



Cour I
A-6382/2020

Arrêt du 27 juillet 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Raphaël Gani, juges,
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

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

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

Faits :

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

Investigations are being carried out by the Investigation Wing of the Income Tax Department in the case of Mr. A._____ and C._____ (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 Mr. 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 Mr. A._____ for his personal expenses on the foreign travels or for acquiring undisclosed assets abroad.

In connection with the investigations in the case of Mr. A._____, the statement of Mr. B._____, an Indian National based out of (...) and the promoter of D._____ group of companies, was also recorded on oath under section 131(1A) of the Income Tax Act, 1961. Mr. B._____ has had business dealings with Mr. A._____ and had facilitated the import of solar panels by the C._____ (promoted by Mr. A._____) from E._____ suppliers. Mr. B._____ admitted in his statement that Mr. A._____ arranged transfer of unaccounted funds on several occasions to him. These funds received by Mr. B._____ were subsequently transferred by him on instructions of Mr. A._____ to several bank accounts, which were being controlled or beneficially owned by Mr. A._____. Mr. B._____ has also furnished several supporting vouchers, emails & wire transfer instructions in support of his contention that funds were transferred by him to third parties on instructions of Mr. A._____.

One of the entities from which funds were transferred by Mr. B._____ on the instructions of Mr. A._____ was F._____. F._____ holds Account No. (...) in G._____, (...). Funds have been transferred from this Bank by Mr. B._____ on the instructions of Mr. A._____ to other entities of A._____. Copy of an attachment to an email retrieved from Mr. B._____ during the course of search at his residence wherein it is stated

that F._____ had a bank account in G._____ is enclosed for reference.

F._____ held an investment in the H._____, which in turn had invested around 40 million USDs in M/s I._____, a C._____ Company based in India. The F._____ is currently controlled by Mr. B._____ on behalf of A._____. Mr. B._____ had admitted in his statement recorded on oath on (...) 2019 that F._____ held the investment in H._____ for the benefit of A._____. The relevant extract of his statement is enclosed for reference. Mr. A._____ is and has been a tax resident of India. Any income from J._____ to Mr. A._____ is liable to tax in India and the financial interest or beneficial ownership in J._____ was required to be statutorily reported in his Income Tax Returns.

It is pertinent to mention here that Mr. A._____ has not disclosed any information regarding foreign assets in his Income Tax Returns filed with the Indian Tax Authorities. The unaccounted funds of Mr. 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._____/C._____. The bank account statements would also enable the Indian Tax Authorities to discover any new foreign entities owned or controlled by A._____/C._____.

A.b Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____ 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. Bank account statement in respect of the Account No. (...) in G._____, (...) 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.
2. Complete account opening forms and KYC (know your customer) documents in relation to the Account No. (...) in G._____, (...) or any other bank account in the name of F._____.
3. Copies of all communication in relation to the operation of the Account No. (...) in G._____, (...) or any other bank account in the name of F._____.
4. Narrations of all debit/credit entries exceeding \$50,000/- in respect of the Account No. (...) in G._____, (...) 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.

A.c 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.

A.d Par ordonnance de production du 6 décembre 2019, l'AFC a demandé à la G._____ (ci-après : la banque), de produire dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer A._____ et F._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

A.e Par courrier du 17 décembre 2019, la banque a transmis les informations requises à l'AFC.

A.f Par entretien téléphonique du 14 janvier 2020 avec l'AFC, la banque a indiqué que, dans la mesure où la relation détenue par F._____ était clôturée depuis 2015 et où la banque ignorait l'adresse actuelle de ladite fondation, elle n'avait pas pu l'informer de l'ouverture de la procédure.

A.g Par publications dans la Feuille fédérale du 15 avril 2020, l'AFC a informé A._____ et F._____ 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.

A.h Par courriels des 24 et 30 avril 2020 et procuration annexée, Maître Simone Nadelhofer (ci-après : Maître Nadelhofer) et Maître Noémie

Raetzo (ci-après : Maître Raetzo), ont annoncé à l'AFC avoir été mandatées pour représenter les intérêts de la personne concernée, soit A. _____, et requis la consultation des pièces du dossier.

A.i Par courriel du 28 mai 2020, l'AFC a informé l'autorité requérante que sans objection de sa part dans un délai fixé au 18 juin 2020, l'intégralité du dossier serait remise à A. _____ pour consultation.

B.

Par courrier du 2 juillet 2020 à Maîtres Nadelhofer et Raetzo, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale de l'Inde accompagnées des documents utiles et informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.

Par courrier du 10 août 2020, soit dans le délai prolongé par l'AFC, Maîtres Nadelhofer et Raetzo ont transmis leurs observations en s'opposant, au nom de leur mandant, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

C.a Par courrier du 15 octobre 2020, soit dans le délai prolongé par l'AFC, Maîtres Nadelhofer et Raetzo ont transmis leurs observations et maintenu leurs conclusions présentées dans leur détermination du 10 août 2020.

D.

Par décision finale du 17 novembre 2020 notifiée à A. _____ par l'intermédiaire de ses mandataires, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

E.

Par acte du 17 décembre 2020, A. _____ (ci-après : le recourant), agissant par l'entremise 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 17 novembre 2020. Par ce recours du 17 décembre 2020, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre provisionnel, à l'interdiction 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 ; quant à la forme, à la recevabilité du

recours ; quant au fond et préalablement, la communication au recourant de toutes les décisions rendues à l'encontre de K. _____ 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) ; principalement à l'admission du recours, à l'annulation de la décision de l'AFC, au refus d'entrer en matière sur la demande d'assistance administrative et à la destruction du dossier par l'AFC ; subsidiairement, à l'annulation de la décision précitée et au renvoi de la cause à l'AFC afin que cette dernière requiert de l'autorité requérante avant toute transmission d'information : a) des explications concrètes afin de comprendre dans quelle mesure les informations susceptibles d'être transmises à l'autorité requérante pourraient être pertinentes pour la taxation en Inde du recourant et b) la garantie expresse que l'autorité requérante n'utilisera les données transmises qu'aux fins de l'Income Tax 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 des poursuites aux fins pénales. Le recourant a en outre conclu à titre subsidiaire, à ce qu'il puisse exercer son droit d'être entendu et de se déterminer lors du renvoi de la décision à l'AFC et, à titre plus subsidiaire, à ce que l'AFC modifie sa décision et ajoute une exigence expresse du respect du principe de spécialité, 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. Enfin, en tout état, le recourant a conclu à l'absence de communication de toute information relative aux déterminations et à la représentation du recourant 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.

E.a Par ordonnance du 28 décembre 2020, le Tribunal a fait interdiction à l'AFC de divulguer l'identité du recourant lors de toute mise à jour des « status updates » adressée à l'Etat requérant.

E.b Dans sa réponse du 16 avril 2021, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 31 mai 2021, le recourant a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire du 17 décembre 2021.

E.d Par duplique du 21 juillet 2021, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 16 avril 2021.

E.e Par détermination spontanée du 30 juillet 2021 le recourant a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire du 17 décembre 2021.

E.f Par ordonnance du 10 février 2022, le Tribunal a invité les parties à se déterminer sur la jonction des causes (...).

E.g Par courrier du 16 février 2022 adressé au Tribunal, l'AFC a indiqué ne pas s'opposer à la jonction.

E.h Par courrier du 1^{er} mars 2022, le recourant s'est opposé à la jonction des causes précitées.

F.

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

Droit :

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]).

1.1 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 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 (...), 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).

1.2 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).

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.

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).

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).

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).

2.2 Tout d'abord, à titre préalable, le recourant a conclu à la communication de toutes les décisions rendues à l'encontre de K. _____ 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).

2.3 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).

2.4 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).

2.5 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).

2.6 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 TANQUE-REL, Manuel de droit administratif, 2^{ème} édition, 2018, n°1544).

2.7 En l'espèce, l'AFC a rendu une décision à l'encontre du recourant et deux décisions séparées à l'encontre de F._____ et de K._____. Ces deux dernières décisions concernent respectivement la transmission à l'autorité requérante des informations relatives à cette entité et à feu L._____. Ni F._____, ni K._____ n'ont recouru contre lesdites décisions. 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 F._____ et de K._____, ni de lui octroyer un délai pour se déterminer à leurs égards.

2.8 Cela étant précisé, sur le fond et en substance, le recourant se plaint que dans la mesure où l'état de fait présenté dans la demande d'assistance reposerait sur de fausses déclarations de B._____ et où 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. 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. En outre, le recourant soutient 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 également qu'il serait notoire que l'Inde ne respecte pas les droits fonamen-

taux, notamment en appliquant des lois pénales à titre rétroactif. Le recourant reproche en outre 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 puissent 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.

2.9 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).

3.1 A cet égard, il faut d'abord rappeler que les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales. Selon la jurispru-

dence 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).

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 1^{er} avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date ; et

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

3 Nonobstant le par. 2 du présent article, en ce qui concerne l'art. 26 de la Convention, l'échange de renseignements prévu dans le présent Protocole de révision sera applicable aux renseignements qui se rapportent à toute année fiscale débutant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant la signature du Protocole de révision, ou après cette date.

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 1^{er} 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 1^{er} 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).

3.4 Dans son acte de recours, le recourant a 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 recourant et au plus tôt pour les années fiscales indiennes 2012-2013 et suivantes.

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 1^{er} avril 2011 est conforme au droit. 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 recourant est rejeté sur ce point.

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).

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).

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).

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).

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.

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.

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).

4.7 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._____. 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 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. Pour ces raisons, le recourant se plaint 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. Le recourant se plaint également 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.

4.8 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 F._____, en Suisse. Cette entité serait contrôlée par B._____ pour le compte du recourant. Par ailleurs, selon les indications contenues dans la demande d'assistance, F._____ aurait investi dans le H._____, lequel aurait ensuite investi environ (...) d'USD dans la société I._____, détenue par C._____, contrôlé par le recourant. Ainsi, B._____ aurait admis que le recourant serait le bénéficiaire effectif de l'investissement précité. La demande d'assistance indienne précise qu'en lien avec les investigations menées dans la procédure, les déclarations de B._____ 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._____.

4.9 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). Partant le grief du recourant est rejeté sur ce point.

4.10 Par ailleurs, 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. En effet, 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 le passage suivant de la demande d'assistance administrative :

Any income from J._____ to Mr. A._____ is liable to tax in India and the financial interest or beneficial ownership in J._____ was required to be statutorily reported in his Income Tax Returns.

constitue à l'évidence une erreur de typographie qui n'affecte ni la validité ni la pertinence vraisemblable de la demande. Il apparaît en effet sans ambiguïté, au vu du contexte, que par la dénomination « J._____ » l'autorité requérante entend en réalité « F._____ ». Dès lors, dans la mesure où il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents, la demande apparaît comme conforme au principe

proportionnalité (cf. consid. 4.2 et ss supra). Pour ces raisons les renseignements à transmettre apparaissent comme vraisemblablement pertinents et la demande d'assistance présentée par l'autorité requérante ne constitue pas une pêche aux renseignements. Les griefs du recourant doivent être rejetés sur ce point.

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.

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).

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.

5.3 En l'espèce, il apparaît que le recourant est le neveu de M._____, 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).

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).

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).

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 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).

6.3 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.

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).

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).

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.

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.

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.

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'assis-

tance 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 (cf. supra consid. 6.8). 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 ; 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.

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 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. 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.

6.11 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.

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

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.

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).

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.

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).

7.3 Le requérant 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.

7.4 En l'espèce, comme déjà expliqué ci-dessus (cf. supra consid. 6.12) les allégations et les pièces produites par le requérant, 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.

7.5 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.

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 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 ; 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.

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.

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.

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.

9.2 Au surplus, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 17 novembre 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.

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.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

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 :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

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)