



Arrêt du 17 décembre 2013

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Pascal Mollard, Michael Beusch,
Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X. _____,
représenté par
Maîtres Simone Nadelhofer et Héloïse Rordorf, avocates,
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,
Entraide administrative,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.**

Objet

Assistance administrative internationale en matière fiscale
(Suisse - Inde).

Remarque: Eu égard aux exigences du secret fiscal, le présent arrêt est publié dans une version raccourcie et en partie modifiée.

Faits :

A.

Le 22 juin 2012, le Ministère indien des finances (ci-après: l'autorité requérante), se fondant sur l'art. 26 de 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 du 2 novembre 1994 (CDI IN-CH; RS 0.672.942.31), dans sa version résultant du Protocole du 30 août 2010 (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: le Protocole du 30 août 2010; RO 2011 4617]), a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) au sujet de X. _____ (ci-après: le recourant), à L'autorité requérante explique en substance que, selon une enquête menée en Inde, le recourant posséderait un compte auprès de A. _____ SA à ... (ci-après: la Banque), mais qu'il ne l'aurait ni enregistré dans sa comptabilité, ni mentionné dans ses déclarations d'impôt.

[...]

La demande porte sur les années fiscales allant de 2005/06 à la date de la demande, soit les années fiscales:

2005/06 (du 1.4.2005 au 31.3.2006),

2006/07 (du 1.4.2006 au 31.3.2007),

2007/08 (du 1.4.2007 au 31.3.2008),

2008/09 (du 1.4.2008 au 31.3.2009),

2009/10 (du 1.4.2009 au 31.3.2010),

2010/11 (du 1.4.2010 au 31.3.2011),

2011/12 (du 1.4.2011 au 31.3.2012),

2012/13 (du 1.4.2012 à la date de la demande).

B.

Par ordonnance du 9 juillet 2012, l'AFC a requis la Banque de lui fournir les documents et renseignements demandés. Par la même ordonnance, celle-ci a en outre été priée d'informer le recourant de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner dans un délai de dix jours une personne habilitée à recevoir des notifications en Suisse. Le recourant a demandé la prolongation de ce délai par appel téléphonique, requête qui a été admise par l'AFC. Le 31 juillet 2012, la Banque [...]. Le 9 août 2012, un avocat s'est annoncé comme représentant du recourant. En date du 6 septembre 2012, l'AFC a autorisé l'avocat du recourant à [...].

C.

Par courrier du 27 septembre 2012, l'AFC a [...]

Par courrier du 26 octobre 2012, le recourant [...].

D.

Le 21 février 2013, à la suite d'un échange de correspondances au sujet de la notion d'année fiscale selon le droit indien et du déroulement de la procédure d'assistance administrative, l'autorité requérante a adressé à l'AFC une nouvelle demande. Elle réclame désormais les informations suivantes:

[...]

La demande du 21 février 2013 porte sur les années fiscales courant 2001/02 à 2011/12, soit les années fiscales:

2001/02 (du 1.4.2001 au 31.3.2002),

2002/03 (du 1.4.2002 au 31.3.2003),

2003/04 (du 1.4.2003 au 31.3.2004),

2004-05 (du 1.4.2004 au 31.3.2005),

2005/06 (du 1.4.2005 au 31.3.2006),

2006/07 (du 1.4.2006 au 31.3.2007),

2007/08 (du 1.4.2007 au 31.3.2008),

2008/09 (du 1.4.2008 au 31.3.2009),

2009/10 (du 1.4.2009 au 31.3.2010),

2010/11 (du 1.4.2010 au 31.3.2011),

2011/12 (du 1.4.2011 au 31.3.2012).

Dans cette demande, l'autorité requérante a réclamé le secret de la procédure en invoquant les intérêts de l'enquête.

E.

Le 10 avril 2013, l'AFC a informé le conseil du recourant de la nouvelle demande et elle a invité la Banque à lui transmettre les documents éventuellement pertinents. [...].

F.

Le 3 mai 2013, l'AFC a écrit au conseil du recourant [...].

Par la même occasion, l'AFC a également invité le conseil du recourant à lui faire part de ses éventuelles objections ou propositions. Le conseil du recourant [...].

G.

Par décision finale du 21 juin 2013, l'AFC a prévu:

[...]

H.

Par mémoire du 23 juillet 2013, le recourant a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. [...].

Par réponse du 15 août 2013, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours.

[...]

I.

Le 4 novembre 2013, le Président de la Cour I a ordonné que l'affaire soit tranchée à cinq juges. Par ordonnance du 14 novembre 2013, le juge instructeur en a informé les parties, en leur impartissant un délai pour formuler une éventuelle demande de récusation motivée, [...]. [Le 3 décembre 2013], le recourant a déposé une réplique qui a été communiquée à l'autorité inférieure.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la suite du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire. Pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF). Telle est également la conclusion qui s'impose sur la base de l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale [LAAF; RS 672.5]), pour autant que cette loi soit applicable (cf. consid. 2.2 ci-après).

1.2 Posté le 23 juillet 2013, alors que la décision attaquée, datée du vendredi 21 juin 2013, a été notifiée le lundi 24 juin 2013, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par deux avocates au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Le recourant étant le destinataire direct de la décision attaquée, il a manifestement qualité pour recourir (art. 48 PA), que l'art. 19 al. 2 LAAF soit applicable ou non.

[...]

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le recours, [...] (cf. consid. 7.2 ci-dessous).

2.

2.1 La LAAF est entrée en vigueur le 1^{er} février 2013. En vertu de l'art. 24 LAAF, les dispositions d'exécution fondées sur l'arrêté fédéral (i.e. désormais, loi fédérale) du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2) demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant l'entrée en vigueur de cette

loi. Ces dispositions d'exécution se trouvaient en dernier lieu dans l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI; RO 2010 4017), laquelle s'applique aux conventions destinées à éviter les doubles impositions révisées ou nouvelles, entrées en vigueur après le 1^{er} octobre 2010 (cf. art. 1 en relation avec l'art. 18 OACDI).

2.2 En l'occurrence, l'autorité requérante a fait parvenir deux demandes d'assistance administrative à l'AFC, l'une datée du 22 juin 2012, l'autre du 21 février 2013. La question se pose dès lors de savoir si celles-ci sont régies par des dispositions d'exécution distinctes, à savoir l'OACDI pour la première demande – laquelle se fonde sur l'art. 26 CDI IN-CH dans sa version résultant du Protocole du 30 août 2010 – et la LAAF pour la seconde, ou plutôt si seule l'OACDI ou seule la LAAF se révèle applicable. Ceci dépend de la question de savoir s'il s'agit de deux demandes distinctes ou d'une seule demande, le cas échéant corrigée ou complétée. Il sied ainsi d'examiner plus précisément le rapport qui existe entre ces deux demandes.

2.3 A titre préliminaire, on rappellera la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet des demandes d'entraide judiciaire réitérées, jurisprudence qui s'applique également s'agissant de l'assistance administrative en matière fiscale (cf. ATF 139 II 404 consid. 8.2). Ainsi, les décisions relatives à l'exécution d'une demande d'entraide sont de nature administrative et ne sont pas, contrairement à un jugement civil ou pénal, revêtues de la force de chose jugée. Elles peuvent donc être réexaminées en tout temps (ATF 121 II 93 consid. 3b). L'Etat requérant ne peut certes pas revenir à la charge pour les mêmes faits et motifs, en demandant les mêmes mesures (ATF 109 Ib 156 consid. 3b), mais rien ne l'empêche de compléter ou de réitérer sa demande en se fondant sur des faits nouveaux ou un changement de législation (ATF 112 Ib 215 consid. 4; ATF 111 Ib 242 consid. 6; ATF 109 Ib 156 consid. 3b), de requérir des mesures nouvelles ou encore de demander à l'Etat requis de statuer sur des points laissés indécis dans le cadre d'une décision précédente (ATF 136 IV 4 consid. 6.4). Si ces principes sont valables lorsqu'une décision a déjà été prise au sujet de l'entraide ou de l'assistance administrative, a fortiori valent-ils ici, où aucune décision n'avait encore été rendue lorsque la seconde demande a été transmise à l'AFC. Fondamentalement, un Etat peut donc présenter une nouvelle demande d'assistance administrative en cours de procédure ou modifier celle qu'il a déjà déposée, du moins en première instance.

2.4 Visiblement, l'autorité requérante a considéré qu'elle corrigeait la première demande, étant donné que sa seconde demande constitue selon elle une requête modifiée ("amended" en anglais, cf. courrier de l'autorité requérante du 21 février 2013, ch. 5). Ainsi, aux yeux de l'autorité requérante, il n'existe vraisemblablement qu'une seule demande, dont la formulation finale correspond au document du 21 février 2013. Ces deux demandes sont d'ailleurs largement similaires. Leur principale différence tient aux périodes fiscales couvertes: la première demande porte sur les années fiscales 2005/06 à 2012/13, alors que la seconde concerne les années fiscales 2001/02 à 2011/12. Cette dernière recouvre donc une période qui remonte plus loin dans le temps, sans toutefois englober l'année fiscale la plus récente, soit 2012/2013. Par ailleurs, dans la seconde demande, l'autorité requérante réclame le secret de la procédure, sans cependant expliquer clairement ses motifs. Enfin, dans cette même demande, elle réclame en plus des renseignements déjà requis dans la première requête, les preuves d'identité, photos et signatures déposées lors de l'ouverture du compte.

2.5 On peut se demander si, dans un cas comme celui-ci, la date déterminante pour décider du droit applicable est définie par la première demande ou par l'acte par lequel celle-ci est amendée. L'art. 24 LAAF ne répond pas à cette question. Quoiqu'il en soit, vu l'issue du recours, il ne s'impose pas de trancher cet aspect du litige; l'autorité inférieure ne s'est d'ailleurs pas prononcée non plus. En effet, le même droit matériel vaut pour les deux demandes (cf. consid. 5 et 6 ci-dessous). S'agissant par ailleurs de la procédure, la question du droit applicable – de l'OACDI ou de la LAAF – n'est pas cruciale, les problématiques qui se posent à ce sujet dans la présente affaire pouvant être résolues indépendamment de la réponse qui lui est apportée.

D'une part, s'agissant de la possibilité [...] de répliquer, celle-ci est plus limitée s'il est fait application de la LAAF, cette dernière loi ne le prévoyant qu'à titre exceptionnel (voir l'art. 19 al. 4 LAAF). Cela étant, la LAAF ne l'exclut pas totalement et le Tribunal a – en tout état de cause – concédé cette possibilité au recourant, dans la mesure où l'extension du collège à cinq juges nécessitait un avis et un délai aux parties, de sorte que l'octroi en parallèle d'un délai de réplique ne retardait pas la procédure. Il faut également relever que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les parties ont fondamentalement le droit de se déterminer sur les écritures de leurs adversaires dans la procédure et que ceci vaut indépendamment du fait qu'un délai de réponse leur ait été imparti ou non (cf. ATF 138 I 154 consid. 2.3.3; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ

KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., Bâle 2013, ch. 3.47). De surcroît, selon l'art. 5 al. 1 LAAF, l'art. 32 al. 2 PA est applicable dans le cadre de la procédure d'entraide. Or cette disposition prévoit que l'autorité peut prendre en considération des allégués tardifs s'ils paraissent pertinents.

D'autre part, s'agissant du secret que l'autorité requérante voudrait voir préservé relativement à la seconde demande d'assistance administrative, la question de l'application de la LAAF n'est effectivement pas indifférente, ladite loi prévoyant – à son art. 15 al. 2 – des conditions permettant de garder une procédure ou des pièces secrètes qui ne coïncident pas nécessairement avec les exigences de la PA. Cela étant, cette problématique apparaît en l'espèce purement théorique, dès lors que le requérant obtient essentiellement gain de cause, de sorte qu'il n'aurait pas qualité pour se plaindre de n'avoir pas été entendu, en l'absence d'un quelconque préjudice concret.

2.6 Demeure l'année fiscale 2012/13, au sujet de laquelle il n'est pas certain que l'autorité requérante requiert des renseignements. En effet, dans la première demande, datée du 22 juin 2012, l'autorité requérante a réclamé des renseignements au sujet de cette période, alors qu'elle s'est arrêtée à la période 2011/12 dans la seconde. L'année fiscale 2012/13 a ceci de particulier qu'elle était encore en cours au moment du dépôt des deux demandes. Même si, vraisemblablement, la demande d'assistance ne porte plus sur l'année fiscale 2012/13 (cf. consid. 2.4 ci-avant), la Cour de céans examinera néanmoins si l'assistance administrative peut être octroyée s'agissant de cette période. En vertu de la confiance réciproque sur laquelle les relations internationales doivent pouvoir se fonder (cf. consid. 4.1 ci-dessous), il ne conviendrait pas que l'Etat requérant soit privé de ses droits pour des arguties de procédure interne.

3.

[...]

3.1

3.1.1 Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa p. 437 ; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, volume II, Les droits fondamentaux, 2^e éd., Berne 2006, n. 1346). Le motif relatif à ce moyen de droit doit

donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). En effet, si l'autorité de recours constate la violation du droit d'être entendu, elle renvoie la cause à l'instance inférieure, qui devra entendre la personne concernée et adopter une nouvelle décision, quand bien même sur le fond celle-ci ne s'écartera pas de la solution qu'elle avait retenue lors de la décision annulée (cf. ATF 125 I 113 consid. 3).

3.1.2 Le droit d'être entendu sert non seulement à établir correctement les faits, mais constitue également un droit indissociable de la personnalité, garantissant à un particulier de participer à la prise d'une décision qui touche sa position juridique. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu - découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. - en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a), celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1) ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b, 126 I 15 consid. 2a/aa). En tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe donc tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2, 129 II 497 consid. 2.2). Le droit de s'exprimer signifie que l'intéressé a le droit de faire valoir son point de vue, c'est-à-dire d'exposer ses arguments de fait et de droit, de prendre position sur les éléments du dossier, de répondre aux arguments de la partie adverse ou de l'auteur de la décision attaquée.

3.1.3 La possibilité de faire valoir ses arguments dans une procédure suppose la connaissance préalable des éléments dont l'autorité dispose (cf. ATF 132 V 387 consid. 3.1, 126 I 7 consid. 2b). L'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuve au siège de l'autorité appelée à statuer (ATF 133 V 196 consid. 1.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1744/2006 du 12 juin 2007 consid. 6, A-1621/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.2.1). Le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces relatives à la procédure, sur lesquelles la décision est susceptible de se fonder. Il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (ATF 128 V 263 consid. 5b/bb in fine, ATF 112 la 198 consid. 2a). Le droit de consulter une pièce ne peut pas être refusé au motif que la pièce en question n'est pas décisive pour l'issue de la procédure. Il appartient en effet d'abord aux parties de décider si une pièce contient des éléments déter-

minants qui appellent des observations de leur part (cf. ATF 132 V 387 consid. 3.2, 133 I 100 consid. 4.3 ss; voir également BERNHARD WALDMANN, *Das rechtliche Gehör im Verwaltungsverfahren*, in: Isabelle Häner/Bernhard Waldmann [éds], *Das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren*, Institut Droit et Economie, Zürich 2008, p. 74 ss). Le droit de consulter le dossier n'est pas absolu et peut être limité pour la sauvegarde d'un intérêt public ou privé important au maintien du secret (cf. art. 27 al. 1 et al. 2 PA; voir également ATF 122 I 153 consid. 6a). En outre, la consultation de certaines pièces du dossier peut être refusée s'il s'agit des pièces internes, sans incidence sur la procédure en cours (cf. ATF 115 V 297 consid. 2g). Lorsque des intérêts divergents sont en cause, il appartient à l'autorité de pondérer celui d'une partie à consulter le dossier et celui de l'autre à garder le secret. L'autorité ne peut utiliser une pièce dont la consultation a été refusée au désavantage de la partie concernée que si elle lui a communiqué, oralement ou par écrit, le contenu essentiel de la pièce et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (art. 28 PA). Cela étant, le refus de consulter une pièce constitue une atteinte grave au droit d'être entendu que les garanties découlant de l'art. 28 PA ne peuvent combler que partiellement. Cette pratique doit donc rester exceptionnelle et le refus de consulter une pièce s'apprécie d'une manière restrictive

3.1.4 Une violation du droit d'être entendu peut, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, être considérée comme guérie lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours, à condition que la cognition de l'instance de recours ne soit pas limitée par rapport à celle de l'instance inférieure et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le recourant (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2; 133 I 201 consid. 2.2, 132 V 387 consid. 5.1, 127 V 431 consid. 3d/aa; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4353/2010 du 28 septembre 2010 consid. 3.1.2, A-102/2010 du 20 avril 2010 consid. 3.3 ; MOSER/BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.112 s.). Toutefois, la réparation de la violation du droit d'être entendu doit rester l'exception et n'est admissible que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. Si par contre l'atteinte est importante, il n'est pas possible de remédier à la violation (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 et les arrêts cités).

3.2

3.2.1 [...]

3.2.2 [Le] recourant se plaint de ne pas avoir eu accès à l'ensemble du dossier, en particulier à la demande d'assistance administrative modifiée et aux correspondances échangées entre l'autorité inférieure et l'autorité requérante. [Il] faut lui concéder que – s'agissant en particulier de la question des éléments destinés à l'interprétation de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, parmi lesquels le contenu du droit indien – il ne saurait a priori guère lui être opposé un quelconque intérêt public prépondérant, pour justifier le caractère secret de ces éléments. En outre, la question de savoir si une pièce est décisive ou non pour l'issue de la procédure ne justifie pas de la tenir secrète (cf. consid. 3.1.2 ci-avant). Quoi qu'il en soit, les motifs qui justifieraient une restriction du droit d'être entendu – qu'ils soient appréciés sous l'angle de la PA ou de la LAAF – n'ont pas à être examinés plus avant dans le cas présent, en vertu du principe de l'économie de procédure. En effet, même s'il fallait retenir une violation du droit d'être entendu du recourant, celle-ci n'en aurait pas moins été guérie devant le Tribunal de céans. Il est en effet dans l'intérêt du recourant, dont les conclusions s'avèrent pour l'essentiel bien fondées, que la procédure ne se prolonge pas inutilement au travers d'un renvoi de l'affaire à l'autorité inférieure pour un pur motif formel. C'est d'ailleurs sans nul doute dans cette optique que le recourant a demandé ce renvoi, pour violation du droit d'être entendu, à titre de conclusion *subsidaire*.

4.

4.1 La CDI IN-CH est un traité international au sens de l'art. 2 ch. 1 let. a de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111; ci-après: Conv. Vienne; entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990). En tant que tel, la CDI IN-CH doit être interprétée selon les règles de cette convention, sous réserve de dispositions spéciales. Ce principe est valable quand bien même l'Inde n'a pas adhéré à la Convention de Vienne. En effet, celle-ci n'est que l'expression de la coutume internationale (cf. ATF 122 II 234 consid. 4c, 120 Ib 360 consid. 2c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 3.3, A-6920/2010 du 21 septembre 2011 consid. 3.1, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.1).

L'interprétation d'un traité selon l'art. 31 Conv. Vienne constitue un tout qui se base à la fois sur le sens ordinaire de ses termes (consid. 4.2 ci-dessous), sur le contexte (cf. consid. 4.3 ci-dessous), sur l'objet et le but de l'accord (cf. consid. 4.4 ci-dessous) et enfin sur le principe de la bonne foi. A cet égard, les différents éléments ont la même valeur (ATAF 2010/7 consid. 3.5). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu peuvent servir à son interprétation à titre de

moyens complémentaires, soit pour confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 Conv. Vienne, soit lorsque l'interprétation opérée au moyen des outils de base laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 Conv. Vienne). Le principe de la bonne foi, en tant que principe directeur du droit des traités, doit être pris en compte tout au long du processus d'interprétation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et 11.1.3, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 [partiellement publié in: ATAF 2011/6] consid. 5.1, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 [partiellement publié in: ATAF 2010/64] consid. 4.1).

4.2 L'interprétation d'un traité se fait en première ligne sur la base du texte de ses dispositions, préambule et annexes inclus (cf. art. 31 ch. 2 Conv. Vienne). Ce texte s'interprète selon sa signification habituelle (cf. art. 31 ch. 1 Conv. Vienne). Comme déjà indiqué (cf. consid. 3.1 ci-dessus), celle-ci doit cependant être établie en fonction du contexte, sur la base de l'objet et du but de l'accord, ainsi que dans le respect du principe de la bonne foi. De plus, s'il existe dans un domaine un langage spécifique, ce dernier détermine le sens ordinaire des termes (ATAF 2010/64 consid. 5.1). Reste réservé, selon l'art. 31 ch. 4 Conv. Vienne, le cas où les parties auraient manifesté clairement l'intention d'employer une expression non dans son sens ordinaire, mais en lui donnant une signification particulière (ATAF 2010/7 consid. 3.5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 [partiellement publié in: ATAF 2011/6] consid. 5.1.1 et 6, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 [partiellement publié in: ATAF 2010/40] consid. 4.6.2). On trouve ainsi une série de définitions à l'art. 3 ch. 1 CDI IN-CH, qui permettent de donner un sens précis à certains termes employés dans le traité.

4.3 La notion de contexte est décrite en première ligne à l'art. 31 ch. 2 Conv. Vienne. Le contexte comprend: tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité (let. a); tout instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité (let. b). Ainsi, les éléments dont il doit être tenu compte en tant que contexte s'avèrent relativement restreints. En particulier, ils ne comprennent pas les circonstances qui ont présidé à la conclusion du traité, lesquelles interviennent, selon l'art. 32 Conv. Vienne, uniquement comme moyen d'interprétation complémentaire. L'art. 31 ch. 3 Conv. Vienne énumère toutefois certains paramètres, qu'on peut appeler "contexte externe", dont il convient également de tenir compte dans le processus d'interprétation. Entrent dans cette catégorie:

tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (let. a); toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b); toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (let. c). Il n'existe pas de hiérarchie entre les art. 31 ch. 2 et 3 Conv. Vienne (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.4 et les références citées).

4.4 L'objet et le but d'un traité correspondent aux objectifs que les parties ont voulu atteindre. Toutefois, l'art. 31 Conv. Vienne ne mentionne pas les sources à utiliser pour déterminer cet objet et ce but. Assurément le titre et le préambule de la convention jouent-ils ici un rôle important. Quoi qu'il en soit, l'interprétation fondée sur le but et l'objet d'un traité trouve ses limites dans le texte de celui-ci (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 2.2.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.1.3).

4.5 Les règles d'interprétation de la Convention de Vienne n'entrent en jeu que lorsqu'il n'existe pas de réglementation plus précise sur le même sujet, conformément au principe de la primauté de la *lex specialis* (ATF 133 V 233 consid. 4.1). En l'occurrence, on trouve une telle réglementation à l'art. 3 ch. 1 CDI IN-CH, qui définit une série de notions employées par la suite dans le traité.

4.6 En outre, il sied de rappeler ici que le Commentaire de l'OCDE sur le modèle de convention sur l'imposition du revenu et de la fortune (ci-après: le Commentaire de l'OCDE ou le Commentaire; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales) ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre. Les explications du Commentaire ne constituent donc qu'un moyen d'interprétation complémentaire, au même titre que les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles un accord a été conclu (cf. ATAF 2011/6 consid. 7.3.1, 2010/7 consid. 3.6.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 3.3.4; MICHAEL BEUSCH, *Spezialisierung in der Justiz: Gedanken betreffend das öffentliche Recht im Allgemeinen und das Steuerrecht im Besonderen*, in: Thomas Stadelmann [éd.], *Spezialisierung in der Judikative* [...], Berne 2013, p. 98).

5.

5.1 Juste avant qu'il ne soit récemment révisé, l'art. 26 CDI IN-CH se présentait comme suit (cf. RO 1995 845, p. 862, et RO 2001 1477, p. 1484):

1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des Etats contractants permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale) nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention portant sur les impôts auxquels s'applique la présente convention. Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de la fixation ou de la perception des impôts auxquels s'applique la présente convention. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.

2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation ou de celle de l'Etat qui les demande.

5.2 Cette disposition a été modifiée par le biais du Protocole du 30 août 2010. Selon le nouvel art. 26 par. 1 CDI IN-CH, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1 CDI IN-CH qui dispose que la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. Le par. 3 précise que les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation : (let. a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant; (let. b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant; (let. c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Aux termes de l'art. 26 par. 5 CDI IN-CH, en aucun cas les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Nonobstant le par. 3 ou toute disposition

contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe.

5.3 Le Protocole additionnel à la CDI IN-CH (ci-après: le Protocole ou le Protocole additionnel), qui fait partie intégrante de la CDI IN-CH (cf. RS 0.672.942.31), contient également des dispositions au sujet de l'assistance administrative. Ainsi, selon le par. 10 de ce Protocole,

a) Il est entendu que l'Etat requérant aura épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements.

b) Il est entendu que les autorités fiscales de l'Etat requérant fournissent les informations suivantes aux autorités fiscales de l'Etat requis lorsqu'elles présentent une demande de renseignements selon l'art. 26 de la Convention:

(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 par la demande,

(iii) une description des renseignements demandés comportant leur nature et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis,

(iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande,

(v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

c) A la demande expresse de l'autorité compétente de l'Etat requérant, l'autorité compétente de l'Etat requis fournit les renseignements demandés sous forme de copies certifiées conformes.

d) Le but de la référence à des renseignements qui peuvent être pertinents est de garantir un échange de renseignements le plus large possible en matière fiscale sans pour autant permettre aux Etats contractants de procéder à la «pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements sur la situation fiscale d'un contribuable dont la pertinence n'est pas vraisemblable. Alors que la let. b) du par. 10 pose des exigences de procédure importantes destinées à empêcher la pêche aux renseignements, les sous-par. i) à v) doivent être interprétés de telle manière qu'ils n'entravent pas un échange de renseignements efficace.

e) Il est en outre entendu qu'aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants, sur la base de l'art. 26 de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique.

f) Il est entendu qu'en cas d'échange de renseignements, les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable prévues dans l'Etat contractant requis demeurent applicables avant que l'information ne soit transmise à l'Etat contractant requérant. Il est en outre entendu que cette disposition vise à garantir une procédure équitable au contribuable et non pas à éviter ou retarder sans motif le processus d'échange de renseignements.

5.4 Il s'agit de noter en outre que, le 20 avril 2012, les autorités compétentes en matière d'échange de renseignements pour l'Inde et la Suisse ont signé un accord amiable au sujet de l'interprétation du par. 10 du Protocole additionnel. Ce document a pour objet, en substance, de déclarer admissibles les demandes d'assistance qui portent sur des personnes dont l'autorité requérante ne connaît pas le nom, pour autant toutefois qu'il n'en résulte pas une pêche au renseignement (cf. Accord amiable concernant l'interprétation du point b du nouveau par. 10 du Protocole à 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 et son protocole, dans sa version conforme au protocole complémentaire du 16 février 2000 et à l'art. 13 du protocole d'amendement du 30 août 2010 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde [RO 2012 4105]). Cet accord répond au mandat de négociation donné par l'Assemblée fédérale à l'AFC à l'art. 1 al. 4 de l'arrêté fédéral du 17 juin 2011 portant approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Inde (RS 672.942.3).

6.

6.1 En l'espèce, tenant compte des éléments contenus dans la demande d'assistance, il ne fait aucun doute – et personne ne le remet d'ailleurs en question – que l'assistance administrative internationale ne serait pas octroyée sur la base de l'art. 26 CDI IN-CH, dans sa version prévalant avant la modification résultant du Protocole du 30 août 2010. En effet, d'une part, l'assistance administrative était alors limitée aux renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la convention. D'autre part, le paragraphe 2 de cette disposition prévoyait que les Etats contractants ne pouvaient être obligés de transmettre des indications qui ne pouvaient être obtenues sur la base de leur propre législation (cf. ci-avant consid. 5.1). De ce fait, le secret bancaire fait obstacle à l'octroi de l'assistance administrative fondé sur cette disposition.

6.2

6.2.1 C'est uniquement dans la mesure où le nouvel art. 26 CDI IN-CH, tel que modifié par le Protocole du 30 août 2010 (ci-après : l'art. 26 CDI IN-CH), trouve application que l'assistance administrative serait susceptible d'être octroyée. D'une part, la nouvelle formulation prévoit que l'échange de renseignements s'étend à ceux qui sont vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention. D'autre part, il est spécifié, au par. 5, qu'un Etat contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque ou un autre établissement financier. Cela étant, la demande d'assistance administrative concerne, pour partie, des renseignements qui remontent à près de dix ans avant la signature dudit protocole. Elle porte en effet sur les "F[iscal] Y[ears]" 2001/02 à 2011/12, voire 2012/13 (cf. consid. 2.4 et 2.6 ci-dessus). L'essentiel des renseignements requis au travers de cette demande étant antérieur au Protocole précité, il paraît logique de déterminer – avant tout autre raisonnement – quelle est la portée dans le temps de l'art. 26 CDI IN-CH, dans sa version résultant dudit protocole.

6.2.2 L'art. 14 du Protocole du 30 août 2010 (la disposition en question est également publiée au RS 0.672.942.31) traite des questions d'entrée en vigueur et de droit transitoire liées aux modifications qu'il introduit. Il a la teneur suivante:

1. [...]

2. Le présent Protocole de révision, qui fait partie intégrante de la Convention, entrera en vigueur à la date de la dernière des notifications mentionnées au par. 1, et ses dispositions seront applicables:

a) en Inde,

aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1^{er} avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date; et

b) en Suisse,

aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date.

3. Nonobstant le par. 2 du présent article, en ce qui concerne l'art. 26 de la Convention, l'échange de renseignements prévu dans le présent Protocole de révision sera applicable aux renseignements qui se rapportent à toute an-

née fiscale débutant le 1er janvier de l'année civile suivant la signature du Protocole de révision, ou après cette date.

C'est donc à l'art. 14 par. 3 de ce Protocole que se trouve la charnière permettant délimiter la portée dans le temps de la nouvelle version de l'art. 26 CDI IN-CH par rapport à la précédente. En anglais et en allemand (versions authentiques du traité au sens de l'art. 33 Conv. Vienne), le texte se présente ainsi:

"Notwithstanding paragraph 2 of this Article, with respect to Article 26 of the Agreement, the exchange of information provided for in this Amending Protocol will be applicable for information that relates to any fiscal year beginning on or after the first day of January of the year next following the date of signature of this Amending Protocol."

"Ungeachtet des Absatzes 2 dieses Artikels findet hinsichtlich Artikel 26 des Abkommens der im Änderungsprotokoll vorgesehene Informationsaustausch auf Informationen Anwendung, die sich auf Steuerjahre beziehen, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen."

6.2.3 La notion d'"année fiscale" ("fiscal year") appelle ainsi une définition. Or, les parties à la convention ont à cet égard manifesté clairement l'intention de donner à cette notion un sens particulier, qui a le pas sur toute signification habituelle qu'on pourrait lui prêter (cf. ci-avant consid. 4.2). En effet, selon l'art. 3 ch. 1 let. k CDI IN-CH, cette expression désigne (i) en ce qui concerne l'Inde, l'année précédente ("previous year") telle que définie par la loi indienne concernant l'impôt sur le revenu, et (ii) en ce qui concerne la Suisse, l'année civile.

6.2.4 Dans la mesure où l'art. 3 ch. 1 let. k CDI IN-CH renvoie à la loi indienne concernant l'impôt sur le revenu, il s'avère nécessaire d'examiner ce que ladite loi entend par "*previous year*".

6.2.4.1 Il apparaît que, selon l'Income Tax Act de 1961 (disponible sur le site internet officiel: incometaxindia.gov.in), la notion de "previous year" est définie par rapport à celle d' "assessment year".

Selon la section 2, ch. 9 de l'Income Tax Act, «"*assessment year*" means the period of twelve months commencing on the 1st day of April every year». On peut traduire le terme d'assessment year par celui d'année de taxation. Ainsi, l'année de taxation commence le 1^{er} avril de chaque année civile et se termine le 31 mars de l'année suivante. La notion de "*previous year*" est en revanche définie par la section 3 de l'Income Tax Act:

For the purposes of this Act, "previous year" means the financial year immediately preceding the assessment year.

Par ailleurs, la section 139 de l'Income Tax Act définit les bases de la procédure de taxation. Ainsi, selon le ch. 1 de cette disposition:

Every person,—

(a) being a company (or a firm); or

(b) being a person other than a company (or a firm), if his total income or the total income of any other person in respect of which he is assessable under this Act during the previous year exceeded the maximum amount which is not chargeable to income-tax,

shall, on or before the due date, furnish a return of his income or the income of such other person during the previous year, in the prescribed form and verified in the prescribed manner and setting forth such other particulars as may be prescribed [...].

Autrement dit, la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando* (cf. WALTER RYSER / BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 413). 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).

6.2.4.2 Il s'ensuit que l'art. 26 par. 1 CDI IN-CH, tel que modifié par le Protocole du 30 août 2010, s'applique – en vertu de l'art. 14 par. 3 dudit Protocole – au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à l' "année fiscale" ("fiscal year") débutant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant la signature du Protocole de révision. Telle que l'art. 3 ch. 1 let. k CDI IN-CH la définit, l' "année fiscale" ("fiscal year") correspond à l'année précédente ("previous year"), à savoir la "financial year immediately preceding the assessment year". En vertu du droit indien, dont la teneur est confirmée par l'art. 14 par. 2 du Protocole du 30 août 2010, la "previous year" débute le 1^{er} avril de chaque année civile.

Cela signifie donc que le nouvel art. 26 CDI CH-IN est applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la "previous year" ayant débuté le 1^{er} avril 2011 (ce qui correspond à la "fiscal year" 2011/2012), qui sera taxée lors de l'"assessment year" 2012/2013.

Cette disposition n'a dès lors pas d'effet rétroactif. Plus précisément, l'effet rétroactif du nouvel art. 26 CDI IN-CH est limité à l'année fiscale qui a

suivi la date de signature du Protocole du 30 août 2010, alors que les modifications sont entrées en vigueur après ratification par les deux pays le 7 octobre 2011. Les Etats contractants ont ainsi disposé une date d'entrée en vigueur de l'échange de renseignements élargi quelque peu anticipée, par rapport à celle prévue pour les autres dispositions du Protocole du 30 août 2010, lesquelles s'appliquent – pour l'Inde – aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1^{er} avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision ou après cette date (cf. art. 14 par. 2 let. a du Protocole du 30 août 2010), à savoir aux revenus réalisés dès le 1^{er} avril 2012, compte tenu du fait que les instruments de ratification ont été échangés le 7 octobre 2011. Cela étant, cette rétroactivité demeure très limitée.

6.2.5 Il résulte de ce qui précède que l'assistance administrative internationale peut tout au plus entrer en ligne de compte pour l'année fiscale ("fiscal year") débutant le 1^{er} avril 2011 (2011/2012) et la suivante ("fiscal year" 2012/2013), sous réserve de l'examen des autres conditions pertinentes (cf. ci-après consid. 6.3). Elle ne peut en revanche être accordée pour les années fiscales ("fiscal year[s]") 2001/02, 2002/03, 2003/04, 2004/05, 2005/06, 2006/07, 2007/08, 2008/09, 2009/10, 2010/11, comme le souhaiterait l'autorité requérante. Ces années fiscales n'entrent pas dans le champ d'application temporel du nouvel art. 26 CDI IN-CH. La requête d'assistance administrative doit à cet égard être rejetée.

6.2.6 S'agissant des arguments soulevés par l'autorité inférieure, ils ne permettent pas de parvenir à une autre conclusion. L'AFC a invoqué les sections 68 à 69C de l'Income Tax Act indien pour justifier l'octroi de l'assistance administrative pour les périodes antérieures à l'année fiscale ("fiscal year") 2011/12. Selon elle, ces dispositions permettraient d'ajouter aux revenus acquis pendant une "previous year" les recettes engrangées durant les années précédentes, lorsque celles-ci n'ont pas encore été taxées. Autrement dit, la base de calcul de l'imposition serait constituée des revenus de l'année pertinente et des revenus plus anciens. On pourrait donc en déduire qu'une demande d'assistance administrative valant pour l'année fiscale ("fiscal year") 2011-12 concernerait aussi les revenus antérieurs à cette période et que ceux-ci devraient également être recherchés. Cette argumentation ne résiste guère à l'examen.

6.2.6.1 La notion d' "année fiscale" – qui correspond à la "previous year" définie par le droit indien – a déjà été définie au terme du considérant précédent. La définition ainsi dégagée est dépourvue d'ambiguïtés et n'est guère conciliable avec l'interprétation qu'en fait l'autorité inférieure,

qui revient à annihiler toute limite temporelle. En toute bonne foi, il ne peut être soutenu que tel serait le sens de l'art. 14 par. 3 du Protocole du 30 août 2010, dont la raison d'être est précisément d'instaurer une semblable limite. Le contenu de la disposition est au surplus conforme au Commentaire de l'OCDE, qui autorise explicitement les Etats à prévoir que l'art. 26 du modèle de CDI n'aura pas d'effet rétroactif (cf. consid. 4.6 ci-dessus). Le Commentaire permet ici de confirmer l'interprétation du traité, conformément à ce que prévoit l'art. 32 Conv. Vienne (cf. consid. 4.1 et 4.6 ci-dessus). Il n'est ainsi pas nécessaire de se demander si, de manière générale, les standards de l'OCDE peuvent ou doivent s'appliquer de manière rétroactive et il n'y a aucune raison de rechercher dans le droit indien des dispositions qui justifieraient de s'écarter du sens premier du texte adopté au niveau international.

6.2.6.2 C'est une chose que de pouvoir effectuer une reprise fiscale pour corriger une taxation incomplète. Dans le fil du temps, une reprise fiscale – soit en d'autres termes une révision en faveur du fisc d'une taxation incomplète – peut en effet intervenir bien des années après la période fiscale durant laquelle le revenu non déclaré a été réalisé. C'en est une autre d'attribuer des revenus dont la déclaration a été omise à une autre période fiscale que celle durant laquelle ils ont été réalisés. Le *moment* où intervient le rappel d'impôt n'a rien à voir avec la *notion d' "année fiscale"* selon l'art. 14 par. 3 du Protocole du 30 août 2010, respectivement de "previous year" selon l'art. 3 ch. 1 let. k CDI IN-CH, à laquelle est rattachée l'entrée en vigueur de l'échange de renseignements élargi selon le nouvel art. 26 CDI IN-CH.

6.2.6.3 Si même on se référait aux sections 68 à 69C de l'Income Tax Act, invoquées par l'autorité inférieure à l'appui de son argumentation, le résultat de l'analyse ne changerait pas. Les sections 68 à 69C de l'Income Tax Act se présentent en effet de la façon suivante:

68. Where any sum is found credited in the books of an assessee maintained for any previous year, and the assessee offers no explanation about the nature and source thereof or the explanation offered by him is not, in the opinion of the Assessing Officer, satisfactory, the sum so credited may be charged to income-tax as the income of the assessee of that previous year [...].

69. Where in the financial year immediately preceding the assessment year the assessee has made investments which are not recorded in the books of account, if any, maintained by him for any source of income, and the assessee offers no explanation about the nature and source of the investments or the explanation offered by him is not, in the opinion of the Assessing Of-

ficer, satisfactory, the value of the investments may be deemed to be the income of the assessee of such financial year.

69A. Where in any financial year the assessee is found to be the owner of any money, bullion, jewellery or other valuable article and such money, bullion, jewellery or valuable article is not recorded in the books of account, if any, maintained by him for any source of income, and the assessee offers no explanation about the nature and source of acquisition of the money, bullion, jewellery or other valuable article, or the explanation offered by him is not, in the opinion of the Assessing Officer, satisfactory, the money and the value of the bullion, jewellery or other valuable article may be deemed to be the income of the assessee for such financial year.

69B. Where in any financial year the assessee has made investments or is found to be the owner of any bullion, jewellery or other valuable article, and the Assessing Officer finds that the amount expended on making such investments or in acquiring such bullion, jewellery or other valuable article exceeds the amount recorded in this behalf in the books of account maintained by the assessee for any source of income, and the assessee offers no explanation about such excess amount or the explanation offered by him is not, in the opinion of the Assessing Officer, satisfactory, the excess amount may be deemed to be the income of the assessee for such financial year.

69C. Where in any financial year an assessee has incurred any expenditure and he offers no explanation about the source of such expenditure or part thereof, or the explanation, if any, offered by him is not, in the opinion of the Assessing Officer, satisfactory, the amount covered by such expenditure or part thereof, as the case may be, may be deemed to be the income of the assessee for such financial year [...].

Ces dispositions indiquent en substance que, lorsque l'autorité de taxation découvre dans des documents comptables des revenus qui n'ont pas été déclarés, ceux-ci doivent être ajoutés aux revenus de l'année à laquelle ils se rapportent ("the sum so credited may be charged to income-tax as the income of the assessee of *that* previous year"; "the value of the investments may be deemed to be the income of the assessee of *such* financial year"; "the excess amount may be deemed to be the income of the assessee for *such* financial year"; "the amount covered by such expenditure or part thereof, as the case may be, may be deemed to be the income of the assessee for *such* financial year" [la Cour de céans met en évidence]).

6.2.6.4 Autrement dit, ces dispositions n'indiquent nullement qu'il y aurait un report des revenus non déclarés sur une année fiscale postérieure. On ne voit guère, dès lors, en quoi ces dispositions autoriseraient d'appliquer l'art. 26 CDI IN-CH, dans sa nouvelle teneur, à des périodes fiscales remontant à 2001/2002.

Bien au contraire, pour autant que la Cour de céans puisse en juger, le système fiscal indien paraît fondé sur le même principe que le système fiscal suisse: lorsqu'un élément de revenu est découvert a posteriori, la taxation de l'année concernée est modifiée en conséquence. Les mesures à prendre lorsqu'un assujetti a omis de déclarer un revenu sont au surplus précisées à la section 147 de l'Income Tax Act:

If the Assessing Officer has reason to believe that any income chargeable to tax has escaped assessment for any assessment year, he may, subject to the provisions of sections 148 to 153, assess or reassess such income and also any other income chargeable to tax which has escaped assessment and which comes to his notice subsequently in the course of the proceedings under this section, or recompute the loss or the depreciation allowance or any other allowance, as the case may be, for the assessment year concerned [...].

Cette disposition indique donc que, si des revenus n'ont pas été déclarés durant l'année de taxation pendant laquelle ils auraient dû l'être, le préposé à la perception de l'impôt doit rouvrir la procédure de taxation pour l'année en question. Autrement dit, les modifications de taxation ont effet sur l'année de taxation qui était affectée de l'erreur et non sur l'année de taxation en cours. La conclusion du Tribunal de céans résultant du consid. 6.2.5 ci-avant doit dès lors être confirmée. Aucune assistance administrative ne peut être octroyée pour les années fiscales 2001/2002 à 2010/2011.

6.3 Demeurent les années fiscales 2011/2012 et 2012/2013, qui font également l'objet de la demande d'assistance administrative. Il s'agit de savoir si les conditions de forme (consid. 6.3.1 ci-après) et la condition matérielle spécifique prévues par la CDI IN-CH sont réunies (consid. 6.3.2 ci-après).

6.3.1 Les conditions de forme de l'assistance administrative découlent du par. 10 let. b du Protocole additionnel. En l'occurrence, elles paraissent toutes être réalisées. L'autorité requérante a fourni les coordonnées complètes de la personne concernée; elle a indiqué les périodes fiscales visées; elle a donné une description des renseignements recherchés; elle a expliqué qu'elle soupçonnait le recourant de n'avoir pas déclaré des comptes qu'il détenait en Suisse et elle a donné le nom de l'établissement bancaire visé. Tous les éléments mentionnés à l'art. 10, let. b, ch. i à v, du Protocole additionnel sont ainsi disponibles.

Selon le par. 10 let. b ch. iv du Protocole additionnel, l'autorité requérante doit indiquer l'objectif fiscal qui fonde la demande. Le recourant considère

que la demande d'assistance administrative ne répond pas à cette exigence (cf. recours, p. 28). Ce grief est infondé. L'autorité requérante a indiqué qu'une enquête menée en Inde avait montré que le recourant n'avait peut-être pas déclaré des comptes qu'il détenait en Suisse. Ces informations suffisent à comprendre que les autorités fiscales indiennes souhaitent effectuer une reprise d'impôt pour les montants qui leur ont éventuellement échappé. Il n'y a pas de raison d'exiger de l'autorité requérante qu'elle donne une description plus précise des démarches qu'elle entend mener. On ne voit guère d'ailleurs ce qu'elle pourrait indiquer de plus, étant donné que, précisément, elle ne dispose pas des informations nécessaires à la reprise. Il convient donc de considérer que la condition du par. 10 let. b ch. iv du Protocole additionnel est remplie.

6.3.2 Il reste à se demander si la condition spécifique du ch. 10 let. a du Protocole est réalisée. Selon cette disposition, il est entendu que l'Etat requérant aura épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements (cf. consid. 4.2 ci-dessus).

6.3.2.1 En ce qui concerne la "previous year" 2012/13, cette condition n'est clairement pas remplie. En effet, cette année fiscale était encore en cours au moment où la demande d'assistance administrative a été déposée. Ainsi, le recourant n'avait même pas encore eu la possibilité de déclarer ses revenus pour cette période. On ne saurait dès lors considérer que les autorités indiennes avaient épuisé leurs sources habituelles de renseignements au moment où elles ont déposé leur demande. Considérer qu'un Etat peut obtenir des informations alors même que le contribuable concerné n'a pas encore eu l'occasion de déclarer correctement et spontanément ses revenus reviendrait à autoriser la pêche aux renseignements, ce qui contredit les intentions des Etats parties. Au surplus, cette interprétation correspond visiblement à celle de l'autorité requérante, puisque la seconde demande d'entraide, datée du 21 février 2013, ne mentionne plus l'année fiscale en question parmi celles pour lesquelles des renseignements sont requis. Partant, l'assistance administrative ne peut être accordée pour la "previous year" 2012/13.

6.3.2.2 La situation se présente différemment s'agissant de la "previous year 2011/12". Cette année fiscale était révolue au moment où les demandes d'entraide ont été déposées. En revanche, le délai octroyé par la législation indienne aux assujettis pour déclarer leurs revenus était encore en cours lorsque la première demande a été déposée. En effet, il semble que ce délai soit fixé au 31 juillet de "l'assessment year" (cf. pièce 22

du recourant, p. 4). La seconde demande d'assistance administrative a quant à elle été transmise à l'AFC bien après l'échéance de ce délai, puisqu'elle date du 21 février 2013 (cf. lettre D ci-dessus). S'il est douteux que la première demande soit recevable en ce qui concerne l'année 2011/12, la seconde paraît répondre aux conditions du ch. 10 let. a du Protocole CDI IN-CH. L'autorité requérante indique au surplus avoir mené une enquête sur les revenus du recourant et avoir par ce biais eu des doutes sur l'exhaustivité de ses déclarations d'impôt. Même si les informations fournies par l'autorité requérante sont assez sommaires, il ne s'impose pas de se montrer plus formaliste, à tout le moins dans le cas présent. [...]

7.

7.1 Au vu de ce qui précède, l'assistance administrative peut être admise uniquement pour l'année fiscale 2011/12 [...].

7.2 [...]

7.3 [...]

8.

8.1 Conformément aux considérants qui précèdent, le recours doit être admis, dans la mesure où il est recevable. Selon l'article 63 al. 1 PA, les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe. Toutefois, en application de l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge des autorités inférieures déboutées.

L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'art. 14 al. 2 FITAF indique que le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, il fixe l'indemnité sur la base du dossier.

L'art. 64 PA ne s'applique qu'à la procédure de recours. Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance (ATF 132 II 47 consid. 5.2; MARCEL MAILLARD, in: Bernhard Wald-

mann/Philippe Weissenberger, VwVG: Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, ch. 1 ad art. 64 PA). En règle générale, selon l'art. 10 al. 2 FITAF, le tarif horaire des avocats, pour le calcul des dépens, est de 200 francs au moins et de 400 francs au plus, hors TVA. La note de frais doit être détaillée et indiquer qui a passé quel temps à faire quoi pour quel tarif (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^e éd., Bâle 2013, ch. 4.85).

8.2 En l'occurrence, le recourant obtient pour l'essentiel gain de cause et les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de l'AFC. L'avance de frais de Fr. 15'000.— [...] doit ainsi lui être restituée. L'irrecevabilité de la conclusion [...] n'a pas une importance qui justifierait de procéder à une autre répartition des frais de procédure. Par ailleurs, la procédure devant l'autorité inférieure n'a pas été taxée. Il n'y a donc pas lieu de revoir la décision attaquée sous cet angle.

En outre, vu l'issue du litige, le recourant, qui est représenté par des avocates, a droit à des dépens. [Les avocates] ont fait parvenir au Tribunal une note d'honoraires en date du 16 décembre 2013, qui concerne cependant aussi la procédure de première instance. En outre, le tarif horaire appliqué s'avère en partie supérieur à celui qui vaut normalement pour le calcul des dépens, étant précisé que ce dernier tarif ne coïncide pas forcément avec celui des avocats. Les différentes opérations effectuées n'apparaissent pas. Le Tribunal statuera donc sur la base du dossier. Compte tenu de l'ensemble des circonstances, une indemnité de Fr. 15'000.— paraît adéquate, si l'on considère les écritures déposées en l'affaire devant la présente instance et l'activité qu'elles requièrent. Au surplus, cette indemnité apparaît cohérente par rapport à celle qui a été fixée dans des procédures similaires.

9.

En principe, les nouvelles dispositions de procédure sont applicables dès le jour de leur entrée en vigueur (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. 327). Ainsi, pour déterminer les voies de droit qui entrent en ligne de compte ici, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a et 100 al. 2 let. b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), tels qu'ils sont entrés en vigueur le 1^{er} février 2013. Par conséquent, le présent arrêt, qui concerne un cas d'entraide internationale en matière fiscale, peut être attaqué par un recours en matière de droit public, à condition qu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agisse

pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Il revient au Tribunal fédéral de dire si les conditions de recevabilité du recours sont réunies.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve sur la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis, dans la mesure où il est recevable.

2.

La décision de l'Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale, du 21 juin 2013 est réformée de la façon suivante:

I. [...]

II. [...]

3.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. Le montant de l'avance de frais de Fr. 15'000.— (quinze mille francs) déjà versée par le recourant lui sera restitué, dès le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.

L'Administration fédérale des contributions doit verser Fr. 15'000.— (quinze mille francs) au recourant à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. 631-2012-IN-271 ; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège : Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas Cédric Ballenegger

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 :