



A-2197/2022

Arrêt du 3 décembre 2024

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Annie Rochat Pauchard, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Simone Nadelhofer et Maître Noémie Raetzo,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

Faits :**A.**

A.a Le service indien d'échange d'informations en matière fiscale (Foreign Tax and Tax Research Division, Ministry of Finance ; ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative datée du (...) 2019 à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-IN, RS 0.672.942.31).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A. _____ (ci-après également : la personne concernée) et a expliqué ce qui suit :

Investigations are being carried out by the Investigation Wing of the Income Tax Department in the case of A. _____ and B. _____ (Promoted by A. _____). A Search and Seizure operation was carried out on him under section 132 of Income Tax Act, 1961 on (...) 2019 wherein it was found that A. _____ has siphoned off his unaccounted funds abroad through a network of informal banking channel operators. It is believed that these unaccounted funds were parked in several companies, belonging to himself or his business associates abroad and used by A. _____ for his personal expenses on the foreign travels or for acquiring undisclosed assets abroad.

In connection with the investigations in the case of A. _____, the statement of C. _____, an Indian National based out of (...) and the promoter of D. _____, was also recorded on oath under section 131(1A) of the Income Tax Act, 1961. C. _____ has had business dealings with A. _____ and had facilitated the import of solar panels by the B. _____ (promoted by A. _____) from E. _____. C. _____ admitted in his statement that A. _____ arranged transfer of unaccounted funds on several occasions to him. These funds received by C. _____ were subsequently transferred by him on instructions of A. _____ to several entities. One such entity to whom the funds have been transferred by C. _____ is F. _____, (...). C. _____ has provided a copy of Account Statement of an entity G. _____ in the books of F. _____ dated (...) 2013 along with copies of invoices dated (...) 2013 and (...) 2013 raised by F. _____ on G. _____. A copy of the account statement and invoices raised by F. _____ is being enclosed for reference. G. _____ is one of the undisclosed entities of A. _____. The payments against the said invoice raised by F. _____ have been made to F. _____ by C. _____ on behalf of A. _____. A copy of an email from F. _____ to C. _____ asking for a transfer of CHF (...) for transfer of shares of G. _____ to a D. _____, H. _____ is also enclosed for reference. C. _____ has admitted in his statement recorded on oath on (...) 2019 that G. _____ is

beneficially owned by A._____. The relevant extract of C._____'s statement is enclosed for reference.

If is pertinent to mention here that A._____ has not disclosed any information regarding foreign assets in his Income Tax Returns filed with the Indian Tax Authorities. A._____ is and has been a tax resident of India. Any income from G._____ or any other foreign entity beneficially owned by him is liable to tax in India and the financial interest or beneficial ownership in these entities was required to be statutorily reported in his Income Tax Returns. The unaccounted funds of A._____, parked in foreign bank accounts, represent his undisclosed income which has resulted in under-assessment of his income and evasion of taxes. 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.

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._____. The bank account statements would also enable the Indian Tax Authorities to discover any new foreign entities owned or controlled by A._____.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Inde, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes pour la période du (...) 2011 au (...) 2019 :

1. Brief description of the business transactions/services provided by F._____ to A._____ or his father I._____.
2. The ledger/account of A._____ or his father I._____ in the books of F._____ since (...) 2003 to (...) 2019.
3. Name of the entities managed by F._____ for the clients A._____ or I._____.
4. The Bank account details (Name of Bank, Address, Account Number) of the entities managed by F._____ for the clients A._____ or his father I._____.
5. Please provide the KYC (Know your customer) details including details of beneficial owner in respect of the entity G._____.
6. Please provide a copy of all correspondence in respect of the entity G._____.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

- (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.

(c) Such information would be obtainable under Indian laws and the normal course of administrative practice in similar circumstances.

(d) We have pursued all means available in our own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

B.

B.a Par courriel du (...) 2019, l'AFC a demandé à l'autorité fiscale indienne pourquoi les renseignements requis portaient également sur I._____, alors que la demande d'assistance administrative du (...) 2019 concernait exclusivement A._____.

B.b Par plusieurs ordonnances de production des 6 décembre 2019 et 8 janvier 2020, l'AFC a demandé à F._____ (ci-après : la détentrice des renseignements), de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. Cette dernière a en outre été priée d'informer la personne concernée et la société G._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ou à fournir une adresse actuelle en Suisse et de les informer que, sans nouvelles de leur part dans un délai de dix jours dès réception du courrier d'information, une publication les concernant se ferait dans la Feuille fédérale suisse.

B.c Par courriers des 19 décembre 2019 et 20 janvier 2020, la détentrice des renseignements a fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a précisé ne pas avoir pu informer la société G._____ de l'ouverture de la présente procédure d'assistance administrative. Par ailleurs, elle n'a rien mentionné au sujet de l'information de la personne concernée.

B.d Par courriel du (...) 2020, l'AFC a demandé à l'autorité fiscale indienne l'autorisation d'informer A._____ et I._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative directement à leur domicile à leur adresse indienne.

L'autorité indienne ne s'est pas manifestée à ce sujet.

B.e Par publications dans la Feuille fédérale du 15 avril 2020, l'AFC a informé A._____, I._____ et G._____ de l'ouverture de la procédure

et leur a imparti un délai de dix jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ou transmettre une adresse en Suisse.

B.f Par courriels des 24, 27 et 30 avril 2020, Maîtres Simone Nadelhofer et Noémie Raetzo (ci-après : les mandataires) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatées pour représenter les intérêts de A. _____ et de I. _____ et ont requis la consultation des pièces du dossier.

G. _____ ne s'est pas manifestée auprès de l'AFC.

B.g Par courriel du (...) 2020, l'AFC a informé l'autorité requérante que sans objection de sa part dans un délai au (...) 2020, l'intégralité du dossier serait remise aux personnes concernées pour consultation.

Aucune réponse de l'autorité requérante n'est parvenue à l'autorité inférieure dans le délai imparti.

C.

C.a Par courriel du (...) 2020, l'autorité fiscale indienne a complété sa demande du (...) 2019 en exposant les faits supplémentaires suivants :

The updated background details is as follows:

Investigations are being carried out by the Investigation Wing of the Income Tax Department in the case of A. _____, I. _____ and B. _____ (Promoted by A. _____). A Search and Seizure operation was carried out on both A. _____ and his father I. _____ under section 132 of Income Tax Act, 1961 on (...) 2019 wherein it was found that they have siphoned their unaccounted funds abroad through a network of informal banking channel operators. It is believed that these unaccounted funds were parked in several companies belonging to themselves or their business associates abroad and used by them for their personal expenses on the foreign travels or for acquiring undisclosed assets abroad.

In connection with the investigations in the case of A. _____, the statement of C. _____, an Indian National based out of (...) and the promoter of D. _____, was also recorded on oath under section 131(1A) of the Income Tax Act, 1961. C. _____ has had business dealings with A. _____ & I. _____ and had facilitated the import of solar panels by the B. _____ (promoted by A. _____) from E. _____. C. _____ admitted in his statement that A. _____ arranged transfer of unaccounted funds on several occasions to him. These funds received by C. _____ were subsequently transferred by him on instructions of A. _____ to several entities including for personal expenses of I. _____. One such entity to which the funds have been transferred by C. _____ is F. _____, (...). C. _____ has provided a copy of Account Statement of an entity G. _____ in the books of F. _____ dated (...) 2013 along with copies of invoices dated (...) 2013

and (...) 2013 raised by F._____ on G._____. A copy of the account statement mid invoices raised by F._____ is being enclosed for reference. G._____ is one of the undisclosed entities of A._____. The payments against the said invoice raised by F._____ has been made to F._____ by C._____ on behalf of A._____. A copy of an email from F._____ to C._____ asking for a transfer of CHF (...) for transfer of shares of G._____ to a D._____, H._____ is also enclosed for reference. C._____ has admitted in his statement recorded on oath on (...) 2019 that G._____ is beneficially owned by A._____. The relevant extract of C._____ 's statement is enclosed for reference.

It is pertinent to mention here that A._____ or his father I._____ have not disclosed any information regarding foreign assets in their Income Tax Returns filed with the Indian Tax Authorities. A._____ & I._____ are and have been a tax resident of India. Any income from G._____ or any other foreign entity beneficially owned by them is liable to tax in India and the financial interest or beneficial ownership in these entities was required to be statutorily reported in his Income Tax Returns. The unaccounted funds of A._____ & I._____ parked in foreign bank accounts represent their undisclosed income which has resulted in under-assessment of their income and evasion of taxes. They 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.

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._____ & his father I._____. The bank account statements would also enable the Indian Tax Authorities to discover any new foreign entities owned or controlled by A._____ & I._____.

C.b Par courriel du (...) 2020, l'AFC a demandé à l'autorité fiscale indienne des clarifications quant aux personnes formellement concernées par la demande d'assistance administrative.

C.c Par courriel du (...) 2021, l'autorité requérante a fourni à l'autorité inférieure les explications suivantes :

It is confirmed that I._____ is also subject to the current investigation and the understanding of the Competent Authority of Switzerland is correct in this regard. I._____ is the father of A._____. Search under section 132 of the Income-tax Act, 1961 was carried out in the case of both I._____ and A._____ on (...) 2019. Further, investigation in this case have revealed that I._____ along with his son A._____ have been beneficial owners of foreign bank accounts which have not been disclosed to the Indian Tax Authorities. It is likely, that F._____ may have managed several foreign entities for I._____ and A._____. It was in this context that information regarding I._____ was sought from F._____.

C.d Par ordonnance de production du 19 août 2021, l'AFC a demandé à la détentrice des renseignements des informations complémentaires concernant I._____, renseignements qui ont été fournis par courrier du 3 septembre 2021.

D.

D.a Par courrier du 23 novembre 2021, l'AFC a indiqué aux mandataires les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne accompagnées des documents utiles et les a informés du fait que leurs mandants pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

D.b Suite à plusieurs prolongations de délai, les mandataires ont transmis les observations de leurs mandants par courriel et courrier du 12 janvier 2022, qui s'opposent à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

D.c Par courrier du 17 janvier 2022, l'AFC a accordé aux mandataires un accès complémentaire au dossier et leur a indiqué une nouvelle fois les informations qu'elle entendait transmettre à l'autorité fiscale indienne en leur impartissant un nouveau délai de dix jours pour prendre position par écrit.

D.d Suite à une prolongation de délai, les mandataires ont remis à l'AFC par courriel et courrier du 3 mars 2022 les observations de leurs mandants, qui s'opposent à l'envoi d'informations en Inde.

E.

Par décision finale du 8 avril 2022, notifiée aux personnes concernées par l'intermédiaire de leurs mandataires, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la détentrice des renseignements.

F.

Par acte du 12 mai 2022, A._____ (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 8 avril 2022. Par ce recours, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre superprovisionnel et provisionnel, à ce qu'aucune information ne soit communiquée à l'autorité requérante sur la présente procédure sous réserve du fait qu'elle suit son cours ou qu'un recours a été déposé, sans préciser l'identité de la partie ayant

formé recours. A la forme, le recourant a conclu à la recevabilité du recours. Quant au fond, il a conclu, préalablement, à ce qu'il lui soit communiqué toute éventuelle correspondance, observations, décision finale et/ou recours relatif à tout autre individu/société étant intervenu dans la procédure no (...), puis, cela fait, à ce qu'un délai raisonnable lui soit imparti pour se déterminer sur les documents requis selon la conclusion 3. Principalement, il a conclu à l'admission du recours, puis, cela fait, à l'annulation de la décision querellée, à ce qu'il ne soit pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative litigieuse, respectivement à ce qu'elle soit rejetée et à la destruction du dossier par l'AFC. Subsidièrement, le recourant a conclu à l'annulation de la décision querellée et au renvoi de la cause à l'AFC afin que cette dernière requière d'une part des explications auprès de l'autorité requérante pour comprendre dans quelle mesure les informations susceptibles de lui être transmises pourraient être pertinentes pour sa taxation en Inde malgré le fait qu'il n'est ni titulaire, ni signataire autorisé, ni titulaire d'une procuration et ni bénéficiaire économique de la relation bancaire visée par la demande d'assistance administrative du (...) 2019 et, d'autre part, la garantie expresse que l'autorité requérante n'utilisera les données transmises qu'aux fins de l'Income Tax Act de 1961, et non pas aux fins de toute autre législation interne indienne, soit notamment le Black Money Act de 2015, le Foreign Exchange Management Act de 1999 et le Prevention of Money Laundering Act de 2002 ni pour les procédures de nature administrative, fiscale et/ou pénale en Inde, visant à des sanctions (penalties) et/ou pour les poursuites aux fins pénales. En outre, le recourant a conclu à ce qu'un délai lui soit fixé pour exercer son droit d'être entendu et se déterminer lors du renvoi de la décision à l'AFC. Enfin, en tout état de cause, le recourant a conclu à l'absence de communication de toute information relative à ses déterminations et au fait qu'il soit représenté dans la procédure en cause, au caviardage du contenu de la décision du TAF avant sa publication et au rejet de toutes autres ou contraires conclusions.

F.a Dans sa réponse du 21 juillet 2022, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

F.b Par réplique du 23 août 2022, duplique du 13 septembre 2022, déterminations spontanées des 17 octobre, 8 et 18 novembre 2022, le recourant et l'autorité inférieure ont persisté dans leurs conclusions.

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

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} 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 (...) 2019, 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).

1.3 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 (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, le requérant 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.

1.5 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).

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

2.

2.1 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3^e éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd., 2020, n°1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (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).

2.3 A titre liminaire, le Tribunal relève que le recourant a requis, à titre superprovisionnel et provisionnel, 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 renseignement 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 fédéral relative aux « status updates » est claire sur ce point (voir ATF 144 II 130 consid. 6) et la pratique de l'AFC conforme à cette dernière, cette question n'est pas litigieuse et ne sera dès lors pas traitée plus en avant.

2.4

2.4.1 Par ailleurs, à titre préalable, le recourant a conclu à la communication de toute éventuelle correspondance, observations, décision finale et/ou recours relatifs à tout autre individu ou société étant intervenu dans la présente procédure.

2.4.2 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), 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).

2.4.3 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).

2.4.4 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 (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 ; également THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^{ème} édition, 2018, n°1544).

2.4.5 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 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1).

2.4.6 En l'espèce, le Tribunal note que l'autorité inférieure a suivi le processus défini par le législateur en matière d'assistance. Le recourant a

d'abord été informé de la procédure d'assistance administrative en cours. Puis, il a eu un accès complet au dossier de la cause en date des 23 novembre 2021 et 17 janvier 2022 (Faits D.a et D.c). Par ailleurs, le bordereau de pièces de la réponse contient tous les éléments du dossier de l'AFC et a été transmis au requérant par courrier du 26 juillet 2022. Le requérant a enfin pu pleinement prendre position sur les informations que l'AFC prévoit de transmettre à l'autorité requérante par courrier des 12 janvier et 3 mars 2022, puis, devant la Cour de céans, les 23 août, 17 octobre et 18 novembre 2022 (faits D.b, D.d et F.b). Il apparaît dès lors que son droit d'être entendu et de consulter le dossier a été respecté dans la présente procédure.

2.5 Cela étant précisé, sur le fond et en substance, le requérant allègue que la demande d'assistance administrative se base exclusivement sur les allégations mensongères de C._____, lesquelles seraient infondées et auraient été articulées dans le seul but de défendre ses propres intérêts. A cet égard, l'AFC violerait les principes de bonne foi et d'interdiction de la pêche aux renseignements. L'autorité requérante ne respecterait en outre pas le principe de spécialité et les contribuables indiens ne disposeraient d'aucun mécanisme juridique pour se défendre, la protection des données étant insuffisante en Inde. A cet égard, la décision de l'AFC violerait la législation topique suisse ainsi que les droits fondamentaux. Le requérant soutient en particulier que dans la mesure où l'Inde aurait l'intention de partager les informations transmises avec des autorités de poursuite non-fiscale et d'utiliser ces renseignements notamment à des fins pénales, la transmission desdites informations serait contraire au principe de spécialité. Les informations à transmettre ne rempliraient par ailleurs pas la condition de la pertinence vraisemblable. Le requérant allègue encore que la demande est motivée par des persécutions politiques de telle sorte que la communication des renseignements demandés contreviendrait à l'ordre public. Il requiert encore que toutes les informations permettant de le reconnaître soient caviardées par le Tribunal de céans avant la publication de son arrêt et, à titre subsidiaire, à ce que l'AFC obtienne de l'état requérant une garantie expresse quant à la pertinence des renseignements sollicités 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 requérant.

2.6 Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* et *materiae* 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.

3.1 L'assistance administrative avec la République de l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole CDI CH-IN. L'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le Protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [ci-après : protocole du 30 août 2010] et son protocole signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000 en vigueur depuis le 20 décembre 2000 [ci-après : Protocole du 16 février 2000, RO 2001 1477 1476 ; FF 2000 5107]), le Protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081).

3.2 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 cet impôt, 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 du 16 février 2000 ; art. 14 al. 2 let. a du Protocole du 30 août 2010). En revanche, l'art. 14 par. 3 du Protocole du 30 août 2010 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 dudit Protocole, ce qui correspond à l'année civile 2011.

3.3 En l'espèce, la demande d'assistance présentée par l'autorité requérante le (...) 2019 porte sur le recouvrement de l'impôt sur le revenu pour la période du (...) 2011 au (...) 2019 (Faits, let. A.b et C.a supra). Partant, la CDI CH-IN et les Protocoles susmentionnés sont applicables à la présente cause.

4.

4.1

4.1.1 Selon le recourant, la demande d'assistance administrative s'apparente à une « fishing expedition » et est contraire au principe de la bonne foi. L'état de fait présenté dans la requête reposerait exclusivement sur les déclarations mensongères de C._____, déposées dans le but de servir ses propres intérêts et d'échapper à des poursuites pénales en Inde. À l'appui de son argument, le recourant a produit une requête déposée par l' « Enforcement Directorate » à un juge indien semblant viser à annuler la mise en liberté de C._____. Le recourant en déduit qu'aucune pièce au dossier ne corrobore les déclarations de ce dernier pour établir un lien entre lui et la société G._____. Par ailleurs, il n'existerait aucun autre élément à l'encontre du recourant qui justifierait le dépôt d'une demande d'entraide. En l'absence de tout soupçon justifié, l'autorité requérante aurait déposé sa demande à des fins de recherche de preuve. Le recourant poursuit en précisant que l'autorité requérante, qui savait les allégations de C._____ fausses, a agi de mauvaise foi. Par conséquent et dans la mesure où la demande d'assistance administrative ciblerait une société à laquelle le recourant ne serait pas lié, ce dernier n'en étant ni titulaire, ni ayant droit économique et ne disposant d'aucun droit de signature ou autre, la demande aurait été déposée à des fins de recherche de preuve.

4.1.2 De surcroît, le recourant argue que les renseignements que l'AFC entend communiquer ne seraient pas vraisemblablement pertinents au vu du but fiscal visé. Il allègue en particulier qu'aucun lien entre les renseignements fournis par la détentrice des renseignements et le recourant n'a pu être établi, ce dernier n'apparaissant nulle part dans la documentation en question. En effet, la détentrice des renseignements a indiqué que, selon ses dossiers, le recourant ne serait pas l'ayant droit économique de la société G._____. Par voie de conséquence, ce serait à tort que l'AFC se fonderait sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1037/2019 pour justifier la pertinence vraisemblable des informations, qui ne sont pas pertinentes pour la taxation du recourant en Inde. Le recourant rappelle que l'autorité requérante, se basant uniquement sur les déclarations mensongères de C._____, ne fait valoir aucun élément démontrant un lien concret entre la société G._____ et lui. Enfin, le recourant est d'avis que les informations que l'AFC souhaite transmettre sont secrètes et protégées, dans la mesure où elles ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable. Donner droit à l'entraide aurait pour conséquence d'associer de manière trompeuse le recourant à deux sociétés avec lesquelles il n'a aucun lien.

4.2 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 imposition (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; 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). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique dans le présent contexte que l'Etat requis est en principe 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-5714/2022 du 30 juin 2023 consid. 2.1).

4.3

4.3.1 Aux termes de l'art. 26 par. 1 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements (« fishing expeditions ») ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). 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 (parmi d'autres : arrêt du TAF A-1570/2020 du 9 novembre 2022 consid. 4.4 et les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable 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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

4.3.2 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). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.3.3 Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée 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. Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications 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 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

4.4

4.4.1 A titre préliminaire, le Tribunal note que la demande d'assistance administrative du (...) 2019, complétée en date du (...) 2020 et du (...) 2021 (Faits C.a et C.c), 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 (consid. 4.3.3 supra). Par ailleurs, il ressort de l'état de fait exposé dans la demande (Faits A.b et C.a supra) 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'affaires

C._____, un ressortissant indien basé à (...), détenteur de la société D._____. Ainsi, C._____ aurait, par l'entremise de sa société, facilité l'importation de panneaux solaires de fabrication chinoise par la société B._____, contrôlée par le recourant. Dans ce cadre, C._____ aurait reçu des fonds non-comptabilisés du recourant qu'il aurait ensuite transférés, sur instruction de ce dernier et par le biais de F._____, sur des comptes bancaires à l'étranger dont le recourant serait le bénéficiaire effectif, en particulier un compte au nom de la société G._____, en Suisse, pour les besoins personnels du recourant. La demande d'assistance indienne précise qu'en lien avec les investigations menées, les déclarations de C._____ ont été enregistrées sous serment. A l'appui de leur requête, l'autorité fiscale indienne a fourni des copies des factures émises par F._____ à l'intention de G._____, lesquelles ont été payées par C._____ au nom du recourant (« on behalf of A._____ »), un courriel adressé par F._____ à C._____, concernant un transfert d'actions de G._____ à la société H._____, gérée par C._____ et un extrait de la déclaration sous serment de C._____ indiquant que G._____ est la propriété effective du recourant. Enfin, l'autorité requérante précise que le recourant n'a fourni aucune information concernant des avoirs détenus à l'étranger. Ce montage fiscal aurait ainsi eu pour conséquence de dissimuler des avoirs du recourant au fisc indien.

4.4.2 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 (consid. 4.2 supra). A cet égard, il apparaît que la fausseté alléguée des déclarations de C._____ 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 à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat indien.

4.4.3 Par ailleurs, il ressort de la demande d'assistance administrative que les renseignements requis sont directement liés à des transactions déterminées, via la détentrice des renseignements, entre le recourant et son père d'une part, et G._____ d'autre part. Ces renseignements sont en

relation directe avec le complexe de faits exposés dans la demande et que l'autorité requérante cherche à clarifier. Par ailleurs, il ressort des renseignements fournis par la détentrice des renseignements que G. _____ faisait partie de sa clientèle et que C. _____ en était l'actionnaire et le fondé de pouvoir durant la période concernée. Certes le recourant n'apparaît pas formellement dans les renseignements collectés par l'AFC en tant que détenteur de G. _____, ayant droit économique ou procuré. Cela ne saurait remettre en cause la pertinence vraisemblable des informations à transmettre à l'autorité requérante. En effet, l'appréciation de F. _____, 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 société G. _____ ne peut être exclue sur la base de ces simples déclarations, ce d'autant plus qu'il ressort de la demande qu'il est un partenaire d'affaires de C. _____. 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, expressément requis, sont manifestement propres à faire progresser l'enquête fiscale ou en rapport avec elle et apparaissent comme vraisemblablement pertinents. Pour le surplus, le Tribunal relève, à l'instar de l'autorité inférieure, que les informations recueillies permettront à l'autorité requérante de confirmer ou d'infirmer les soupçons portés sur le recourant et de clarifier sa situation fiscale.

4.4.4 Sur le vu des considérants qui précèdent, le Tribunal ne saurait retenir que la demande d'assistance administrative constituerait une « fishing expedition », compte tenu notamment de son état de fait détaillé et de son but fiscal. Les renseignements apparaissent par ailleurs comme vraisemblablement pertinents et le Tribunal ne retient pas de renversement de la bonne foi de l'autorité requérante.

5.

5.1 Selon le recourant, la demande d'assistance administrative est motivée par des persécutions politiques de telle sorte que la communication des renseignements demandés contreviendrait à l'ordre public. En substance, il relève que la requête d'entraide à son encontre a été déposée sans fondement, sur la base des fausses déclarations de C. _____ et dans un but de persécution politique en raison de son lien de parenté avec un haut dirigeant du parti d'opposition en Inde. Le nombre exceptionnel de procédures d'assistance administrative dont fait l'objet le recourant serait le résultat de l'acharnement des autorités indiennes dont lui et sa famille sont la cible.

5.2 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.

5.3 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).

5.4 Comme expliqué ci-dessus, le Tribunal ne retient pas de renversement de la présomption de la bonne foi de l'autorité requérante et considère que les informations à transmettre apparaissent comme vraisemblablement pertinentes (consid. 4 ss supra). Dès lors, il n'apparaît pas que la demande ait été déposée sans fondement et sur la base de fausses déclarations. Certes, il apparaît que le recourant est le neveu de J._____, un haut dirigeant du parti d'opposition en Inde. 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. Pour ces raisons, le Tribunal ne retient pas que la demande ait été déposée à des fins de persécution politique. 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 (consid. 6 infra) lequel fera l'objet d'un examen approfondi par le Tribunal ci-après.

6.

6.1 Le requérant se plaint encore du non-respect du principe de spécialité par l'autorité requérante, qui aurait expressément confirmé, dans la demande d'assistance administrative, qu'elle communiquerait les renseignements obtenus à des autorités de poursuite pénale sur la base du Black Money Act. L'application de cette loi, apparemment pénale, serait contraire aux droits fondamentaux du requérant et à l'ordre public. A l'appui de son argument, le requérant 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 requérant 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 requérant, l'Inde violerait en outre régulièrement ses engagements internationaux également en matière d'entraide pénale, comme le prouverait le cas d'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 requérant a produit divers articles de presse qui feraient état de problèmes en lien avec le respect du principe de spécialité par l'Inde. Le requérant 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 requérant violerait le principe de spécialité. Le requérant avance encore que les contribuables indiens ne disposeraient d'aucun mécanisme juridique pour se défendre, la protection des données étant insuffisante en Inde.

6.2 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 (art. 26 par. 2 CDI CH-IN ; ATF 147 II 13 consid. 3.7). 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 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. 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).

6.3

6.3.1 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).

6.3.2 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 œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (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).

6.4

6.4.1 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.

6.4.2 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).

6.4.3 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 : cette possibilité résulte des lois des deux Etats et 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 (arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.4 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 8.2 et la référence).

6.5 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.

6.6

6.6.1 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 (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 (consid. 6.4.3 supra) 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 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.

6.6.2 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 recourant, 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 (consid. 6.6.1 supra). Comme indiqué ci-dessus (consid. 6.3.2 supra), les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail

l'application du droit étranger et la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (consid. 6.3.2 supra). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères.

6.6.3 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 recourant 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 recourant, que les autorités indiennes violeront le principe de spécialité de manière systématique dans la présente cause. Le document intitulé « show cause notice », produit par le recourant, ne permet pas non plus de démontrer une violation du principe de spécialité par l'autorité requérante, ni une violation de l'ordre public suisse. Le Tribunal rappelle que la procédure y relative ne concerne pas les informations dont la transmission est prévue in casu, il s'agit en effet d'une procédure interne à l'Etat requérant. Pour ces motifs, le Tribunal ne retient ainsi pas de violation des droits fondamentaux du recourant dans la procédure par-devant l'AFC, ni de violation de l'ordre public.

6.6.4 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.

6.6.5 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 la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (consid. 4 ss supra), les griefs du recourant sont rejetés sur ce point.

6.7 Au surplus, le Tribunal rappelle que l'Inde a expressément déclaré (Faits A.c supra) 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.

7.

7.1 Dans un autre grief, 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.

7.2

7.2.1 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 de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1), 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).

7.2.2 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.

7.2.3 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).

7.3

7.3.1 En l'espèce, comme déjà expliqué ci-dessus (consid. 6.6.5 supra) 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.

7.3.2 Ainsi, au vu de la présomption de bonne foi de l'autorité requérante et de ses garanties expresses (consid. 6.7 supra) 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.

7.3.3 Au surplus, et comme expliqué ci-dessus (consid. 6.3.2 supra), 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. 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 des droits fondamentaux du recourant en relation avec le niveau de protection des données en Inde.

8.

Le recourant estime encore que les informations permettant de le reconnaître devraient 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.

9.

9.1 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 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.

9.2 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 consid. 3 supra), à l'exclusion de toute procédure pénale fiscale.

9.3 Au surplus, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 8 avril 2022 :

[L'AFC décide] d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à A. _____ et à I. _____ et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 26 par. 2 COI CH-IN).

A cet égard, le Tribunal constate que la décision est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (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.

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.

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.

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).

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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

14.

Le recours est rejeté.

15.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

16.

Il n'est pas alloué de dépens.

17.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...); acte judiciaire)