

BVGer A-84/2021 vom 27. Juli 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-84_2021

FR: TAF A-84/2021 du 27 juillet 2022

IT: TAF A-84/2021 del 27 luglio 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Bank account statement in respect of the Client No. (...) in H._____, (...) or any other bank account in the name of F._____ starting from (...) 2003 (or from the date of opening of Bank Account, whichever, is later) to (...) 2019.

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 (...), 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. Le recourant 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).

E. 2

Complete account opening forms and KYC (know your customer) documents in relation to the Client No. (...) in H._____, (...) or any other bank account in the name of F._____.

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

Tout d'abord, le Tribunal relève que le recourant a requis, à titre (pré)provisionnel, à ce qu'interdiction soit faite à l'AFC de transmettre des informations de quelque nature que ce soit à l'autorité requérante jusqu'à l'issue de la procédure, sous réserve du fait que la procédure nationale suit son cours ou qu'un recours « a été déposé » sans préciser l'identité de la partie ayant formé recours. Dans la mesure où la jurisprudence du Tribunal relative aux « status updates » est claire sur ce point (ATF 144 II 130 consid. 6) et la pratique de l'AFC conforme à cette dernière, cette question devient sans objet et ne sera dès lors pas traitée plus en avant.

E. 2.3

Par ailleurs, à titre préalable, le recourant a conclu à la communication de toutes les décisions rendues à l'encontre de I._____ ou autre individu/société dans la présente procédure, de leur(s) éventuels(s) recours et autres actes de procédure et à l'octroi d'un délai pour se déterminer à leur(s) égard(s).

E. 2.4

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. 2.5

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. 2.6

En matière d'assistance administrative internationale 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 administrative en matière 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. 2.7

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 TF 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. 2.8

En l'espèce, l'AFC a rendu une décision à l'encontre du recourant et deux décisions séparées à l'encontre de la société F._____ et de I._____. Ces deux dernières décisions concernent respectivement la transmission à l'autorité requérante des informations relatives à cette entité et à feu J._____. Dans la mesure où le recourant a déjà eu accès à l'ensemble des informations le concernant dont la transmission est envisagée et a pu pleinement se déterminer à ce sujet par-devant l'autorité inférieure, il apparaît que ses droits d'être entendu et de consulter le dossier ont été pleinement respectés dans la présente procédure. Pour le surplus, puisque selon la jurisprudence, 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) et qu'il s'ensuit que le recourant n'est pas légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2), il n'apparaît pas nécessaire de lui communiquer les décisions rendues à l'encontre de la société F._____ et de I._____, ni de lui octroyer un délai pour se déterminer à leurs égards.

E. 2.9

Cela étant précisé, sur le fond et en substance, le recourant se plaint que, dans la mesure où la relation bancaire concernée aurait été clôturée en (...) 2011 et où il n'y aurait au surplus pas eu de mouvements sur ledit compte cette année-là, les informations dont la transmission est envisagée ne seraient pas vraisemblablement pertinentes pour l'année fiscale 2012-2013.

En outre, dès lors que l'état de fait présenté dans la demande d'assistance reposerait sur de fausses déclarations de B. _____ et que ladite demande ciblerait une relation bancaire qui n'aurait aucun lien avec le recourant, l'AFC aurait violé les principes de la bonne foi, de l'interdiction de la pêche aux renseignements et de la pertinence vraisemblable. Le recourant requiert également le retrait de l'Enclosure (...) des informations à transmettre qui contiendraient des documents qui n'auraient pas été demandés par l'autorité requérante. L'Enclosure (...) contiendrait en outre des informations non-caviardées par l'AFC relatives, entre autres, à des périodes antérieures à la période concernée par la transmission des informations. Le recourant se plaint également que dans une autre procédure conduite par devant l'AFC, la société K. _____ aurait indiqué que, selon ses dossiers, le recourant ne serait pas l'ayant droit économique de F. _____. Par ailleurs, puisque selon le recourant un nombre exceptionnel de demandes d'assistance aurait été déposées à son encontre, en raison de son lien de parenté avec un haut dirigeant du parti d'opposition en Inde, et dans un but de persécution politique, la transmission de renseignements violerait l'ordre public suisse. Le recourant soutient également que dans la mesure où l'Inde aurait pour intention de partager les informations transmises avec des autorités de poursuite non-fiscales et d'utiliser ces renseignements notamment à des fins pénales, la transmission desdites informations serait contraire au principe de spécialité. A cet égard, le recourant se plaint qu'il serait notoire que l'Inde ne respecte pas les droits fondamentaux, notamment en appliquant des lois pénales à titre rétroactif. Le recourant reproche que dans la mesure où le niveau de protection des données serait largement insuffisant en Inde, la décision de l'AFC violerait la législation suisse topique ainsi que ses droits fondamentaux. Par ailleurs, le recourant demande que les informations permettant de l'identifier soient caviardées avant la publication de l'arrêt par le Tribunal. Enfin, et à titre subsidiaire, le recourant requiert que l'AFC exige des éclaircissements à l'autorité requérante relatifs à la pertinence vraisemblable des renseignements requis ainsi qu'une garantie expresse de l'Inde quant à ladite pertinence des informations sollicitées et au but fiscal poursuivi par la demande, soit que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures fiscales relatives au recourant et au plus tôt pour les années fiscales indiennes 2012-2013 et suivantes.

E. 2.10

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 à la bonne foi, à la pertinence vraisemblable des informations et à l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 4 infra). La prétendue violation de l'ordre public suisse sera ensuite abordée (consid. 5 infra), suivie des questions de l'utilisation des renseignements à des fins pénales en relation avec le principe de spécialité (consid. 6 infra) et du respect de la protection des données (consid. 7 infra). Enfin le Tribunal examinera les griefs relatifs au caviardage de l'arrêt avant sa publication par le Tribunal (consid. 8 infra) et à l'obtention de garanties auprès de l'autorité requérante (consid. 9 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

Copies of all communication in relation to the operation of the Client No. (...) in H._____, (...) or any other bank account in the name of F._____.

E. 3.1

A cet égard, il faut d'abord rappeler que les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en tant que règles de procédure et sauf disposition contraire, ces dispositions sont applicables immédiatement dès leur entrée en vigueur. Cette application immédiate signifie que les nouvelles règles de procédure s'appliquent aux demandes formées après leur entrée en vigueur, peu importe que ces demandes portent sur des renseignements concernant des périodes fiscales antérieures (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.4, 143 II 628 consid. 4.3 et les références). Les Etats sont toutefois libres de limiter l'application de dispositions relatives à l'assistance administrative à certaines périodes fiscales. Ils le font régulièrement dans les conventions de double imposition, en précisant, dans une disposition transitoire, les périodes fiscales pour lesquelles des demandes d'assistance administrative peuvent être formulées (ATF 146 II 150 consid. 5.4, 143 II 628 consid. 4.3, arrêt du TF 2C_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6).

E. 3.2

Dans le cas de l'Inde, l'art. 14 du Protocole additionnel 3 prévoit ce qui suit au titre de disposition transitoire : 1 Les Gouvernements des Etats contractants se notifieront mutuellement, par la voie diplomatique, que toutes les conditions et procédures légales nécessaires à l'entrée en vigueur du présent Protocole de révision ont été remplies. 2 Le présent Protocole de révision, qui fait partie intégrante de la Convention, entrera en vigueur à la date de la dernière des notifications mentionnées au par. 1, et ses dispositions seront applicables: a) en Inde, aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1er avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date ; et b) en Suisse, aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1er janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date. [...] 3 Nonobstant le par. 2 du présent article, en ce qui concerne l'art. 26 de la Convention, l'échange de renseignements prévu dans le présent Protocole de révision sera applicable aux renseignements qui se rapportent à toute année fiscale débutant le 1er janvier de l'année civile suivant la signature du Protocole de révision, ou après cette date.

E. 3.3

Pour déterminer à partir de quelle période les dispositions du Protocole additionnel 3 sont applicables, l'art. 14 par. 2 prend comme référence l'année civile qui suit l'entrée en vigueur du Protocole, ce qui correspond à l'année civile 2012. En revanche, l'art. 14 par. 3 prévoit une règle particulière et différente s'agissant de l'art. 26 CDI CH-IN, puisqu'il se réfère à l'année civile qui suit la signature du Protocole additionnel 3, ce qui correspond à l'année civile 2011. Les Etats contractants ont donc voulu et prévu que l'échange selon l'art. 26 CDI CH-IN puisse porter sur des renseignements se rapportant à toute l'année fiscale 2011 déjà. Comme l'année fiscale indienne débute le 1er avril (cf. l'art. 14 par. 2 let. a du Protocole additionnel 3, cf. au surplus, pour une présentation détaillée du système fiscal postnumerando annuel indien, l'arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid.

6.2.4.1), les renseignements transmis à l'Inde peuvent se rapporter à une période qui commence au 1er avril 2011 au plus tôt (arrêts du TF 2C_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6.2, 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.1 et 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 4.2).

E. 3.4

Le requérant se plaint que selon une interprétation de la CDI CH-IN qui serait conforme au droit indien, l'échange d'informations devrait être limité aux informations vraisemblablement pertinentes pour l'année fiscale (« fiscal year ») 2012-2013, soit l'« assessment year » 2013-2014. Ainsi, dans la mesure où la relation bancaire concernée aurait été clôturée en août 2011 et où il n'y aurait au surplus pas eu de mouvements sur ledit compte cette année-là, les informations dont la transmission est envisagée ne seraient pas vraisemblablement pertinentes pour l'année fiscale 2012-2013. Le requérant a en outre conclu, à titre plus subsidiaire, à ce que l'AFC modifie sa décision en ce sens que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures fiscales relatives au requérant et au plus tôt pour les années fiscales indiennes 2012-2013 et suivantes.

E. 3.5

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 et à la jurisprudence, la transmission envisagée par l'AFC des informations à compter du 1er avril 2011 est conforme au droit. A cet égard, il apparaît que l'interprétation du requérant du droit indien en juxtaposition avec les dispositions précitées n'a pas d'influence sur cette question puisque celle-ci est régie par l'application stricte des normes internationales applicables en l'espèce (soit les art. 26 par. 1 CDI IN-CH, art. 14 par. 3 du Protocole 3), ce qui a été confirmé de nombreuses fois par la jurisprudence (cf. arrêts précités). Dès lors, le Tribunal ne retient pas de violation du champ d'application temporel de ladite convention et de ses protocoles et le grief du requérant est rejeté sur ce point.

E. 3.6

En outre, en relation avec le champ d'application *ratione temporis* et en anticipation de ce qui est exposé ci-dessous (cf. consid. 4.3 infra), l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'autorité requérante ; il n'incombe pas à l'AFC de refuser une demande ou la transmission des informations parce que celle-ci 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). Dès lors, l'absence de mouvement sur le compte en question, pendant l'année 2011, ne remet pas en cause la pertinence vraisemblable d'une telle information.

E. 4

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, lacunes ou de contradictions 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. 4.1

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. 4.2

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 fournie, 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. 4.3

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). 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. 4.4

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. 4.5

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. 4.6

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. 4.7

Selon la jurisprudence, la relation entre la banque et ses clients est de nature relation 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. 4.8

Ainsi, l'envoi d'un « profil client » à l'Etat 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 repose sur 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. 4.9

Le recourant se plaint que dans la mesure où l'état de fait présenté dans la demande d'assistance administrative reposerait exclusivement sur des déclarations mensongères de B._____, un ressortissant indien basé à (...), déposées dans le but de servir ses propres intérêts, l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi. A l'appui de son argument, le recourant a produit une requête de l' « Enforcement Directorate » adressée à un juge indien visant à annuler la mise en liberté de B._____. Le recourant se plaint également que, contrairement à ce qui est présenté dans l'état de fait de la demande, il n'aurait pas utilisé à des fins personnelles un montant de (...) d'USD prêté par la société F._____ à la société G._____ destiné au développement d'un programme informatique. A cet égard, le recourant allègue qu'il ressort au contraire de l'Enclosure (...) que cette dernière société aurait remboursé un montant de (...) USD à F._____, ce qui prouverait le caractère commercial du rapport entre les deux sociétés. Par ailleurs, selon le recourant, la demande d'assistance ciblerait une relation bancaire à laquelle il ne serait pas lié, soit un compte détenu par la société F._____, dont il ne serait ni le titulaire, ni le bénéficiaire économique. Le recourant allègue ainsi que son nom n'apparaîtrait dans aucun document à transmettre à l'autorité requérante. Le recourant se plaint également que, dans une autre procédure conduite par devant l'AFC, la société K._____ aurait indiqué que, selon ses dossiers, le recourant ne serait pas l'ayant droit économique de F._____. Pour ces raisons, le recourant allègue qu'en l'absence de tout soupçon justifié, l'autorité requérante aurait déposé sa demande à des fins de recherche de preuve en violation du principe de l'interdiction des fishing expeditions. Ainsi, le recourant se plaint que dans la mesure où les informations à transmettre ne le concerneraient pas, celles-ci ne seraient pas pertinemment vraisemblable en vue de sa taxation en Inde. A titre subsidiaire, le recourant requiert également le retrait de l'Enclosure (...) des informations dont la transmission est envisagée qui contiendrait des documents, soit des notes internes classées dans la documentation KYC, qui n'auraient pas été demandés par l'autorité requérante. Le recourant allègue que l'Enclosure (...) contiendrait en outre des informations non-caviardées par l'AFC relatives entre autres à des périodes antérieures à la période concernée par la transmission des informations.

E. 4.10

En l'espèce, la demande d'assistance administrative contient tous les éléments énumérés au chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel, de sorte que ces éléments devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande (cf. consid. 4.5 et 4.6 supra). Par ailleurs, il ressort de l'état de fait exposé dans ladite demande que, selon le résultat d'une enquête et d'une perquisition menée par l'autorité requérante, le recourant aurait dissimulé des fonds à l'étranger par l'intermédiaire de son partenaire d'affaire B._____, un ressortissant indien basé à (...), détenteur de la société D._____. Ainsi, B._____ aurait, par l'entremise de sa société, facilité l'importation de panneaux solaires de fabrication chinoise par la société C._____, contrôlée par le recourant. Dans ce cadre, B._____ aurait reçu des fonds non-comptabilisés du recourant qu'il aurait ensuite transférés, sur instruction de ce dernier, sur des comptes bancaires à l'étranger dont le recourant serait le bénéficiaire effectif, en particulier un compte au nom de la société F._____, en Suisse.

Par ailleurs, selon les indications contenues dans la demande d'assistance, la société F. _____ aurait prêté un montant d'environ (...) d'USD à la société G. _____ détenue par l'C. _____. Ce prêt aurait été effectué afin de développer un programme informatique. Il apparaît cependant qu'aucune activité en ce sens n'ait été entreprise. A la place, ces fonds auraient servi à l'achat d'un immeuble qui serait à présent utilisé comme résidence par le recourant. Il apparaît également qu'aucun intérêt en relation avec le prêt précité n'a été payé par la société G. _____. Cet élément prouverait que le bénéficiaire économique de la société F. _____ serait en réalité le recourant, ce qu'aurait au demeurant admis B. _____. La demande d'assistance indienne précise qu'en lien avec les investigations menées dans la procédure, les déclarations de ce dernier ont été enregistrées sous serment et que ce dernier a fourni des vouchers, courriels et ordres de transferts à l'appui de sa déposition. Ce montage fiscal aurait ainsi eu pour conséquence de dissimuler des avoirs du recourant au fisc indien. Par ailleurs, selon les termes utilisés par l'autorité requérante : The bank account statements and details of transactions from (...) 2003 and other relevant documents would provide a trail of the funds channeled through foreign entities and help to establish the exact undisclosed income of A. _____/C. _____. The bank account statements would also enable the Indian Tax Authorities to discover any new foreign entities owned or controlled by A. _____/C. _____.

E. 4.11

Comme expliqué ci-dessus, la Suisse est liée 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, lacunes ou de contradictions manifestes (cf. consid. 4 supra). A cet égard, il apparaît que la fausseté alléguée des déclarations de B. _____ se fonde sur une requête l'« Enforcement Directorate » adressée à un juge indien, antérieure au dépôt de la demande d'assistance administrative, visant à annuler la mise en liberté de cette personne dans le cadre d'une autre procédure conduite devant une autorité distincte de l'autorité requérante. Puisque ce document ne concerne pas la même procédure et qu'aucune référence n'est faite aux déclarations déposées sous serment dans le cadre de l'enquête de l'autorité requérante, ledit document ne constitue pas un élément établi et concret propre à remettre en doute les allégations de l'autorité requérante et renverser la présomption de bonne foi de l'Etat indien (cf. consid. 4.1 supra).

E. 4.12

Au surplus, l'allégation selon laquelle il ressortirait de l'Enclosure (...) que la société G. _____ aurait remboursé un montant de (...) USD à F. _____, ce qui prouverait le caractère commercial du rapport entre les deux sociétés, ne saurait remettre en cause les déclarations présentées dans la demande et la bonne foi de l'autorité requérante. En effet, le détail de cette transaction et sa relation au complexe de faits présenté dans la demande d'assistance sont une question de fond qui doit être invoquée devant les autorités compétentes étrangères et qui n'a pas à être examinée par les autorités suisses (cf. infra consid. 6.2 ss).

E. 4.13

En effet, il ressort de la demande d'assistance administrative que les renseignements requis sont en relation directe avec le complexe de faits exposés dans la demande et que l'autorité requérante cherche à clarifier. Puisque les informations à transmettre répondent aux questions posées dans ladite demande, les renseignements requis sont manifestement

propres à faire progresser l'enquête fiscale ou en rapport avec elle. A cet égard, le Tribunal relève que les notes internes de l'Enclosure (...) font partie des documents KYC fournis par la banque. Bien que le nom du recourant et de la société F._____ ne soient pas directement mentionnés dans ces documents, il apparaît toutefois que ces notes font partie intégrante des renseignements requis par l'autorité fiscale indienne. En effet, dans sa demande, ladite autorité a expressément requis : Complete account opening forms and KYC (know your customer) documents in relation to the Client No. (...) in H._____, (...) or any other bank account in the name of F._____. Par ailleurs, la mention de la société G._____ dans les documents atteste, au regard de l'état de faits présenté dans la demande, qu'il existe un certain lien entre ces notes internes et le complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir. Ainsi, dans la mesure où ces renseignements ont été requis et où il existe une possibilité raisonnable qu'ils se révèleront pertinents, la demande apparaît comme conforme au principe de proportionnalité (cf. consid. 4.2 et ss supra).

E. 4.14

Par ailleurs, les déclarations de K._____ dans le cadre d'une autre procédure, selon lesquelles le recourant ne serait pas l'ayant droit économique de F._____ ne sauraient remettre en cause la pertinence vraisemblable des informations à transmettre et la bonne foi de l'autorité requérante. En effet, l'appréciation de K._____, sur la base des documents en sa possession, ne lie ni l'AFC ni le Tribunal. De plus, la possibilité que le recourant soit in fine le bénéficiaire effectif de la relation bancaire concernée ne peut être exclue sur la base de ces simples déclarations. Ainsi, le Tribunal constate que les informations à transmettre pourront permettre à l'autorité d'éclaircir le complexe de faits présenté dans la demande. Pour ces raisons les renseignements apparaissent comme vraisemblablement pertinents et la demande d'assistance présentée par l'autorité requérante ne constitue pas une pêche aux renseignements.

E. 4.15

Enfin, en application de la jurisprudence récente (cf. supra consid. 4.7 s.), et par analogie au « profile client », le Tribunal relève que les documents KYC de l'Enclosure (...) ont été créés en partie avant le 1er avril 2011 et régissent la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle. Dans la mesure où ces documents permettent de clarifier le complexe de faits relatif au compte bancaire concerné pour tous les exercices fiscaux à partir de l'année 2011, comme l'atteste par exemple la mention de la société G._____, ces documents doivent être considérés comme vraisemblablement pertinents. Partant, la transmission envisagée par l'AFC de l'Enclosure (...) à l'autorité requérante est conforme au droit et le grief du recourant doit être rejeté sur ce point.

E. 5

Selon l'art. 3 al. 3 CDI CH-IN, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation : [...] c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

E. 5.1

Le message du Conseil fédéral, l'art. 26 MC OCDE et son commentaire mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements. Celles-ci sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est mentionné que l'échange de renseignements peut

être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre public. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (Message sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.5 ad art. 26 MC OCDE). La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.5 ad art. 26 MC OCDE).

E. 5.2

Selon le recourant dans la mesure où un nombre exceptionnel de demandes d'assistance aurait été déposées à son encontre, sans fondements, sur la base de fausses déclarations de B. _____ et dans un but de persécution politique en raison du lien de parenté du recourant avec un haut dirigeant du parti d'opposition en Inde, la transmission de renseignements violerait l'ordre public suisse.

E. 5.3

En l'espèce, il apparaît que le recourant est le neveu de L. _____, un haut dirigeant du parti d'opposition en Inde. Comme expliqué ci-dessus, le Tribunal ne retient pas de renversement de la présomption la bonne foi de l'autorité requérante et considère que les informations à transmettre apparaissent comme vraisemblablement pertinentes (cf. consid. 4 ss supra). Dès lors, il n'apparaît pas que la demande ait été déposée sans fondements et sur la base de fausses déclarations. Pour le surplus, les allégations relatives à des persécutions politiques et les pièces produites par le recourant, en particulier des articles de la presse indienne, reposent sur des éléments que le Tribunal n'est pas en mesure de vérifier et dont les liens exacts avec la présente cause ne peuvent être clairement établis. Enfin, il n'apparaît pas que le dépôt de dix requêtes d'assistance administrative constitue un nombre exceptionnellement élevé. Pour ces raisons, le Tribunal ne retient pas que la demande ait été déposée à des fins de persécution politique, ce qui violerait l'ordre public (cf. supra consid. 5 s.). Le grief du recourant doit dès lors être rejeté sur ce point. Au surplus le Tribunal rappelle qu'une fois les informations transmises, le recourant reste protégé par le principe de spécialité (cf. infra consid. 6).

E. 6

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 ; 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. 6.1

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. 6.2

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (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. 6.3

Selon l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN première phrase, les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins.

E. 6.4

Ainsi cette disposition 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 personnes 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 TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.2 et les références citées).

E. 6.5

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 TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.34, arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 8.2 et la référence).

E. 6.6

Selon l'art. 1 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), les Hautes Parties contractantes reconnaissent à toute personne relevant de leur juridiction les droits et libertés définis au titre I de la présente Convention. Par ailleurs, selon l'art. 6 de dite convention, toute personne a droit à un procès équitable.

E. 6.7

Selon le recourant, l'Inde aurait expressément admis qu'elle utiliserait les informations à des fins pénales, notamment en appliquant le Black Money Act, une loi apparemment pénale, à titre rétroactif, ce qui serait contraire aux droits fondamentaux du recourant et à l'ordre public. A l'appui de son argument, le recourant allègue notamment que les autorités indiennes auraient introduit des poursuites pénales à son encontre sur la base du résultat d'une demande d'assistance administrative présentée à l'autorité compétente de (...). Le recourant soutient qu'il serait d'ailleurs notoire que l'Inde utilise les informations reçues par le biais de l'assistance administrative pour ouvrir des procédures purement pénales. Ainsi selon l'art. 138 de l'Income Tax Act de 1961, de telles informations pourraient être transférées d'office ou sur demande à d'autres autorités administratives. En effet, le CBDT, autorité fiscale indienne en charge de la collecte des impôts, aurait conclu plusieurs protocoles avec d'autres autorités indiennes, dont dix agences non fiscales du gouvernement parmi lesquelles l'Enforcement Directorate, permettant l'échange automatique des informations sans que le contribuable puisse s'opposer à ce partage. Par ailleurs, selon le recourant, l'Inde violerait en outre régulièrement ses engagements internationaux également en matière d'entraide pénale, comme le prouverait le cas extradition d'Abu Salem par le Portugal. Dans cette affaire, l'Inde aurait poursuivi l'intéressé d'infractions passibles de la peine de mort contrairement à sa garantie expresse de ne pas le faire. A l'appui de l'ensemble de ses arguments, le recourant a produit divers articles de presse qui feraient état de problèmes en lien avec le respect du principe de spécialité par l'Inde. Le recourant se plaint également que la réponse du Conseil fédéral du 12 mai 2021, à une interpellation parlementaire du 19 mars 2021, concernant l'examen des demandes d'assistance administrative avec l'Inde, en lien avec le principe de spécialité, ne serait pas satisfaisante. Ainsi au vu de ces éléments, la transmission des informations envisagée par l'AFC concernant le recourant violerait le principe de spécialité.

E. 6.8

En l'espèce, conformément à la jurisprudence, les informations dont la transmission est envisagée par l'AFC peuvent également être utilisées dans le cadre d'une procédure pénale

fiscale (cf. consid. 6.3 ss). A cet égard, le Tribunal relève que la demande d'assistance précise ce qui suit : He would also be liable for penalty and prosecution under the Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015 and the Income Tax Act, 1961 for non-disclosure of his beneficial ownership in the foreign bank accounts. La question de savoir si les informations pourront être utilisées dans l'application du Black Money Act - notamment à titre rétroactif - relève de l'application du droit fiscal de l'Etat requérant. En effet, le Tribunal fédéral n'a pas exclu d'emblée la transmission des renseignements à des autorités de lutte contre le blanchiment, sous réserve des conditions exposées ci-dessus (cf. supra consid. 6.5) et il ne revient pas à la Cour de céans de contrôler en détail l'application du droit étranger, en particulier de qualifier la nature exacte des dispositions de cette loi. A cet égard, il apparaît que les termes de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN suivant : « par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts [Strafverfolgung, perseguimento penale], par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède » semblent indiquer qu'il suffit que les faits qualifiant l'infraction pénale soient en lien avec la soustraction d'impôt sans que ladite infraction ne s'applique nécessairement exclusivement qu'aux infractions pénales fiscales. Enfin, il ressort de la demande d'assistance qu'une éventuelle application du Black Money Act n'est qu'une possibilité parmi d'autres dispositions légales et que ladite demande a été déposée dans un contexte plus large visant à éclaircir le complexe de faits en cause.

E. 6.9

Par ailleurs, bien que l'Inde ne soit pas signataire de la CEDH, cette dernière lie les autorités suisses dans le cadre de la procédure d'assistance administrative conduite en suisse (art. 1 CEDH). A cet égard, le Tribunal constate que les droits fondamentaux du requérant, en particulier le droit à un procès équitable (art. 6 CEDH), ont été pleinement respectés durant la procédure conduite devant l'AFC. Pour le surplus, et comme expliqué ci-dessus, il n'appartient pas aux autorités suisses de vérifier que la procédure en Inde se soit déroulée ou se déroulera en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables, en particulier en ce qui concerne une application à titre rétroactif du Black Money Act (cf. supra consid. 6.8). 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 ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. supra consid. 6.2 ss). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères.

E. 6.10

Pour les mêmes raisons, la question de savoir si l'Inde aurait également violé le principe de spécialité en introduisant des poursuites pénales - notamment à titre rétroactif - à l'encontre du requérant sur la base d'une autre demande d'assistance administrative déposée auprès de l'autorité compétentes de (...) relève de l'application du droit fiscal de l'Etat requérant. Dans la mesure où la présomption de bonne foi de l'autorité requérante n'a pas été renversée in casu, le Tribunal relève encore que même s'il avait la compétence de traiter cette question, il ne saurait en déduire, sur la base des pièces produites par le requérant, que les autorités indiennes violeront le principe de spécialité de manière systématique dans la présente cause. Pour ces motifs, le Tribunal ne retient ainsi pas de violation des droits fondamentaux du requérant dans la procédure par devant l'AFC, ni de violation de l'ordre public.

E. 6.11

Le même raisonnement peut être appliqué concernant l'art. 138 de l'Income Tax Act de 1961, selon lequel les informations reçues pourraient être transférées d'office ou sur demande à d'autres autorités administratives, et concernant l'allégation selon laquelle le CBDT, aurait conclu des protocoles avec d'autres autorités indiennes permettant l'échange automatique des informations sans que le contribuable puisse s'opposer à ce partage, puisque le Tribunal n'a pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger.

E. 6.12

Par ailleurs, la comparaison invoquée par le recourant, concernant une éventuelle violation du principe de spécialité lors de l'extradition d'Abu Salem, ne présente pas de lien avec la présente cause et ne concerne d'ailleurs pas l'assistance administrative en matière fiscale. Les différents articles de presse produits par le recourant ne présentent pas non plus de lien avec la présente cause. En outre, il apparaît que la réponse donnée par le Conseil fédéral du 12 mai 2021 à l'interpellation parlementaire du 19 mars 2021, concernant l'examen des demandes d'assistance administrative avec l'Inde, en lien avec le principe de spécialité, est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Pour ces raisons et dans la mesure où ces éléments ne sauraient renverser présomption de bonne foi de l'autorité requérante, les griefs du recourant est rejeté sur ce point (cf. supra consid. 4 ss).

E. 6.13

Au surplus, le Tribunal constate que l'Inde a expressément déclaré ce qui suit dans sa demande d'assistance administrative : (a) All information received in relation to the request will be kept confidential and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for the request. (b) The request is in conformity with Indian laws and administrative practice and is further in conformity with the agreement on the basis of which it is made. Dès lors, au vu de ce qui précède, le Tribunal ne retient pas de violation du principe de spécialité.

E. 7

Selon la jurisprudence, la personne concernée dispose également sous l'angle de la protection des données d'un intérêt digne de protection à ce qu'il soit vérifié que la communication de ses données personnelles soit conforme aux règles légales. Elle devrait pouvoir le faire valoir en application de l'art. 25 LPD, dans le cas où la LAAF, en tant que loi spéciale, ne lui conférerait pas un tel droit (ATF 143 II 506 consid. 5.2.2).

E. 7.1

En substance, selon l'art. 25 al. 1 LPD, quiconque a un intérêt légitime peut exiger de l'organe fédéral responsable qu'il s'abstienne de procéder à un traitement illicite ; supprime les effets d'un traitement illicite ; et constate le caractère illicite du traitement. Selon l'al. 2 de cette disposition, si ni l'exactitude, ni l'inexactitude d'une donnée personnelle ne peut être prouvée, l'organe fédéral doit ajouter à la donnée la mention de son caractère litigieux.

E. 7.2

Ainsi 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). En dépit de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat à l'étranger, des

données personnelles peuvent être communiquées à l'étranger si des garanties suffisantes, notamment contractuelles, permettent d'assurer un niveau de protection adéquat à l'étranger (art. 6 al. 2 let. a LPD).

E. 7.3

Le recourant se plaint que dans la mesure où le niveau de protection des données serait largement insuffisant en Inde, la décision de l'AFC violerait la législation suisse topique ainsi que les droits fondamentaux de l'intéressé.

E. 7.4

En l'espèce, comme déjà expliqué ci-dessus (cf. supra consid. 6.12) les allégations et les pièces produites par le recourant, en particulier des articles de journaux concernant le transfert d'informations entre autorités indiennes dans d'autres procédures judiciaires ou administratives, ne présentent pas de lien particulier avec la présente cause. Par ailleurs, le Tribunal n'est lié ni par les conclusions générales des rapports du Préposé fédéral en matière de protection des données ni par les circulaires du gouvernement indien.

E. 7.5

Ainsi au vu de la présomption de bonne foi de l'autorité requérante et de ses garanties expresses (cf. supra consid. 6.13) et dans la mesure où la procédure devant l'AFC s'est déroulée conformément au droit, le Tribunal ne retient pas que la protection des données en Inde constitue un motif du refus de transfert des informations.

E. 7.6

Au surplus, et comme expliqué ci-dessus (cf. supra consid. 6.9), le traitement des données dans le cadre de la procédure en Inde n'est pas de la compétence des autorités suisses. Il n'appartient en effet pas aux dites autorités de vérifier que la procédure en Inde se soit déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables. 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 ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères. Ainsi, pour ces raisons, le Tribunal ne retient pas de violation subséquente des droits fondamentaux du recourant en relation avec le niveau de protection des données en Inde.

E. 8

Selon le recourant, les informations permettant de le reconnaître devrait être caviardées par le Tribunal avant la publication de son arrêt. En l'espèce, conformément à l'art. 8 al. 1 du Règlement du Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 relatif à l'information (RS 173.320.4), et sous réserve des exceptions, non-réalisées ici, prévues à l'art. 4, le Tribunal publie ses arrêts sous forme anonyme.

E. 9

Enfin et à titre subsidiaire, le recourant requiert que l'AFC demande des éclaircissements à l'autorité requérante relative à la pertinence vraisemblable des renseignements requis. Le recourant demande également que l'AFC exige une garantie expresse de l'Inde quant à la pertinence vraisemblable des informations sollicitées et aux but fiscal poursuivi par la

demande, soit que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures fiscales relatives au recourant et au plus tôt pour les années fiscales indiennes 2012-2013 et suivantes.

E. 9.1

En l'espèce, compte tenu de l'ensemble des motifs qui viennent d'être exposés, le Tribunal retient qu'il n'y a pas de raisons de requérir des éclaircissements auprès de l'autorité requérante ni une garantie expresse de cette dernière quant à la pertinence vraisemblable des informations requises et au but fiscal poursuivi par la demande d'assistance pour les années fiscales indiennes 2012-2013 et suivantes (sur la question de temporalité cf. supra consid. 3), à l'exclusion de toute procédure pénale fiscale.

E. 9.2

Au surplus, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 8 décembre 2020 : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes indiennes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de la procédure relative à Monsieur A._____, pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du (...), et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 26 par. 2 CDI CH-IN). A cet égard, le Tribunal constate que la décision est conforme à 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). Ainsi, les griefs du recourant doivent être rejetés sur ce point.

E. 10

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.

E. 11

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. 12

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

E. 13

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.