** 2015, le *Foreign Tax & Tax Research Division* du gouvernement indien (ci-après: autorité requérante ou autorité fiscale indienne) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC, autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale. L'autorité fiscale indienne requérait pour la période dès le 1^{er} avril 1995 jusqu'au jour de la demande, mais en particulier pour les années 2005/2006, que lui soient transmis le détail des comptes bancaires ouverts auprès de B. _____ (ci-après: banque) à *** A. _____ ; les relevés de compte bancaire / transactions avec la liste des transactions individuelles (entrées de débit et crédit) depuis l'ouverture du compte ; le total des dépôts opéré par la personne concernée sur ce compte ; la copie du formulaire d'ouverture de compte, y compris les documents d'identité déposés au moment de l'ouverture pour satisfaire aux normes KYC ; l'adresse donnée, y compris la dernière adresse, par la personne concernée ; le nom, l'adresse et le numéro de compte bancaire de l'introducteur lors de l'ouverture du compte ; la liste de tous les bénéficiaires des comptes, qu'ils soient passés ou présents ; le nom et l'adresse des titulaires d'une procuration, signataires autorisés, bénéficiaires, héritiers légaux et autres personnes liées au compte ; s'il existe un portefeuille associé au compte, l'état du compte de portefeuille depuis l'ouverture du compte et jusqu'à la date ; les détails du compte lié et l'état de celui-ci ; la transcription de toutes les communications avec le client ou ses représentants, si elles sont gérées par la banque, depuis l'ouverture du compte.

A.b A l'appui de sa demande, l'autorité requérante expliquait que A. _____ avait initialement déclaré le 31 octobre 2006 pour l' « assessment year » (A .Y.) 2006/2007 un revenu total de Rs. *** (= roupies indiennes dans le système de numérotation védique, soit INR ***). Lors de sa déclaration sous serment du *** 2011 (selon l'art. 131 de l'*Income-tax Act*), et bien qu'il ait affirmé ne pas se souvenir avoir un compte bancaire à l'étranger mais que peut-être un tel compte avait été ouvert à son nom ou à celui des membres de sa famille par une personne bien intentionnée (« well-wisher »), A. _____ a accepté de payer des impôts ainsi que des intérêts sur un revenu additionnel de INR *** pour l'année fiscale 2005/2006 (sur les notions de période fiscale cf. *infra* consid. 4.1.2). Il s'est acquitté par la suite du montant figurant dans la décision de redressement fiscal du *** 2012 relative à l' A.Y. 2006/2007. En substance, pour l'autorité requérante, ce comportement et sa déclaration sous serment (« suo motu disclosures ») constituent une admission et une preuve indépendante

(« independent evidence ») qu'il dispose d'actifs non divulgués à l'étranger. L'autorité requérante précisait encore qu'une plainte pénale pour évasion fiscale avait été ouverte à son encontre le *** 2014.

A.c La demande d'assistance faisait référence au *Swiss-Indian Joint statement* (ci-après: joint statement) du 15 octobre 2014, signé par le secrétaire d'Etat aux questions financières internationales Jacques de Watteville et son homologue indien, le secrétaire d'Etat au revenu Shaktikanta Das (disponible à l'adresse <https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-54850.html>). Il était rappelé que « it was agreed that Switzerland would be willing to examine requests for which investigations have been carried out independently from what the Swiss Government considers as data obtained in breach of Swiss Law.» et précisé que "While reiterating India's firm view that our DTAA only requires demonstration of foreseeable relevance and there can be no further restriction based on any domestic law." La demande d'assistance était également assortie d'une requête tendant à ce que la personne concernée ne soit pas informée de la procédure d'assistance (exception à la notification), requête retirée par l'autorité fiscale indienne le 24 septembre 2015.

B.

B.a Donnant suite à l'ordonnance de production de l'AFC du 28 octobre 2015, la banque B._____ lui a transmis, par pli du 9 novembre suivant, les informations demandées, indiquant que A._____ était titulaire et/ou ayant droit économique pour la période du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2015, des relations suivantes :

- 1) Compte référence *** - ouvert au nom de C._____ - clôturé le *** ;
- 2) Compte référence *** - ouvert au nom de D._____ (ex-E._____) - clôturé le *** ;
- 3) Compte *** - ouvert au nom de F._____ (ex-G._____) - clôturé le *** ;
- 4) Compte *** - ouvert au nom de H._____ (ex-I._____) - clôturé le *** .

La banque a également indiqué avoir avisé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.b Le 17 décembre 2015, en réponse à la demande des avocats dûment mandatés pour représenter A._____, l'AFC leur a communiqué les pièces du dossier. Par courrier du 8 janvier 2016, elle leur a notifié la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale indienne, leur impartissant un délai pour déposer leurs observations.

B.c Le 1^{er} février 2016, A._____, par l'entremise de ses avocats, s'est opposé à la transmission des informations. Il a également demandé à obtenir un accès complet au dossier, à ce qu'un délai lui soit octroyé ensuite pour compléter ses observations, à ce que l'autorité fiscale indienne ne soit pas informée de son opposition et à ce que toute demande de compléments d'informations à cette autorité, fondée sur la base de ses observations ou pièces produites à l'appui de celles-ci, soit faite en concertation avec ses conseils.

C.

C.a Le 7 juillet 2016, à l'occasion d'un entretien dans les locaux de l'AFC, les avocats de A._____ ont remis à celle-ci trois nouvelles pièces en complément à leurs observations du 1^{er} février 2016, ne s'opposant pas à ce qu'elles soient transmises au besoin à l'autorité fiscale indienne.

C.b Par courrier du 15 juillet 2016 – avec copie le même jour à A._____ – , l'AFC a interpellé l'autorité requérante l'informant qu'il avait été porté à son attention que l'enquête menée dans cette affaire était basée sur la fameuse liste des données volées de HSBC reçue de l'autorité française compétente. Elle a exigé une clarification indiquant que les investigations de l'autorité fiscale indienne étaient indépendantes des données volées de HSBC. A l'appui de cette demande, l'AFC a joint une lettre du 27 novembre 2014 et deux extraits de lettres des 26 novembre et 12 décembre 2014 de *The Indian Income Tax Department*.

C.c Donnant suite à la requête de A._____, l'AFC lui a transmis, par pli du 25 juillet 2016, l'intégralité des nouvelles pièces du dossier.

C.d Par courrier du 17 août 2016, l'autorité requérante a apporté les éclaircissements demandés. Elle a soutenu que A._____ aurait volontairement admis dans une lettre qu'il a adressée le *** 2011 (lapsus calami : *** 2011) à l'autorité fiscale indienne n'avoir pas divulgué ses actifs déposés auprès de la banque B._____ à ***. En outre, dans une déclaration enregistrée sous serment le *** 2011 (lapsus calami : *** 2011) devant l'autorité fiscale indienne, il aurait avoué détenir un compte bancaire non déclaré auprès de la banque B._____, ***. L'autorité requérante a par ailleurs observé qu'après la rencontre l'année précédente entre le secrétaire d'Etat aux questions financières internationales suisse et son homologue indien le secrétaire d'Etat au revenu, il avait été convenu que les divulgations suo moto et l'admission sous serment seraient traitées comme des preuves indépendantes (« independent evidences ») aux fins de la déclaration

commune du 15 octobre 2014. Elle rappelait également que lors des discussions du 15 octobre 2014, le secrétaire d'Etat de Watteville avait fait savoir que, indépendamment du moment de la recherche d'éléments de preuves indépendantes (avant ou après la réception des informations reçues de la France dans le cadre de la convention de double imposition entre l'Inde et la France), la Suisse serait disposée à examiner les demandes d'informations basées sur des preuves indépendantes.

C.e Par décision du 12 septembre 2016, l'AFC a dit vouloir accorder l'assistance fiscale à l'autorité requérante en limitant la transmission des informations à compter du 1^{er} avril 2011, conformément à ce que prévoit 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-IN, RS 0.672.942.31). Les documents que l'AFC a dit vouloir transmettre concernaient les comptes pour lesquels A._____ était le bénéficiaire final, à savoir

| No de compte | Compte au nom de | Clôturé le |
|--------------|----------------------|------------|
| *** | C._____ | *** |
| *** | D: (ex-E._____) | *** |
| *** | F._____ (ex-G._____) | *** |
| *** | H._____ (ex-I._____) | *** |

L'AFC a joint à la décision les derniers documents du dossier dont A._____ n'avait pas encore eu connaissance.

D.

D.a Par acte du 14 octobre 2016, A._____, agissant par l'entremise de ses avocats, interjette recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) à l'encontre de cette décision dont il demande l'annulation, concluant au rejet de la demande d'assistance, sous suite de frais et dépens. A l'appui de ses conclusions, il prétend en substance que les conditions formelles et matérielles de l'assistance en matière fiscale ne sont pas respectées, en particulier parce que la demande se fonde sur des données volées. Le recourant estime également que la décision litigieuse

viole l'interdiction de la pêche aux renseignements et transmet des informations qui ne sont vraisemblablement pas pertinentes. Il se plaint aussi d'une violation du champ d'application temporel de la CDI-IN, du principe de la spécialité et de celui de la bonne foi. Il se prévaut également d'une violation des règles de l'entraide judiciaire. Au surplus, le requérant conclut à ce qu'aucune information ne soit communiquée à l'autorité requérante sur le fait qu'il s'est opposé à l'octroi de l'assistance en particulier par le biais d'un recours contre la décision litigieuse.

D.b Par décision incidente du 20 octobre 2016, le Tribunal a fait interdiction à l'autorité inférieure de transmettre toute information à l'autorité fiscale indienne sur la présente procédure avant qu'il ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force.

D.c Dans sa réponse du 9 décembre 2016, l'autorité inférieure conclut en substance au rejet du recours.

D.d Dans ses observations spontanées du 23 décembre 2016, transmises à l'autorité inférieure par ordonnance du 5 janvier 2017, le requérant revient sur les éléments soulevés dans son écriture, en particulier sur le fait que les enquêtes menées en Inde à son encontre ont été entreprises sur la base de données volées et non sur des divulgations spontanées comme le prétend l'autorité fiscale indienne.

E.

E.a Intervenant spontanément en procédure par pli du 8 novembre 2017, le requérant demande, à titre subsidiaire et dans l'hypothèse où le Tribunal confirmerait la décision de l'autorité inférieure, que le formulaire T concernant H._____ soit transmis à l'autorité requérante dans une version non caviardée, de manière à ce que le nom du deuxième settlor apparaisse également.

E.b Dans sa détermination du 24 novembre 2017, communiquée au requérant le 29 suivant, l'autorité inférieure dit ne pas s'opposer à la demande du requérant.

E.c Par courrier du 30 novembre 2017, transmis à l'autorité inférieure par ordonnance du 1^{er} décembre 2017, le requérant demande encore, toujours dans l'hypothèse où l'octroi de l'assistance serait confirmé, que l'affidavit qu'il joint à sa requête soit également communiqué aux autorités fiscales indiennes.

E.d Par courrier du 8 décembre 2017, transmis au recourant le 12 suivant, l'autorité inférieure relève que les informations que le recourant souhaiterait inclure dans la transmission ne sont pas expressément requises par l'autorité fiscale indienne et s'en remet, pour le surplus, à l'appréciation du Tribunal.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

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), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 10 al. 1 de loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1^{er} février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le *** 2015, entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario).

1.3 La présente procédure est soumise aux règles générales de la PA, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF, cf. ég. art. 37 LTAF).

1.4 Pour le surplus, 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 ; cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

2.

2.1 Le Tribunal 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. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées 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, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

2.2 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. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

3.

3.1 Selon la jurisprudence, l'interprétation et l'application d'une convention de double imposition suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111; cf. ATF 141 II 447 consid. 4.3.1, 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2122/2016 du 31 janvier 2017 consid. 4.2). Tout traité en vigueur lie les parties selon l'article 26 CV et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (pacta sunt servanda). Il s'agit ainsi de s'assurer à chaque application d'une convention internationale qu'elle respecte le principe de la bonne foi ainsi que l'objet et le but du traité. Chaque partie peut attendre de l'autre qu'elle se comporte dans le respect de ces principes (cf. ATF 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1). Selon l'article 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (ATF 141 II 447 consid. 4.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1 ; ATAF 2010/7 consid. 3.5 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1, A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.1).

3.2 Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 CV, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable que les parties, en toute bonne foi, n'ont pas pu vouloir (art. 32 let. a et b CV; cf. MICHAEL BEUSCH, Der Einfluss "fremder" Richter - Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext, in RSJ/SJZ 109/2013 p. 349, p. 351 s. ; ATF 141 II 447 consid. 4.3.2 et les réf. cit.). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), ce qui est le cas de l'Inde qui n'a pas adhéré à la CV (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.1).

4.

4.1

4.1.1 L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 du Protocole additionnel joint à la convention (RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole additionnel CDI-IN). Ces articles ont été modifiés par le protocole du 30 août 2010, entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et son protocole [ci-après: Protocole du 30 août 2010] [RO 2011 4617]). Pour être complet, il sied encore de signaler l'Accord amiable du 20 avril 2012 concernant l'interprétation du ch. 10 let. b Protocole additionnel CDI-IN (publié également au RS 0.672.942.31; RO 2012 4105), non pertinent en l'espèce puisqu'il vise les demandes d'assistance relatives à des personnes dont l'autorité requérante ne connaît pas le nom.

4.1.2 Ces modifications à la CDI-IN s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1^{er} avril 2011 et les années suivantes (art. 14 ch. 2 Protocole du 30 août 2010 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1, A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). En effet, la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*. L'assujetti engrange des revenus durant telle année fiscale (previous year) et doit les déclarer durant l'année fiscale suivante (assessment year). La période de

taxation suit donc la période fiscale (période d'évaluation ou de calcul). L'art. 26 CDI-IN – dans sa nouvelle teneur – est ainsi applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 ch. 1 let. k CDI-IN) ayant débuté le 1^{er} avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012. Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1^{er} avril 2011 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.).

4.1.3 Par ailleurs, l'art. 26 par. 1 CDI-IN correspond dans une large mesure au Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après: OCDE) concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014, n. 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; cf. arrêt du TAF A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1).

4.2 Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole additionnel CDI-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale; (ii) la période visée; (iii) une description des renseignements demandés; (iv) l'objectif fiscal poursuivi et, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (le détenteur d'informations).

4.3 Outre aux exigences formelles, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs critères matériels.

4.3.1

4.3.1.1 Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants. Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La jurisprudence a eu l'occasion de circonscrire la notion de vraisemblable pertinence commune aux CDI conçues sur le Modèle de l'OCDE (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.1 et les

nombreuses références citées). 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. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 142 II 161, consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

4.3.1.2 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 (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En particulier, les informations relatives à des comptes dont les contribuables visés par la demande – qualifiés de résidents fiscaux par l'Etat requérant – sont les ayant droit économiques ou pour lesquels ils sont titulaires d'une procuration, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 26 par. 1 CDI-IN (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

4.3.2 La demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. 10 let. d Protocole additionnel CDI-IN ; ATF 143 II 136, notamment consid. 6.3). L'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions

conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1). En outre, suivant les circonstances, l'autorité requérante peut déposer une demande sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

4.3.3 La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. 10 let. a du Protocole additionnel CDI-IN), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). A cet égard, il est admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. *infra* consid. 4.3.4.1), qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.3).

4.3.4

4.3.4.1 Conformément aux principes du droit international (cf. la CV, consid. 3), la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi. La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1, A- 4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6, A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du Tribunal fédéral 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

4.3.4.2 Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci de la Suisse* (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). En effet, l'expression citée constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public, dans la mesure où le législateur n'a pas voulu s'écarter du droit international en édictant l'art. 7 let. c LAAF, mais uniquement fournir un exemple de comportement jugé contraire à ce principe. Cet article n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où il oblige la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

Or, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées (cf. ATF 143 II 224

consid. 6.3 et 6.5). Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1). Dans une constellation où la demande d'assistance se fonde sur des données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse, données qui auraient été communiquées par un Etat tiers à l'Etat requérant par voie d'assistance spontanée ou sur demande, la seule acquisition et l'utilisation de ces données ne constituent pas une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.1). En effet, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance est l'existence, ou non, d'une assurance (« *Zusicherung* ») de l'Etat requérant envers la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4)

4.3.5 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI-IN), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

4.3.6

4.3.6.1 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 26 par. 3 et 5 CDI-IN ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose donc 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, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 143 II 185 consid. 3, 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du Tribunal fédéral 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

4.3.6.2 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Cela vaut par exemple pour les questions de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales qui doivent être tranchées, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du Tribunal fédéral 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), et pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (consid. 5.1). Il passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles (consid. 5.2) et statuera sur les requêtes subsidiaires du recourant (consid. 6).

5.1

5.1.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom du recourant (ch. 7 de la demande) ; la période visée par la demande (ch. 9), soit du 1^{er} avril 1995 jusqu'au jour de la requête ;

la description des renseignements demandés (ch. 13) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 10), soit l' « Income-tax et other direct taxes of India », ainsi que le nom et l'adresse de la banque détentrice des documents demandés (ch. 15).

5.1.2 S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure a d'emblée exclu – à juste titre (cf. *supra* consid. 4.1.2) – l'échange d'informations antérieures au 1^{er} avril 2011. L'assistance a été restreinte aux années fiscales indiennes à compter du 1^{er} avril 2011 jusqu'au 31 mars 2015 (soit la fin de « previous year » qui précède la demande d'assistance). Dès lors, les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités indiennes portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI-IN. Demeure ainsi litigieuse la transmission d'informations pour cette période. Cela étant, la consultation du dossier – sans pour autant qu'un examen d'office de l'ensemble des pièces de celui-ci soit entrepris (cf. *supra* consid. 2.1) – montre qu'il subsiste quelques informations et renseignements portant sur une période non couverte par la CDI-IN qu'il incombe de caviarder ou de supprimer (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Il s'agit, à la page *** de la pièce *** de l'annexe *** du dossier de l'autorité inférieure, de la référence à la date du « *** », de la totalité de la pièce *** qu'il s'agit de supprimer et de la référence, en page *** de la pièce *** de la même annexe, de la date du « *** ».

5.1.3 Le requérant soutient que la demande ne précise pas le but fiscal pour laquelle elle est formulée. Il est en effet d'avis que les enquêtes à son encontre ayant été clôturées par une décision de redressement fiscal en 2012, les documents bancaires afférents à la période courant du 1^{er} avril 2011 au 30 mars 2015 sont impropres à étayer un quelconque soupçon à son égard, en l'absence d'une nouvelle enquête ouverte. Selon lui, l'objectif visé n'est pas fiscal mais servirait uniquement à la procédure pénale initiée en *** 2014. Le Tribunal relève que ce grief est en lien étroit avec la condition de la pertinence vraisemblable et qu'il sera dès lors examiné dans ce contexte (cf. *infra* consid. 5.2.2). L'exigence de l'indication de l'objectif fiscal permet à l'Etat requis de vérifier que la demande concerne bien des impôts qui ouvrent le droit à l'échange de renseignements (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4). A ce stade, il suffit donc de constater que l'autorité fiscale indienne a brièvement exposé les faits qui fondent sa requête, a précisé quels sont les impôts visés et que ceux-ci entrent dans le champ d'application matériel de la CDI-IN

dans la mesure où ils concernent l' « Income Tax ». Le dispositif de la décision litigieuse informe par ailleurs l'autorité fiscale indienne au ch. 3 b que les informations échangées ne doivent être rendues accessibles qu'aux autorités s'occupant des impôts visés par la CDI CH-IN (pour le principe de spécialité, cf. *infra* consid. 5.2.3).

5.2

5.2.1 Pour ce qui est des conditions de fond, il sied d'examiner en premier lieu le grief du recourant qui reproche à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées, en violation du principe de la bonne foi.

5.2.1.1 L'approche développée par le recourant consiste à démontrer qu'il aurait été identifié par l'autorité fiscale indienne grâce aux données volées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani (ci-après : les données Falciani). Les déclarations qu'il a pu faire lors de son audition en Inde les *** et *** 2011 sont en lien direct avec les données Falciani dans la mesure où aucun élément n'indique que, sans ces données, l'autorité requérante détenait un motif de s'intéresser à sa situation fiscale. Le recourant est ainsi d'avis que la demande d'assistance est irrecevable car elle se fonde directement sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse dans le sens de l'art. 7 let. c LAAF. L'autorité inférieure soutient, quant à elle, s'être assurée – conformément à la jurisprudence – de l'existence d'éléments indépendants des données Falciani légitimant le dépôt de la demande d'assistance. Il ressort, selon elle, que ce sont les déclarations contradictoires du recourant qui ont éveillé les soupçons de l'autorité requérante et qu'à tout le moins la procédure n'a pas été initiée exclusivement sur des données volées.

5.2.1.2 Comme déjà exposé (cf. *supra* consid. 4.3.4.2), la LAAF n'est qu'une loi d'exécution des conventions concernées. A ce titre, elle ne contient pas de définitions matérielles propres mais vise à concrétiser les dispositions conventionnelles applicables. La CDI-IN, comme toutes les conventions rédigées sur le modèle de l'OCDE (cf. *supra* consid. 4.1.3), ne renferme pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse serait irrecevable. En revanche, l'interprétation d'une telle convention est soumise au respect du principe de la bonne foi (*supra* consid. 3). Il s'ensuit que l'art. 7 let. c LAAF n'a pas de portée distincte autre que d'obliger la Suisse, en qualité d'Etat requérant, à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi. Or, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de préciser que,

en application de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224 consid. 3), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, fussent-elles les données Falciani, c'est-à-dire des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. *supra* consid. 4.3.4.2 ; ATF 143 II 202 consid. 8.5.1) ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnu du droit public international (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2, A-1515/2016 du 9 juin 2017 consid. 3.4).

En conséquence, les arguments du recourant qui visent à démontrer que les preuves indépendantes (« indépendant évidence ») que prétend déterminer l'autorité requérante sont dans un lien de causalité directe avec les données Falciani ne lui sont d'aucun secours puisque le fait que l'autorité requérante exploite des renseignements issus de ces données n'est pas *per se* contraire au principe de la bonne foi. En particulier dans un contexte, comme celui de l'espèce, où l'Etat requérant est entré en possession de ces données non pas en les acquérant de l'auteur de l'acte punissable mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (cf. arrêts du Tribunal fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). L'art. 26 par. 3 let. b CDI-IN ne permet en effet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6).

5.2.1.3 La question déterminante à trancher sous l'angle de la bonne foi en présence de données volées est celle de savoir si l'Etat requérant avait donné l'assurance de ne pas utiliser ces données dans le cadre d'une demande d'assistance (cf. *supra* consid. 4.3.4.2).

Or, la Cour de céans a déjà constaté l'absence d'engagement de l'Inde envers la Suisse de ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées (cf. arrêts du Tribunal A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3). Une telle assurance ne ressort en particulier pas du joint statement du 15 octobre 2014 (cf. *supra* consid. Ac) ni de celui du 15 juin 2016 (disponible à l'adresse <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/44446.pdf>) signés par l'ancien secrétaire d'Etat aux questions financières internationales Jacques de Watteville et ses homologues indiens Shaktikanta Das, respectivement Hasmukh Adhia (pour l'examen de ces

deux documents, cf. les deux arrêts du Tribunal fédéral précités). Aucun engagement ne se dégage non plus de la correspondance échangée dans le cas présent entre l'autorité fiscale indienne et l'autorité suisse requise.

Vu ce qui précède, à défaut d'un engagement de l'Etat requérant à cet égard, il faut retenir que l'utilisation de données Falciani – qu'elle soit directe ou indirecte – par l'autorité fiscale indienne ne porte pas atteinte au principe de la bonne foi.

5.2.1.4 Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas d'autres motifs – et le recourant n'en soulève aucun qui soit pertinent – qui donneraient à penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi. A cet égard, la « mauvaise foi » de l'autorité fiscale indienne – dénoncée par le recourant – qui ne peut ignorer que sa demande outrepassa le champ d'application temporel de la convention n'est pas de nature à légitimer une irrecevabilité. Il suffit, ainsi que l'autorité inférieure l'a fait d'office (cf. *supra* consid. 5.1.2), de limiter l'échange à la période convenue conventionnellement. Quant au grief du recourant qui reproche à l'autorité requérante de tenter d'éluder – en violation du principe de la bonne foi – les règles de la CDI-IN et de l'entraide judiciaire, il sera examiné sous l'angle du respect du principe de spécialité (cf. *infra* consid. 5.2.3).

5.2.2 Dans un même grief, le recourant se plaint également de ce que la demande d'assistance constituerait une «pêche aux renseignements» proscrite par la CDI-IN et viserait des informations qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes. En substance, il affirme que les documents postérieurs au 1^{er} avril 2011 sont sans pertinence pour les procédures le concernant qui ont toutes été clôturées. Aucune procédure de redressement fiscal ne serait pendante à son égard si bien qu'il n'existe aucune justification à la demande d'assistance. Selon lui, considérer, comme l'a fait l'autorité inférieure, que toute information financière le concernant présente un intérêt pour les autorités indiennes reviendrait à tolérer la pêche aux renseignements.

5.2.2.1 La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimés à l'art. 26 par. 1 CDI-IN est la clé de voûte de l'échange de renseignements. Le rôle de l'Etat requis est limité à cet égard. Il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. *supra* consid. 4.3.1.1), étant rappelé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi.

En l'espèce, l'Etat requérant a exposé en substance que les contradictions du recourant au sujet de sa déclaration fiscale pour les années 2005/2006, notamment le fait qu'il ait déclaré ne pas se souvenir détenir de compte bancaire non divulgué à l'étranger tout en acceptant de s'acquitter du montant fixé par la décision de redressement fiscal et de celui de l'amende y afférente, ont fait naître un soupçon de soustraction fiscale. Or, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de trancher récemment, dans un cas concernant également la CDI-IN, la question de savoir si un soupçon d'absence de déclaration qui prend naissance au cours d'une période fiscale déterminée, antérieure au champ d'application temporel de la convention, doit être justifié concrètement pour chacune des années visées par la demande d'assistance au regard du critère de la pertinence vraisemblable. Il a jugé qu'une telle exigence n'était pas prévue par la CDI-IN et qu'elle irait à l'encontre du principe de confiance qui préside en la matière (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4). Le nombre de périodes visées par la demande relève en effet du choix de l'Etat requérant. Il dépend probablement de ses règles en matière de prescription, dont la vérification échappe à l'Etat requis (cf. *supra* consid. 4.3.6.2). Le point de savoir si l'assistance peut être accordée sur l'ensemble des périodes visées dépendra avant tout du champ d'application temporel de la convention.

In casu, en évoquant les faits ayant donné lieu à une décision de redressement fiscal en Inde, l'autorité requérante a présenté les éléments à l'origine de ses soupçons au sujet du recourant qui pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte en Suisse. Ses soupçons sont certes nés dans le cadre d'une période fiscale révolue et échappant au champ temporel de la convention, toutefois ils perdurent pour les périodes fiscales ultérieures. Ainsi on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut de ce seul fait. Il est vraisemblable que l'Etat requérant cherche à obtenir des renseignements sur les périodes fiscales potentiellement concernées par des revenus qui pourraient avoir été soustraits à l'impôt.

Il découle de ce qui précède que les renseignements requis sont dans un rapport vraisemblablement pertinent avec l'état de fait décrit par l'Etat requérant.

5.2.2.2 La pêche aux renseignements est une notion essentiellement procédurale. L'échange de renseignements entre Etats n'a pas pour but de permettre à l'Etat requérant de découvrir des moyens de preuve s'il n'existe pas au préalable des éléments concrets contre la personne visée (cf. arrêt

du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid.9.1.1). L'interdiction de la recherche de preuve, dans un contexte où la transmission d'informations doit être admise largement, constitue aussi une limite matérielle à la fourniture de renseignements vraisemblablement pertinents (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.2 ; XAVIER OBERSON, La mise en œuvre de l'art. 26 MC OCDE, in IFF Forum für Steuerrecht, 2012, p. 10).

En l'espèce, on ne voit pas en quoi l'assistance sollicitée, qui satisfait aux exigences de forme dans la mesure où la demande comprend toutes les informations requises sous le ch. 10 let. b du Protocole CDI-IN (cf. *supra* consid. 5.1) et est en lien avec des soupçons étayés en Inde à l'égard du recourant, consisterait en une simple recherche exploratoire de preuves.

Il faut rappeler dans ce contexte qu'il n'est pas exigé de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent précisément éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2).

Les griefs du recourant à cet égard sont rejetés.

5.2.3 Le recourant reproche à l'Etat requérant de tenter d'obtenir par le biais de l'assistance administrative en matière fiscale – en violation du principe de spécialité – des informations qui ne lui seraient utiles que dans la procédure pénale initiée à son encontre pour soustraction fiscale et qu'il ne pourrait recevoir par la voie de l'entraide internationale en matière pénale (entraide judiciaire), irrecevable pour de tels actes.

5.2.3.1 Il est vrai que l'entraide judiciaire – de *lege lata* et sous réserve d'exceptions non pertinentes en l'espèce – n'est pas accordée pour la poursuite des actes qualifiés en droit suisse de « soustraction fiscale », c'est-à-dire des actes tendant à diminuer les recettes fiscales, (cf. art. 3 al. 3 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale [EIMP, RS 351.1]). La règle de la spécialité en matière d'entraide judiciaire exclut en principe l'utilisation des informations obtenues par cette voie pour la poursuite de telles infractions fiscales (cf. art. 67 EIMP). Cela étant, l'Etat requérant est en principe libre d'opter pour la voie de l'assistance administrative ou celle de l'entraide judiciaire (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.1.2). Ne constitue ainsi pas un détournement inadmissible de l'entraide judiciaire, le choix *per se* d'un Etat contractant de faire examiner sa demande par les

autorités compétente en matière d'assistance administrative de l'Etat requis, même si elle concerne des actes non couverts par l'entraide judiciaire. Les griefs de la personne concernée, selon lesquels la demande d'assistance administrative constituerait un abus de droit ou servirait uniquement à contourner les dispositions de l'entraide judiciaire, devront être jugés par les autorités compétentes pour la procédure d'assistance administrative dans l'Etat requis (cf. ATF 137 II 128 consid. 2.2.2 et 2.3 ; arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3), soit l'AFC et sur recours le Tribunal administratif fédéral.

5.2.3.2 Dans un cas similaire à celui de l'espèce, la Cour de céans a déjà examiné cette question et est arrivée à la conclusion que la CDI-IN ne fait pas obstacle à ce que l'autorité fiscale indienne utilise les données obtenues par le biais de l'assistance administrative non seulement pour l'imposition de la personne concernée mais également dans le cadre de procédures pénales fiscales, voire même qu'elle les transmette à d'autres autorités dans le but de sanctionner des infractions fiscales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 ; ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, Bâle, 2017, p. 220). En effet, il ressort de la teneur de l'art. 26 par. 2 CDI-IN que les renseignements reçus dans le cadre de l'assistance peuvent être entre autres utilisés, sans le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis, pour l'établissement et le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 et aussi pour les procédures et poursuites concernant ces impôts. La seule condition est donc que les infractions concernées par ces renseignements soient relatives aux impôts prévus par la convention. En conséquence, l'assistance administrative en matière fiscale est aussi prévue pour la clarification des infractions fiscales pour lesquelles l'entraide judiciaire est exclue. Il sied ainsi de considérer que la demande de l'autorité fiscale indienne ne constitue pas une tentative de contourner les garanties de la procédure d'entraide judiciaire (cf. égal. DANIEL HOLENSTEIN, in: *Zweifel/Beusch/Matteotti* [éd.], *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*, 2015, ad art. 26 MC OCDE n. 266).

5.2.3.3 Pour le surplus, il faut remarquer avec l'autorité inférieure que l'autorité requérante a expressément confirmé le respect du principe de spécialité dans sa demande (ch. 18). Par ailleurs, au ch. 3 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité fiscale indienne au respect dudit principe. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les relations internationales, il n'y a aucune raison de discuter l'engagement de l'Etat requérant à cet égard.

5.2.4 Aucun élément ne permet non plus de douter du respect du principe de subsidiarité (cf. *supra* consid. 4.3.3). Là aussi, il n'existe aucun motif au regard du principe de la confiance de remettre en cause l'affirmation de l'autorité requérante qui confirme l'épuisement des voies internes (cf. ch. 1 et 5 de sa demande). Le recourant ne prétend par ailleurs pas l'inverse. Pas plus qu'il n'invoque une violation des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requis ou de l'Etat requérant qui démontrerait que celui-ci cherche à obtenir des informations qu'il serait impossible de recueillir de manière générale sur la base de sa législation interne (cf. *supra* consid. 4.3.6). Pour être complet, le Tribunal observe encore que, vu la teneur de l'art. 4 al. 3 LAAF certes en vigueur que depuis le 1^{er} janvier 2017 mais ne faisant que codifier la jurisprudence antérieure, c'est à juste titre que le recourant ne s'oppose pas à la transmission de renseignements visant des comptes dont il n'est que l'ayant droit économique (cf. *supra* consid. 4.3.1.2).

5.3 Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être rejeté.

6.

Compte tenu de l'issue du litige, il faut encore examiner les requêtes subsidiaires du recourant tendant – dès lors que son recours est rejeté – à ce qu'une version non caviardée du formulaire T concernant la relation bancaire *** soit transmise à l'autorité requérante et à ce qu'un affidavit qu'il produit soit également communiqué par l'autorité inférieure à l'autorité fiscale indienne.

6.1 Dès lors, que l'art. 4 al. 3 LAAF ne fait point obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-636/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.2), il n'y a pas de motif pertinent à ce que le nom du deuxième ayant droit économique (le deuxième settlor) soit caviardé. L'autorité inférieure n'en disconvient par ailleurs pas, si bien qu'il y a lieu de faire suite à la demande du recourant et d'inviter l'autorité inférieure à communiquer cette pièce dans une version qui laisse apparaître le nom de cette personne.

6.2 En revanche, par sa deuxième requête subsidiaire déposée le 30 novembre 2017, le recourant étend de manière inadmissible ses conclusions. Il faut rappeler dans ce contexte que l'objet du litige ne concerne pas l'échange spontané de renseignements (à ce sujet, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.2). Sa demande est donc irrecevable étant par ailleurs entendu que rien ne l'empêche d'adresser lui-même les documents qu'il juge utiles aux autorités de son pays.

7.

7.1 Le recourant, qui n'obtient gain de cause que sur deux points très marginaux, dont l'un qu'il n'avait par ailleurs pas soulevé, et qui succombe dans une très large mesure, doit supporter les frais de procédure qui, dans ces circonstances, ne seront pas réduits. Ils se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

7.2 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).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis dans le sens des considérants et rejeté pour le surplus.

2.

La décision finale est modifiée dans le sens que l'AFC doit, avant la transmission définitive des informations à l'autorité indienne, procéder au caviardage complémentaire au sens du considérant 5.1.2 et supprimer le caviardage concerné par le considérant 1.

3.

La conclusion subsidiaire tendant à ce que l'autorité inférieure transmette à l'autorité requérante un document produit par le recourant est irrecevable.

4.

Les frais de procédure par CHF 5'000.- 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)

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). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :