Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-4669/2016

Arrêt du 8 décembre 2017

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Marianne Ryter, Daniel Riedo, juges,
Dario Hug, greffier.

Parties

X. _____,
représentée par
Maître Aliasghar Kanani
recourante,

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 Le […] 2015, le Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division de la République de l'Inde (ci-après : MFI, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale indienne) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une demande d'assistance administrative fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-IN, RS 0.672.942.31 ; dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2).

A.b L'autorité requérante formula les quatre questions suivantes au sujet de X. _____ (ci-après : la recourante), portant sur la période du 1er avril 1997 au 31 mars 2014 :

1. *What is the status of residence for X. _____ between 1 April 1997 to 31 March 2014?*

2. *Adress of X. _____ in Switzerland?*

3. *Whether X. _____ has paid taxes in Switzerland in respect of funds credited in / interest earned in respect of her account with HSBC Private Bank (Suisse) SA, having […]?*

4. *Are there any tax evasion / tax assessment cases / pending in Switzerland against X. _____ with Swiss Tax Authorities w.r.t the HSBC Swiss Bank account? If yes, details of the same may be provided.*

B.

La demande du MFI comportait initialement une requête de ne pas informer la recourante. Par courrier du 21 mai 2015, l'AFC demanda au MFI de justifier cette requête, tout en sollicitant de la part de cette autorité des informations quant à la date de naissance de la recourante (dossier autorité inférieure, annexe 3, p. 1). Par courrier du 14 janvier 2016, les autorités fiscales indiennes confirmèrent à l'AFC, d'une part, que l'interdiction d'informer la recourante sur la procédure en cours n'avait plus lieu d'être et, d'autre part, ne pas disposer de sa date de naissance dans les registres des autorités fiscales indiennes (dossier autorité inférieure, annexe 5).

C.

C.a Par courrier du 29 mars 2016, l'AFC informa la recourante, d'une part, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et, d'autre part, de son intention de transmettre les renseignements sollicités par le MFI,

reçus entretemps de la part des autorités fiscales genevoises (dossier autorité inférieure, annexes 6, 8 et 9).

C.b Dans une correspondance du 1er avril 2016, la recourante s'opposa à la transmission des informations et requit la consultation de la demande de renseignements, tout en sollicitant une prolongation de délai pour le dépôt de sa prise de position écrite (dossier autorité inférieure, annexe 10).

C.c Dans un courrier du 12 avril 2016, l'AFC accorda à la recourante l'accès complet aux pièces du dossier (dossier autorité inférieure, annexe 11).

C.d Après une prolongation de délai admise par l'AFC (dossier autorité inférieure, annexe 11), la recourante confirma en date du 27 avril 2016 son opposition à la transmission des renseignements aux autorités indiennes (dossier autorité inférieure, annexe 12). Elle argua que la demande d'assistance était excessive du fait de la période visée (A.b ci-avant), qu'elle n'avait jamais été résidente fiscale en Inde et que la transmission des informations constituait une violation de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1). Elle conclut par conséquent au rejet de la demande au motif qu'elle serait une « fishing expedition », que les informations demandées par le MFI ne seraient pas pertinentes et que « si je ne suis pas sujet fiscal en Inde, les autorités indiennes n'ont aucun intérêt à obtenir des informations, de quelque nature qu'elle[s] soi[en]t, me concernant » (dossier autorité inférieure, annexe 12, p. 4)

D.
D.a Dans une décision finale datée du 30 juin 2016 (réf. […]), l'AFC décida d'accorder l'assistance administrative au MFI (dossier autorité inférieure, annexe 13).

D.b En réponse aux questions formulées par l'autorité fiscale indienne (A.b ci-avant), les informations qu'envisageait de transmettre l'AFC étaient les suivantes :

1. *X. _____ has been registered in the Canton of […] since 1997, coming from […]. Her father is A. _____ and her mother B. _____. She has been married since […] 2007. She is registered as a taxpayer with the obligation to file a tax return.*

2. *According to the Population register of […], her addresses are the following in the canton of […] :*
   - 1997 to 2006

- 2006 to 2007
- 2007 au (sic) *2008*
- from […] to date

3. *According to the cantonal authorities of […], no information is available concerning this account at HSBC Private Bank (Suisse) SA.*

4. *[…].*

E.
E.a La recourante a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par recours daté du 29 juillet 2016. Elle conclut principalement à l'annulation de la décision attaquée et au rejet de la demande d'assistance administrative des autorités indiennes du 11 mai 2015. Subsidiairement, elle conclut à l'annulation partielle de la décision, « en particulier les points 1 et 2b à d du dispositif » (recours, p. 17).

E.b En substance, la recourante considère que les informations requises par le MFI ne sont pas vraisemblablement pertinentes, que la demande d'assistance administrative est manifestement disproportionnée, que le défaut de mention de l'objectif fiscal visé par la demande et la violation du principe de bonne foi doivent entraîner le rejet de la demande et, enfin, que l'AFC aurait à tort accepté de prendre en compte la période du 1er avril 1997 au 31 mars 2014 (A.b ci-avant).

E.c Dans sa réponse du 26 septembre 2016, l'AFC a en particulier soutenu que la demande des autorités indiennes respecte le principe de la bonne foi lequel saurait uniquement être renversé sur la base d'éléments de preuve incontestables, que les informations requises sont vraisemblablement pertinentes et, enfin, que le champ d'application temporel de la CDI-IN est respecté.

E.d Le 19 octobre 2016, la recourante s'est encore déterminée sur la réponse de l'AFC, confirmant les conclusions de son recours du 29 juillet 2016 et arguant au surplus d'une violation de la législation sur la protection des données.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

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), le Tribunal administratif fédéral 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 les autorités citées à l'art. 33 LTAF. Les décisions rendues par l'AFC en matière d'assistance administrative fiscale peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 19 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1), étant précisé que le Tribunal est aussi compétent pour traiter des questions relatives à la protection des données qui se posent dans le cadre d'une demande d'assistance administrative internationale (arrêt du TF 1C_124/2011 du 11 mai 2011 consid. 1.2 ; arrêts du TAF A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 1.1 et A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 1.1).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239) et qui a un caractère de loi d'exécution de nature procédurale (cf. ATF 143 II 136 consid. 4 ; arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 2.2 [destiné à la publication]). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont par ailleurs réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure de recours est soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF ; art. 37 LTAF). Déposée le 11 mai 2015, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario).

1.2 La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Elle est directement atteinte par la décision attaquée et jouit sans conteste de la qualité pour recourir (art. 14 al. 1 et 2 ainsi que 19 al. 2 en relation avec l'art. 3 let. a LAAF ; art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 30 juin 2016 et a été reçue par la recourante le 1er juillet 2016. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté le 29 juillet 2016, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA), étant rappelé que les féries ne s'appliquent pas en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale (art. 5 al. 2 LAAF). Il répond, en outre, aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Enfin,

la recourante a versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.4

1.4.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 2 [décision attaquée], A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 2.1, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 2).

2.

2.1

2.1.1 L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 du protocole (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole CDI-IN). L'art. 26 CDI-IN et le ch. 10, dans leur nouvelle teneur, ont été introduits par le protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI-IN (Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et son protocole signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire

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

2.1.2 Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1er avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 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). 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 1er avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). 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 1er avril 2011 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 [qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*] et 6.2.5).

2.2

2.2.1 Sur le plan formel, la requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. 10 let. b du Protocole CDI-IN, ce qui n'impose toutefois pas l'indication des dispositions du droit fiscal étranger (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 6.1.2). En outre, l'Accord amiable du 20 avril 2012 (RO 2012 4105 ; cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 5.4) et qui concerne le ch. 10 let. b du Protocole CDI-IN vise, en substance, à 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 aux renseignements. La portée dudit accord n'a pas non plus besoin d'être examinée plus avant ici puisque l'autorité requérante connaît le nom – certes de jeune fille – de la recourante (cf. consid. 3.1.1 ci-après ; cf. arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.1).

2.2.2 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »]) ; ch. 10 let. d Protocole CDI-IN ; ATF 143 II 136, notamment consid. 6.3 ; cf. arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.2 [décision attaquée]). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se

conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 ainsi que A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2017 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 ; A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1).

2.3 En outre, le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1, arrêt du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). 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 (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2 [décision attaquée], A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3 avec les réf. citées).

2.4 Le ch. 10 let. a du Protocole CDI-IN précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, et ce, en vertu du principe de subsidiarité. Ledit principe n'impose toutefois pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). En effet, selon le Tribunal fédéral, le principe de la confiance (consid. 2.3 ci-avant) implique qu'à défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une

demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4).

2.5 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 TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision attaquée] et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant qui est lié avec elle par un accord d'assistance administrative respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

2.6

2.6.1 Selon 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 (cf. not. A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4 avec les réf. citées). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 26 par. 1 CDI-IN est ainsi la *clé de voûte* de l'échange de renseignements (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

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. Le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161, consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.5).

2.6.2 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Cela dit, 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

TAF 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 également possible, à quelques exceptions jurisprudentielles près (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 avec les réf. citées).

2.7 La procédure d'assistance administrative ne tranche en outre pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du TAF 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 à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités, ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 avec les nombreuses réf. citées).

2.8 Les renseignements demandés doivent également être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis (cf. art. 26 par. 3 CDI-IN). L'art. 26 par. 5 CDI-IN prime le droit de procédure interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 [sur l'applicabilité directe de l'art. 28 par. 5 CDI-FR au contenu semblable, RS 0.672.934.91] ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.3). En vertu de l'art. 26 par. 5 2ème phrase CDI-IN, l'AFC dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 2.6 ci-avant), sans que puissent en particulier lui être opposés l'art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêt du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.3).

2.9

2.9.1 La LPD vise à protéger la personnalité et les droits fondamentaux des personnes qui font l'objet d'un traitement de données (art. 1 LPD ; arrêts du TAF A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 3.3.1 et A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.3). Elle régit le traitement de données concernant des personnes physiques et morales effectué par des organes fédéraux (art. 2 al. 1 let. b LDP), auxquels appartient l'AFC (arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2).

2.9.2 En principe, la LPD trouve application en matière d'assistance administrative (cf. arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 3.1 ; ATAF 2015/13 consid. 3.2.1 ; cf. arrêts du TAF A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 3.3.1, A-5149/2015, 5150/2015 du 29 juin 2016 consid. 6.3.1 [décision attaquée], A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 14.2). L'art. 2 al. 2 let. c LPD précise cependant que la LPD ne s'applique pas aux procédures d'entraide judiciaire internationale, à l'exception des procédures administratives de première instance (cf. ATAF 2015/13 consid. 3.2 ; cf. arrêt du TAF A-1648/2016 du 27 juin 2017 consid. 6.2). Cette exclusion se justifie par le fait que la protection de la personnalité est alors réputée suffisamment garantie et réglée par les dispositions spéciales des procédures considérées (ATF 126 II 126 consid. 5a/aa [assistance administrative en matière boursière] ; ATAF 2015/13 consid. 3.2.1 ; arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2 ; cf. MAURER-LAMBROU/KUNZ, Basler Kommentar, Datenschutzgesetz – Öffentlichkeitsgesetz, 3e éd. 2014, art. 2 LPD n° 27 [ci-après : MAURER-LAMBROU/KUNZ, Basler Kommentar]).

2.9.3 Ainsi, en matière d'assistance administrative internationale, pour le cas où une CDI ne contient pas de dispositions pertinentes relatives à la protection des données (*datenschutzrechtliche Bestimmungen*), il faut s'en référer au droit national, étant précisé que la LAAF (cf. art. 4 al. 3 LAAF) contient de telles dispositions (arrêt du TAF A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 3.3.1). En d'autres termes, l'art. 2 al. 2 let. c LPD n'exclut pas l'application de la LPD à la procédure d'assistance administrative devant l'AFC (cf. arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2). Toutefois, la LPD ne trouve pas application si les dispositions d'une autre loi – une CDI (en vertu de la primauté du droit international, cf. art. 5 al. 4 Cst.) ou la LAAF (pour l'affirmation selon laquelle l'art. 4 al. 3 LAAF, notamment, fait fonction de loi spéciale, arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 5.2.2) – octroient une protection jugée équivalente à la personne concernée (cf. MAURER-LAMBROU/KUNZ, Basler Kommentar, art. 2 LPD n° 27 ; cf. ATAF 2015/13 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2).

2.9.4 Conformément à l'art. 6 LPD, aucune donnée personnelle ne peut être communiquée à l'étranger si la personnalité des personnes concernées devait s'en trouver gravement menacée, notamment du fait de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat (art. 6 al. 1 LPD). L'art. 6 al. 2 LPD retient qu'en dépit de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat à l'étranger, des données personnelles peuvent néanmoins être communiquées, en

particulier (sur le caractère alternatif, mais exhaustif, des différentes conditions visées à l'art. 6 al. 2 LPD, MAURER-LAMBROU/STEINER, Basler Kommentar, art. 6 n° 22c) lorsque des garanties suffisantes, notamment contractuelles, permettent d'assurer un niveau de protection adéquat (art. 6 al. 2 let. a LPD). Cela dit, tant le droit de l'assistance administrative (art. 22 al. 5 LAAF ; sur le principe de spécialité, consid. 2.5 ci-avant) que la LPD (cf. arrêt du TAF A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 17.4) imposent à l'AFC de mentionner une restriction d'utilisation des informations transmises à l'intention de l'autorité requérante. Si, cette mention est faite par l'AFC dans la décision finale dont est litige (cf. art. 17 al. 1 LAAF), alors la transmission des informations ne viole en principe pas l'art. 6 al. 2 let. a LPD (cf. arrêts du TAF A-1648/2016 du 27 juin 2017 consid. 6.2 et A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 17.4).

3.

3.1

3.1.1 En l'espèce, le Tribunal de céans constate tout d'abord, qu'à la forme, la demande du MFI du 11 mai 2015 est complète au regard des exigences de l'art. 10 let. b Protocole CDI-IN (dossier autorité inférieure, annexe 1). En particulier, elle mentionne le nom de la recourante et son adresse présumée (dossier autorité inférieure, annexe 1, points 7 et A [recte : 14]), la période visée par la demande – soit le 1er avril 1997 au 31 mars 2014 – (point 9), fournit une description des renseignements demandés (dossier autorité inférieure, annexe 1, points 13 et 16), l'objectif fiscal fondant la demande (dossier autorité inférieure, annexe 1, points 4, 11 et 12), ainsi que le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 15).

3.1.2 S'agissant des faits motivant la demande, force est de constater que le MFI présente les éléments du contexte fondant ladite demande (point 12). L'autorité requérante expose qu'elle cherche, en substance, à établir certains liens d'ordre économique entre, d'une part, la recourante et, d'autre part, deux autres personnes et une société. En particulier, le MFI justifie sa demande par le fait que le compte […] appartenant à la recourante serait lié à C. _____, lui-même en relation avec la société A. _____ et D. _____. Il serait dès lors nécessaire au MFI d'obtenir les détails des liens entre ces trois dernières personnes et la recourante. Le MFI indique encore que, pour établir le statut fiscal exact de la recourante et déterminer si elle était résidente en Inde durant la période du 1er avril 1997 au 31 mars 2014, il cherche par conséquent à obtenir des informations précises pour la période considérée.

3.1.3 S'agissant précisément de la période considérée, les informations requises par le MFI sont cependant en partie relatives à une période largement antérieure à l'entrée en vigueur du nouvel art. 26 CDI-IN (consid. 2.1 ci-avant). En outre, la demande ne précise pas quelles périodes fiscales seraient concernées, mais se limite à indiquer qu'elle vise à déterminer si la recourante était résidente en Inde du 1er avril 1997 au 31 mars 2014. Cela dit, comme le relève à juste titre l'AFC (réponse, p. 3 et décision attaquée, p. 6), les informations relatives au statut de résidence et à aux adresses de la recourante, qui portent également sur la période antérieure au 1er avril 2011, peuvent être transmises (ch. 2 let. a et b de la décision attaquée). En effet, lesdites informations doivent être considérées comme étant nécessaires à l'application de la Convention dans sa version telle qu'en vigueur avant les modifications relatives à l'art. 26 CDI-IN et au ch. 10 Protocole CDI-IN (cf. consid. 2.1 ci-avant).

Il n'y a donc pas lieu, pour le statut de résidence et les adresses privées de la recourante, de limiter la période pertinente à partir du 1er avril 2012 (pour cet argument de la recourante, dossier autorité inférieure, annexe 12, p. 3). La demande des autorités indiennes est en outre expressément limitée au 31 mars 2014 (dossier autorité inférieure, pièce 1, point 9), ce dont il convient effectivement de tenir compte (cf. décision attaquée, p. 6 ; dossier autorité inférieure, annexe 9, p. 2 et annexe 12, p. 3).

En revanche, la limitation temporelle au 1er avril 2011 (cf. consid. 2.1.2) s'impose pour les deux autres informations demandées. Il s'agit, d'une part, de celles relatives à l'assujettissement fiscal de la recourante en Suisse en lien avec le compte […] et, d'autre part, de celles touchant à une éventuelle évasion fiscale de la recourante dans ce pays (ch. 2 let. c et d de la décision attaquée). Compte tenu de la formulation et du contenu de ces questions, la Cour les analysera toutefois plus amplement sous l'angle du critère de la vraisemblable pertinence (consid. 3.2.2 ci-après).

3.2

3.2.1 Cela étant précisé, et contrairement à ce qu'allègue la recourante (recours, p. 8 ss), la demande du MFI ne consacre ni une pêche aux renseignements proscrite (consid. 2.2.2 ci-avant), ni ne porte principalement sur des renseignements qui ne seraient pas vraisemblablement pertinents (consid. 2.6 ci-avant). La description du contexte factuel mentionne certes trois autres personnes que la recourante (consid. 3.1.2 ci-avant). D'après les informations fournies par les autorités indiennes, lesdites personnes seraient pourtant en lien avec la recourante. La demande la concerne quoi qu'il en soit expressément (dossier autorité

inférieure, annexe 1, point 7) et la formulation des questions ne laisse aucun doute quant au fait que le MFI cherche à obtenir des informations à son sujet exclusivement (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 13), et ce, dans un but d'application du Indian Income Tax Act de 1961 et du Indian Wealth Tax Act de 1957 (dossier autorité inférieure, annexe 1 point 10). La demande du MFI ne saurait ainsi être qualifiée de disproportionnée (cf. art. 5 al. 2 Cst.) au seul motif que l'état de fait la fondant est décrit largement et par rapport aux liens qu'entretiendraient, apparemment, les différentes personnes mentionnées dans la demande, dont la recourante.

3.2.2 Par sa demande, le MFI cherche ainsi à vérifier le statut fiscal de la recourante en vue de son éventuelle imposition en vertu du droit indien. Or, en tant qu'Etat requis, la Suisse ne saurait s'opposer à pareille démarche. Les informations relatives au statut de résidence et aux adresses privées de la recourante sont manifestement nécessaires, respectivement vraisemblablement pertinentes, pour l'application de la CDI-IN. Aussi, les informations concernant le compte […] et sa déclaration aux autorités fiscales suisses (ch. 2 let. c du dispositif de la décision attaquée) sont susceptibles d'avoir un impact, le cas échéant, sur la base d'imposition de la recourante en Inde. De l'avis de la Cour de céans, ces éléments suffisent à retenir le caractère nécessaire, respectivement vraisemblablement pertinent des informations demandées.

En revanche, le Tribunal ne discerne pas, sur la base du contenu de la demande du MFI, en quoi des informations sur une évasion fiscale de la recourante en Suisse en lien avec le compte concerné par la demande seraient vraisemblablement pertinentes (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 13 ch. v [recte : iv]). En effet, cette question n'a aucun lien avec l'éventuel assujettissement fiscal de la recourante en Inde, mais porte exclusivement sur l'application de la législation fiscale interne par des autorités souveraines suisses. Sur ce dernier point, la décision de l'AFC devra donc être corrigée (consid. 4).

3.3

3.3.1 Le Tribunal de céans rappelle ici que la bonne foi de l'autorité requérante est présumée (consid. 2.3 ci-avant). La question fiscale motivant la demande – à savoir l'application du Indian Income Tax Act (1961) et de l'Indian Wealth Act (1957) – ne semble pas déraisonnable eu égard aux questions adressées à l'AFC. Comme l'indique la demande, une personne est en effet susceptible d'être fiscalement assujettie en Inde si elle y réside pendant 182 jours ou plus sur une période d'une année (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 13). Or, en tant qu'Etat requis,

la Suisse n'a en principe pas à juger du bien-fondé des allégations de l'Etat requérant, fût-elle en possession de documents démontrant un assujettissement illimité en Suisse.

D'une part, la question de la résidence fiscale relève, en effet, du fond et n'a pas à être tranchée au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.6). La fonction de l'art. 4 par. 1 CDI-IN se limite à cet égard à déterminer la résidence fiscale d'une personne au plan international et non pas à déterminer la résidence fiscale au plan interne (pour cette distinction, ATF 142 II 218 consid. 3.6 [CDI-FR] ; comp. recours, p. 11 s.). D'autre part, on ne peut exiger de l'Etat requérant qu'il dépose une demande dépourvue de lacune ou de contradiction, car la demande d'assistance implique, par nature, certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1).

Au demeurant, l'arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 dont se prévaut la recourante (recours, p. 8 ss) a été cassé par l'ATF 142 II 161. La recourante ne peut dès lors rien en tirer en sa faveur. Il en va de même du passage cité de l'arrêt du TF 2C_289/2015 du 5 avril 2016 consid. 3.1 désormais publié aux ATF 142 II 218 (recours, p. 10). Ledit passage présente uniquement la position des juges précédents, étant précisé que le Tribunal fédéral admet ensuite le recours déposé contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral. Enfin, s'agissant de l'arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 (recours, p. 10), il n'a pas non plus force de précédent pour la présente cause. Il concerne une demande d'information intervenant en raison de l'absence d'enregistrement d'un compte sis en Suisse dans une comptabilité et des déclarations d'impôts en Inde. Or, en la présente cause, le MFI cherche à déterminer la résidence fiscale de la recourante pour la période considérée ; il agit dès lors « en amont ».

3.3.2 Le ch. 3 du dispositif de la décision attaquée enjoint également aux autorités indiennes de n'utiliser les informations citées au ch. 2 du dispositif que dans le cadre de la procédure relative à la recourante. Sur la base des indications du MFI (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 18 : « All information received in relation to this request will be kept confident and used only for the purpose permitted in the agreement which forms the basis for this request »), l'AFC n'avait, à juste titre, pas de motifs suffisants de douter de la bonne foi du MFI quant à l'utilisation des informations transmises en lien avec les affaires de la recourante exclusivement. La référence aux trois personnes dans la demande n'y change rien puisque,

comme le relève avec raison l'AFC, les informations requises sont tout autant susceptibles d'élucider les liens entretenus par la recourante et lesdites personnes (décision attaquée, p. 5) et non pas, comme le soutient la recourante (recours, p. 15), d'être utilisées contre D. _____ en particulier. Ainsi, il faut admettre que le MFI ne cherche pas à obtenir des informations relatives à un autre contribuable que la recourante (cf. recours, p. 13 en réf. à l'arrêt du TAF A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 9) et ne procède pas à une pêche aux renseignements proscrite (consid. 3.2.1 ci-avant).

3.3.3 Hormis le cas particulier de la quatrième question adressée par l'autorité requérante (consid. 3.2.2 ci-avant), la Cour de céans n'identifie ainsi aucune faute, lacune ou contradiction manifestes qui réfuteraient immédiatement l'état de fait et les déclarations présentées dans la demande (consid. 2.3). Les arguments de la recourante selon lesquels « *la seule hypothèse dans laquelle les informations requises par l'autorité indienne seraient justifiées est le cas où cette dernière invoquait que la recourante était assujettie en Inde, ce qu'elle ne fait même pas dans sa demande* » (observations de la recourante, p. 3) et qu' « *il va sans dire que le fait de dévoiler les adresses de la recourante n'a rien à voir avec la question fiscale motivant la demande des autorités indiennes* » (observations de la recourante, p. 4) ne sauraient à ce titre être suivis. Comme l'indique le MFI, sa demande intervient précisément pour élucider le statut résidentiel exact de la recourante pour les années considérées, et ce, dans l'optique de l'examen de son assujettissement fiscal en Inde (dossier autorité inférieure, annexe 1, points 10 et 12). Au demeurant, la prescription invoquée par les autorités indiennes pour justifier l'urgence de la demande, et apparemment échue le 31 mars 2016 (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 6 ; dossier, pièce 10, p. 4), est un élément relevant strictement du droit interne indien et que les autorités suisses ne sauraient remettre en question au stade de la procédure d'assistance administrative (consid. 2.7).

3.3.4 L'AFC ne s'est finalement pas aveuglément fiée au contenu de la demande d'assistance (cf. arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7) ; là où elle avait un doute, elle a sollicité des éclaircissements auprès du MFI (dossier autorité inférieure, annexes 3 et 5). L'on ne saurait toutefois voir dans ces demandes de précision et de justification des éléments suffisamment établis et concrets de nature à renverser la présomption de bonne foi dont doit bénéficier l'autorité requérante (consid. 2.3 ci-avant).

3.4 Aucun élément ne permet finalement de douter du respect du principe de subsidiarité par les autorités indiennes. La Cour relèvera que, conformément aux critères posés par le Tribunal fédéral (consid. 2.4 ci-avant), le MFI a valablement indiqué à l'AFC avoir épuisé les sources habituelles internes de renseignements (dossier autorité inférieure, annexe 1 p. 5 let. c et d). Or, il n'y a pas de raison suffisante de douter du bien-fondé de cette déclaration, laquelle émane de surcroît d'un Etat souverain. Les règles de procédure tant de l'Etat requis que de l'Etat requérant (cf. dossier autorité inférieure, annexe 1, p. 1 et 5) ont en outre été respectées, étant rappelé que l'art. 26 par. 5 CDI-IN prime de toute manière le droit interne (consid. 2.8 ci-avant).

Le fait que l'Inde n'aurait pas un niveau de protection des données suffisant n'y change en principe rien (observations de la recourante, p. 5), compte tenu du principe de spécialité (consid. 2.5 ci-avant) applicable dans le cadre de la CDI-IN également. La question de savoir si, dans le contexte de cette CDI, la LPD s'applique à côté de la LAAF peut ainsi souffrir de rester ouverte. Fût-ce le cas, la recourante ne pourrait quoi qu'il en soit pas se prévaloir d'une violation de l'art. 2 al. 2 let. c LPD (dossier, pièce 10) ; la mention de restriction d'utilisation des informations transmises faite par l'AFC dans la décision finale paraît en effet suffisante au regard des exigences fixées par l'art. 6 al. 2 let. a LPD (consid. 2.9.4 ci-avant).

4.
Vu l'ensemble des éléments qui précèdent, le recours est partiellement admis dans le sens des considérants. Pour le surplus, le recours est rejeté.

Ainsi, les renseignements mentionnés aux ch. 2 let. a, b et c du dispositif de la décision finale de l'AFC peuvent être transmis au MFI. En revanche, dans la mesure où la question sous ch. 2 let. d porte sur des renseignements n'étant pas vraisemblablement pertinents, la décision doit être modifiée (cf. consid. 3.2.2 ci-avant). La réponse de l'AFC au ch. 2 let. d doit dès lors indiquer « Not relevant ».

5.
5.1 Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.–. Compte tenu de l'admission partielle du recours, ils sont mis à la charge de la recourante à raison de Fr. 4'000.– (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 5'000.– déjà versée (cf. art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Le solde de Fr. 1'000.– sera

restitué à la recourante une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

5.2 Une indemnité de dépens réduite de Fr. 1'500.– est allouée à la recourante (art. 64 al. 1 PA ; art. 7 al. 2 FITAF), laquelle n'a du reste produit aucune note de frais. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

6.
S'agissant enfin des voies de droit qui entrent en ligne de compte ici, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a, 90 ss et 100 al. 2 let. b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110). Par conséquent, le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative 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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est partiellement admis, dans le sens des considérants. Pour le surplus, le recours est rejeté.

2.
Le dispositif de la décision de l'AFC du 30 juin 2016 est modifié dans le sens du considérant 4.

3.
Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.– (cinq mille francs) et mis à la charge de la recourante par Fr. 4'000.– (quatre mille francs). Le solde de Fr. 1'000.– (mille francs) lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 1'500.– (mille cinq cent francs) à la recourante à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. […] ; Acte judiciaire)

La présidente du collège : Le greffier :

Annie Rochat Pauchard Dario Hug

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. 84*a*, 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 :