

# **BVGer A-2697/2019 vom 10. September 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-09-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2697\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2697_2019)

FR: TAF A-2697/2019 du 10 septembre 2021

IT: TAF A-2697/2019 del 10 settembre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Bank account number(s).

#### **E. 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). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2013, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

#### **E. 1.2**

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

#### **E. 1.3**

En l'espèce, le recourant est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

#### **E. 1.4**

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

#### **E. 1.5**

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2. Les recourants peuvent 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 ; Moser / Beusch /

Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n°2.149 ; Häfelin / Müller / Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

## **E. 2**

Copy of account(s) opening form(s) along with documents relating to KYC details applicable during the relevant period.

### **E. 2.1**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

### **E. 2.2**

En l'espèce, le recourant se plaint, en substance et dans l'ordre présenté par ses différentes écritures, qu'en présentant sa demande d'assistance administrative sur la base de données prétendument volées, nonobstant un engagement expresse allégué contraire, appuyée par des informations prétendument fausses et mensongères et sans autre source indépendante, l'Inde aurait violé le principe de la bonne foi ; que dans la mesure où les informations seraient demandées à des fins de sanctions pénales en rapport avec une période fiscale dont la taxation aurait déjà été effectuée, la demande violerait les principes de spécialité et de la pertinence vraisemblable ; que dans la mesure où l'AFC envisage la transmission d'informations depuis le (...) 2011, celle-ci aurait violé le champs d'application temporelle de la CDI CH-IN, les principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements ; que dans la mesure où les comptes bancaires ne présenteraient aucune transaction entre le (...) 2011 et le (...) 2011, (...) respectivement, dates de la clôtures desdits comptes, il n'aurait pas d'information vraisemblablement pertinente à transmettre ; que dans la mesure où l'Etat requérant aurait précisé dans sa demande du (...) 2013 que les renseignements requis ne seraient plus utiles à compter du (...) 2014, l'Inde aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable ; que dans la mesure où l'autorité requérante se serait référées aux termes « blanchiment d'argent » dans sa demande d'assistance, celle-ci aurait violé le principe de spécialité ; que dans la mesure où l'AFC n'avait pas notifié sa décision finale aux tiers dont les noms apparaissaient dans les informations à transmettre, celle-ci aurait violé le droit d'être entendu desdits tiers ; qu'en application du principe de spécialité, l'AFC devrait préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale que les informations demandées ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative au recourant et qu'au surplus ces informations doivent être tenues secrètes ; qu'à titre subsidiaire et en application du principe de la pertinence vraisemblable les dits noms devraient être caviardés ; que les relevés de compte datés du (...) 2011 et toute information antérieure au (...) 2011 ne devraient en aucun cas être communiqués à l'Inde ; que les informations permettant de reconnaître le recourant devraient être caviardées par le Tribunal avant la publication de son arrêt ; que subsidiairement, il serait nécessaire d'obtenir une garantie expresse de l'autorité requérante quant au but fiscal poursuivi par la demande d'assistance ; que dans la mesure où l'AFC n'a pas produit, à la demande du recourant, une copie non-caviardée d'un mémorandum du 19 août 2016, lequel démontrerait que l'Inde se serait engagée à ne pas déposer de demande sur la base de données volées, l'AFC aurait violé le droit d'être entendu du recourant ; que dans la mesure où le document intitulé «

client profile » contiendrait des éléments se rapportant à une période antérieure à la période concernée par la demande d'assistance administrative, sa transmission violerait le principe de la pertinence vraisemblable et le champs d'application temporelle de la convention. Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs au droit d'être entendu du recourant et des tiers (consid. 4 infra) qui sont de nature formelle. Les griefs de nature matérielle, soient les violations des principes de la bonne foi, de la pertinence vraisemblable et de spécialité seront ensuite examinés (consid. 5, 6, 7 infra). La question de l'anonymisation des données en lien avec le recourant lors d'une éventuelle publication du présent arrêt sera finalement abordée (consid. 8 infra). 3. L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par la CDI CH-IN - largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) -, par ses protocoles du 2 novembre 1994 en vigueur depuis le 29 décembre 1994 (ci-après : Protocole additionnel 1, RO 1995 845 ; FF 1994 V 221), du 16 février 2000 en vigueur depuis le 20 décembre 2000 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2001 1477 1476 ; FF 2000 5107), du 30 août 2010 en vigueur depuis le 7 octobre 2011 (ci-après : Protocole additionnel 3, RO 2011 4617 4615 ; FF 2010 8081), et par l'Accord amiable du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde (ci-après : Accord amiable, RO 2012 4105).

### **E. 3**

Statements of bank account(s) and of asset(s) (including portfolio), for the period xx.xx.xxxx to xx.xx.xxxx.

#### **E. 3.1**

Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, en ce qui concerne l'Inde, l'impôt sur le revenu (art. 2 al. 1 let. a CDI CH-IN). Pour ces impôts, la CDI CH-IN et ses Protocoles sont généralement applicables, en Inde, en ce qui concerne les revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le premier avril, ou après cette date, qui suit l'année civile au cours de laquelle la Convention, ou les Protocoles, respectivement, sont entrés en vigueur (art. 28 al. 2 let. a CDI CH-IN ; art. 16 al. 2 let. a du Protocole additionnel 2 ; art. 14 al. 2 let. a du Protocole additionnel 3). L'Accord amiable est quant à lui applicable à partir du 7 octobre 2011 (Accord amiable, in fine).

#### **E. 3.2**

L'art. 26 par. 1 CDI IN-CH, tel que modifié par le Protocole 3, 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 1er 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 3, la « previous year » débute le 1er avril de chaque année civile (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2, voir aussi plus récemment arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 11.1 ; 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 3 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 4.1).

#### **E. 3.3**

Selon le recourant, dans la mesure, où les comptes concernés auraient été clôturés en 2011 et où, selon un avis de droit produit en cause par le recourant, la CDI CH-IN ne couvrirait

que les informations pertinentes pour des revenus réalisés au cours de l'année fiscale ayant débuté le 1er avril 2012, l'AFC aurait violé le champs d'application temporel de dite convention et de ses protocoles, ce qui impliquerait également une violation subséquente des principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements.

#### **E. 3.4**

En l'espèce, il apparaît que conformément à l'art. 26 par. 1 CDI IN-CH, à l'art. 14 par. 3 du Protocole 3, à l'art. 3 ch. 1 let. k CDI IN-CH et à la jurisprudence (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2, voir aussi plus récemment arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 11.1 ; 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 3 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 4.1), la transmission envisagée par l'AFC des informations à compter du 1er avril 2011 est conforme au droit. Dès lors, le Tribunal ne retient pas de violation du champs d'application temporelle de ladite convention et de ses protocoles, ce qui exclut d'emblée toute violation subséquente des principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sur ce point.

#### **E. 3.5**

Selon la jurisprudence, l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui la suit directement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4). En lien avec la CDI CH-FR (RS 0.672.934.91), le TAF a par exemple jugé que l'état de fortune d'ouverture du 1er janvier 2013 correspondait à l'état de fortune de clôture du 31 décembre 2012 et, qu'en tant que telle, l'information concernée se rattachait donc aussi bien à l'année 2012 qu'à l'année 2013 (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6). Ainsi, les états financiers du 31 décembre d'une année peuvent être tenus pour équivalents aux états financiers du 1er janvier de l'année suivante, les écritures de clôture d'une année correspondant aux écritures d'ouverture de l'année suivante (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3830/2015, A 3838/2015 [causes jointes] du 14 décembre 2016 consid. 2.2, décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1175/2016 du 3 janvier 2017).

#### **E. 3.6**

Selon le recourant et à titre subsidiaire, les relevés de compte datés du 31 mars 2011 constitueraient des informations antérieures au 1er avril 2011 et ne devraient ainsi en aucun cas être communiqués à l'autorité requérante.

#### **E. 3.7**

En l'espèce, les considérations exposées ci-dessus (consid. 3.5 supra) doivent être appliquées mutatis mutandis dans le contexte de la CDI CH-IN. Ainsi, les états financiers au 31 mars d'une année fiscale indienne doivent également être tenus pour équivalents aux états financiers du 1er avril de l'année fiscale qui suit directement. Pour cette raison, la transmission envisagée, des relevés de compte datés du 31 mars 2011 par l'AFC est conforme au droit.

#### **E. 3.8**

Selon la jurisprudence, la relation entre la banque et ses clients est de nature contractuelle et s'inscrit dans la durée. Pour cette raison, l'assistance administrative ne peut se limiter aux faits survenus après le 1er avril 2011. Ainsi, les documents d'ouverture de compte bancaire,

autres accords et documents KYC, créés avant le 1er avril 2011, qui régissent la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle, doivent être transmis si les conditions de l'assistance administrative sont remplies et que la relation contractuelle se poursuit après le 1er avril 2011. Cependant, les passages des documents susmentionnés, dont la pertinence pour les années d'imposition à compter du 1er avril 2011 est peu probable, peuvent être caviardés. Ceci s'applique également au « profil client » (arrêt du TF 2C\_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.2).

### **E. 3.9**

Ainsi, l'envoi d'un « profil client » à l'État requérant dans le cadre des documents d'ouverture de compte bancaire est finalement jugé à l'aune de son importance pour les exercices fiscaux à partir de l'année 2011. Le facteur déterminant pour cette évaluation est le fait que le « profil client » permet de tirer des conclusions sur les relations entre les bénéficiaires effectifs. Ces informations sont pertinentes dans le cadre de la clarification de l'ayant droit économique lors de l'ouverture du compte bancaire pour tous les exercices fiscaux à partir de l'année 2011 (arrêt du TF 2C\_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.3).

### **E. 3.10**

Selon le recourant, dans la mesure où le document intitulé « client profile » contiendrait des éléments se rapportant à une période antérieure à la période concernée par la demande d'assistance administrative, sa transmission violerait le champ d'application temporelle de la convention, ce qui impliquerait également une violation subséquente du principe de la pertinence vraisemblable.

### **E. 3.11**

En l'espèce, à titre préliminaire, le Tribunal relève que, dans son mémoire complémentaire du 16 février 2021, le recourant base son argument sur une jurisprudence obsolète - l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3186/2019. En effet, il apparaît que le document intitulé « client profile » a été créé avant le 1er avril 2011 et régit la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle (arrêt du TF 2C\_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.2). Dans la mesure où ce document permet de clarifier que le recourant est l'ayant droit économique du compte bancaire concerné pour tous les exercices fiscaux à partir de l'année 2011, ce document doit être considéré comme vraisemblablement pertinent pour la taxation du recourant (arrêt du TF 2C\_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.3).

### **E. 3.12**

En effet, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. consid. 6 infra ; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'État requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents (cf. consid. 6 infra ; arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Ainsi, le document en cause intitulé « client profile » est propre à faire progresser l'enquête fiscale puisqu'il est en rapport avec elle. Par ailleurs, il existe une possibilité raisonnable que les

informations contenues dans ledit document se révéleront pertinentes. Partant, la transmission envisagée par l'AFC du document « client profile » à l'autorité requérante doit être considérée comme conforme au droit, ce qui exclut d'emblée toute violation du principe de la pertinence vraisemblable sur ce point. 4. Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

#### **E. 4**

Full details of all holder(s), beneficial owner(s) and/or authorized signatory/ies of the account(s).

##### **E. 4.1**

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

##### **E. 4.2**

En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

##### **E. 4.3**

Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. Il s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance des éléments fondant la décision de s'exprimer à leur sujet. L'art. 29 al. 2 Cst. ne confère toutefois pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère

de preuves (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2 ; 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_659/2013 du 4 juin 2014 consid. 3.2 et les références citées ; cf. également thierry tanquerel, Manuel de droit administratif, 2ème édition, 2018, n°1544).

#### **E. 4.4**

Selon le recourant, dans la mesure où l'AFC n'a pas produit en cause, à la demande du recourant, une copie non-caviardée d'un mémorandum du 19 août 2016, qui démontrerait que l'Inde se serait engagée à ne pas déposer de demande sur la base de données volées - ce qui aurait fait l'objet d'une récente interpellation parlementaire - l'AFC aurait violé le droit d'être entendu du recourant.

#### **E. 4.5**

En l'espèce, le recourant se réfère à un document interne dont la consultation n'entre pas dans le champ d'application de la disposition constitutionnelle topique (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2 ; 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_659/2013 du 4 juin 2014 consid. 3.2 et les références citées ; cf. également thierry tanquerel, Manuel de droit administratif, 2ème édition, 2018, n°1544). Au surplus, le Tribunal souligne que la formation de l'opinion et la préparation de dispositions conventionnelles sur des questions relatives à l'assistance administrative en matière fiscale présuppose un échange d'opinions informel et ouvert entre autorités. Ainsi, la communication du mémorandum du 19 août 2016 serait susceptible de perturber considérablement le déroulement de ces échanges et de nuire au climat de confiance mutuelle nécessaire à l'obtention d'accords bilatéraux (arrêt du TAF A-6927/2019 du 10 juin 2021 consid. 4.3). Pour ces raisons, le Tribunal ne retient pas de violation du droit d'être entendu sur ce point.

#### **E. 4.6**

La jurisprudence précise que selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF (ATF 146 I 172 consid. 7.2). En effet, l'AFC doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2) ; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4).

#### **E. 4.7**

Par ailleurs, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2).

#### **E. 4.8**

Selon les recourants, dans la mesure où l'AFC n'a pas notifié sa décision finale aux tiers dont les noms apparaissaient dans les informations à transmettre, celle-ci aurait violé leur droit d'être entendu desdits tiers.

#### **E. 4.9**

En l'espèce, dans la mesure où le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief de la protection des tiers invoqué par le recourant, devrait être considéré comme irrecevable.

#### **E. 4.10**

Selon l'art. 17 al. 2 LAAF, l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents. Elle les extrait ou les rend anonymes. Par ailleurs, selon la jurisprudence, lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. art. 5 al. 2 Cst.). Cela signifie que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. consid. 6.14 infra ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées).

#### **E. 4.11**

En l'espèce, le Tribunal note que les noms de tiers apparaissant dans les informations dont la transmission est envisagée présentent tous en lien avec les comptes concernés. Ainsi en application du principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), l'intérêt à la transmission de ces informations l'emporte sur leur suppression, qui rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Ainsi, la présence des noms de tiers dans les informations dont la transmission est envisagée est conforme au droit. En conséquence, le grief de la protection des tiers invoqué par le recourant, dans la mesure où il serait recevable, devrait de toute façon être rejeté.

#### **E. 5**

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes ou de lacunes manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

#### **E. 5.1**

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec

les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

### **E. 5.2**

Par ailleurs, il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'il apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

### **E. 5.3**

Le recourant se plaint, qu'en présentant sa demande d'assistance administrative sur la base de données prétendument volées, nonobstant un engagement expresse allégué contraire, appuyée par des informations prétendument fausses et mensongères, et sans autre source indépendante, l'Inde aurait violé le principe de la bonne foi.

### **E. 5.4**

En l'espèce, dans la mesure où la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales, il convient de déterminer si le recourant a apporté des éléments établis et concrets susceptibles de renverser cette présomption réfragable (cf. consid. 5.1 supra).

### **E. 5.5**

Le Tribunal a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie à cet égard, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018).

### **E. 5.6**

A cet égard, il apparaît que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable (Falciani), mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2), ce que le recourant ne remet d'ailleurs pas en cause. Ainsi, il apparaît que l'Inde n'a pas acheté ces données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3). Au surplus, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur

une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6).

#### **E. 5.7**

Par ailleurs, le Tribunal relève que la correspondance échangée entre l'autorité requérante et l'AFC ne mentionne aucun élément attestant d'un quelconque engagement de l'Inde de ne pas déposer une demande d'assistance sur la base de données obtenues de manière illicite selon le droit suisse. En outre, le Tribunal fédéral a expressément précisé qu'il ne ressortait ni de la rubrique « Progress on 7(c) [LAAF] » de la note du 19 août 2016 concernant la discussion entre l'AFC et les autorités indiennes, ni des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenue Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'Etat suisse aux affaires financières internationales, que l'Inde se serait engagé à s'abstenir d'utiliser des données dont la provenance serait contraire au droit suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 ; 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6).

#### **E. 5.8**

Quant au grief selon lequel la demande ne se fonderait sur aucune source indépendante des données Falciani, dans la mesure où la bonne foi de l'autorité requérante est présumée, et où la CDI CH-IN n'impose pas à l'Etat requérant de fournir des informations sur l'origine des données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3), il n'y a pas lieu de mettre en doute l'affirmation présentée dans la demande, selon laquelle l'enquête menée aurait révélé l'existence d'un compte bancaire non divulgué auprès de la banque (...) en Suisse. Au surplus, et comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 5.5 supra), si l'autorité requérante avait présenté sa demande d'assistance administrative sur la seule base des données Falciani, dite demande ne contreviendrait pas au principe de la bonne foi en relations internationales.

#### **E. 5.9**

Quant au grief selon lequel la demande d'assistance serait appuyée par des informations fausses et mensongères, bien que la demande d'assistance du (...) 2013 mentionne la présence d'un document annexé -au demeurant absent au dossier - selon lequel le recourant aurait consenti à la transmission des informations bancaires le concernant dans le cadre de la demande assistance, cet élément n'est en lui-même pas déterminant. En effet, si le recourant avait véritablement donné son consentement à une libre transmission de ses données bancaires, la demande d'assistance et la présente procédure aurait été sans objet. Au surplus, la jurisprudence a précisé que l'Etat requis ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité ou est dénué complètement d'erreur, mais doit examiner si les documents et renseignements demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête (cf. consid. 5.2 supra).

#### **E. 5.10**

Ainsi, les éléments invoqués par le recourant ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante dans la présente cause. Au surplus, il n'appartient pas à l'Etat requis - et par conséquent, au Tribunal -, dont la compétence se limite à un strict contrôle de plausibilité, de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant, ni de se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours ou sur des aspects de celle-ci, ni sur le

comportement des autorités indiennes à l'égard du recourant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6 et les références citées). Tout grief à ce propos doit être soulevé devant le juge de l'Etat requérant.

## **E. 6**

Aux termes de l'art. 26 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

### **E. 6.1**

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5 ss supra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

### **E. 6.2**

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais

qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

### **E. 6.3**

Sur le plan formel, le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée 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.

### **E. 6.4**

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

### **E. 6.5**

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) 2013 et le courriel du (...) 2018 contiennent l'ensemble des éléments énumérés par le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel. Par ailleurs, il apparaît que les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande. Ainsi, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Il existe un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Inde est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5 ss supra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Inde ; il n'incombe pas aux autorités administratives et judiciaires suisses requises de refuser une demande ou la transmission des informations parce qu'elles seraient d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

### **E. 6.6**

Selon le recourant, dans la mesure où les comptes bancaires ne présenteraient aucune transaction entre le (...) 2011 et le (...) 2011, (...) respectivement, dates de la clôture desdits comptes, il n'y aurait pas d'information vraisemblablement pertinente à transmettre.

### **E. 6.7**

En l'espèce, la question de la présence de transactions entre le (...) 2011 et le (...) 2011, (...) respectivement, dates de la clôture desdits comptes, concerne l'assiette fiscale de l'imposition envisagée par l'Inde et n'est pas déterminante au stade de la procédure

d'assistance administrative. En effet, comme expliqué ci-dessus, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

#### **E. 6.8**

Selon le recourant dans la mesure où l'Etat requérant aurait précisé dans sa demande du (...) 2013 que les renseignements requis ne seraient plus utiles au (...) 2014, l'Inde aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable.

#### **E. 6.9**

En l'espèce, le Tribunal constate que, pris dans leur ensemble, tous les actes effectués suite à la demande du (...) 2013, et à son complément du (...) 2018, répondent matériellement aux exigences légales relatives au déroulement usuel d'une procédure d'assistance administrative (LAAF). Ainsi le Tribunal retient que tous les actes effectués depuis la demande (...) 2013 font partie de la même procédure. Pour cette raison, il importe peu que l'Etat requérant ait précisé dans sa demande du (...) 2013, que les renseignements requis ne seraient plus utiles à compter du (...) 2014, puisque le complément du (...) 2018 démontre précisément que l'Inde cherchait toujours à obtenir ces informations à une date postérieure. Le Tribunal ne retient ainsi pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable sur ce point.

#### **E. 6.10**

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

#### **E. 6.11**

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15

août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

#### **E. 6.12**

Selon le recourant, dans la mesure où les informations seraient demandées à des fins de sanctions pénales en rapport avec une période fiscale dont la taxation aurait déjà été effectuée, la demande violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

#### **E. 6.13**

En l'espèce, le respect de la procédure interne de l'Inde ne signifie pas que l'AFC doit vérifier que la procédure en Inde s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, l'AFC et le Tribunal n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit indien. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Il n'appartient ainsi pas aux autorités suisses de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Inde, en particulier sur l'allégation selon laquelle les informations seraient demandées en rapport avec une période fiscale dont la taxation aurait déjà été effectuée, pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes indiennes (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.7.1 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

#### **E. 6.14**

Selon la jurisprudence et comme déjà exposé ci-dessus (cf. consid. 4.9 ss.), lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. art. 5 al. 2 Cst). Cela signifie que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés par le principe de spécialité. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées).

#### **E. 6.15**

En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des

conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

#### **E. 6.16**

Selon le recourant, les noms des tiers apparaissant dans les documents dont la transmission est envisagée par l'AFC devraient être caviardés.

#### **E. 6.17**

A titre préliminaire, le Tribunal rappelle qu'en principe, dans la mesure où le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief de la protection des tiers devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal note que les noms des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent tous une relation directe avec les comptes bancaires concernés (cf. consid. 4.9 ss. et 6.14 ss. supra ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Pour cette raison, le Tribunal retient que la transmission des noms des tiers non-caviardés, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). En conséquence, dans la mesure où il serait recevable, le grief du recourant devrait de toute façon être rejeté. Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 7 infra).

#### **E. 7**

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; ATF 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

#### **E. 7.1**

L'art. 26 par. 2 CDI CH-IN permet d'utiliser les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative fiscale également pour une procédure pénale fiscale (Strafverfolgung, perseguimento penale). Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personne chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts visés au par. 1, soit en premier lieu la soustraction d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.2 et les références citées).

#### **E. 7.2**

Selon le recourant, dans la mesure où les informations seraient demandées à des fins de sanctions pénales en rapport avec une période fiscale dont la taxation aurait déjà été terminée, la demande violerait le principe de spécialité, en outre du principe de la pertinence vraisemblable examiné ci-dessus (cf. consid. 6.12 ss supra).

#### **E. 7.3**

En l'espèce, conformément à la jurisprudence et contrairement à ce que soutient le recourant, les informations dont la transmissions est envisagées par l'AFC peuvent également être utilisées dans le cadre d'une procédure pénale fiscale (cf. consid. 7.1 supra).

#### **E. 7.4**

Par ailleurs, le Tribunal relève que l'autorité requérante a précisé ce qui suit dans sa demande du (...) 2013. (a) all information received in relation to this request will be kept confident and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for this request; Ainsi, et au vu de la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale indienne (cf. consid. 5 supra), le Tribunal ne saurait retenir une violation du principe de spécialité.

#### **E. 7.5**

Par ailleurs, la dernière phrase de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN prévoit les cas dans lesquels les renseignements reçus, peuvent être utilisés à d'autres fins qu'à des fins (pénales) fiscales. Il faut alors que deux conditions soient réunies : 1) cette possibilité résulte des lois des deux Etats et 2) l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. La transmission des renseignements à des autorités de lutte contre le blanchiment est donc possible à ces conditions (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.4 et références citées).

#### **E. 7.6**

Selon le recourant dans la mesure où l'autorité requérante se serait référé aux termes « blanchiment d'argent » dans sa demande du (...) 2013, elle aurait violé le principe de spécialité.

#### **E. 7.7**

En l'espèce, dans la mesure où l'autorité requérante a fourni des explications précises dans sa demande d'assistance, la simple mention des termes « blanchiment d'argent » ne constitue pas un élément suffisant pour conclure que celle-ci viserait en réalité l'application de la législation indienne sur le blanchiment d'argent. En effet, comme mentionné ci-dessus, l'autorité requérante a garanti le respect du principe de spécialité dans le cadre de la présente procédure et la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale indienne n'a pas été renversée (cf. consid. 5 supra). Partant, la question de savoir si les renseignements pourraient, dans

l'abstrait et dans le cas d'espèce, être utilisés dans l'application de la législation indienne sur le blanchiment d'argent peut rester ouverte, dès lors que la demande d'assistance ne vise vraisemblablement pas l'application de ladite législation. Le grief du recourant peut ainsi être écarté sur ce point.

#### **E. 7.8**

A titre subsidiaire, le recourant souhaite obtenir une garantie expresse de l'autorité requérante quant au but fiscal poursuivi par la demande d'assistance administrative.

#### **E. 7.9**

En l'espèce, compte tenu du raisonnement qui vient d'être exposé (cf. consid. 7.7 supra), le Tribunal retient qu'il n'y a pas lieu de requérir une garantie expresse de l'autorité requérante quant au but fiscal poursuivi par ladite demande.

#### **E. 7.10**

Le recourant demande qu'en application du principe de spécialité, l'AFC devrait préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale que les informations demandées ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative au recourant et qu'au surplus ces informations doivent être tenues secrètes.

#### **E. 7.11**

En l'espèce, il apparaît que l'Inde ne peut utiliser les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées, soit à l'égard du recourant, et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, l'Inde ne peut pas utiliser, à l'encontre du recourant, les renseignements qu'elle a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). Par ailleurs, le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 4 juin 2019 précise : Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird das Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, (...), Indien, darauf aufmerksam machen, dass die unter Ziffer 2 genannten Informationen gemäss den Amtshilfebestimmungen des vorliegend anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN) nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürfen. Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où le recourant n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 ss supra), il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre du recourant dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 CDI CH-IN. Ainsi, aucun élément ne permet de douter, en l'espèce, du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante.

#### **E. 8**

Selon le recourant, les informations permettant de reconnaître ce dernier devrait être caviardées par le Tribunal avant la publication de son arrêt.

#### **E. 8.1**

En l'espèce, conformément à l'art. 8 al. 1 du Règlement du Tribunal administratif fédéral relatif à l'information (RS : 173.320.4), et sous réserve des exceptions, non-réalisée ici, prévues à l'art. 4, le Tribunal publie ses arrêts sous forme anonyme.

#### **E. 9**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

#### **E. 10**

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

#### **E. 11**

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

#### **E. 12**

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.