



---

Cour I  
A-2322/2022

## Arrêt du 6 novembre 2023

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Iris Widmer, juges,  
Dimitri Persoz, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_  
représentée par  
Maître Marc Veit et  
Maître Simone Nadelhofer,  
recourante,

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 (...) 2020, 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.\_\_\_\_\_. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

« Indian Tax authorities are in possession of specific information regarding the financial interests in offshore accounts/entities by the person under investigation. As per the information, the person under investigation has also been assigned with internal identifier information bearing BUP\_SIFIC\_PER\_ID: (...), PER\_ID: (...), PER\_NO: (...) and is related to a trust called "B.\_\_\_\_\_" (...). As per the information, the entity "B.\_\_\_\_\_" (...) has certain bank accounts in Switzerland.

The information requested is also necessary to examine whether A.\_\_\_\_\_ has any financial interests in Switzerland as per the assigned Internal Identification Number as well as in the trust mentioned in the documents received i.e. B.\_\_\_\_\_.

It may be noted that the person under investigation is an Indian Citizen and a resident of India and is assessed to tax on his/her global income in India. Accordingly, the financials and other details of the assets and entities in Switzerland and, further, the details of financial transactions between the person under investigation and the Switzerland entities/assets is likely to be out of tax evaded money, thus punishable u/s. 276C and 277 of the Indian Income-tax Act, 1961 and is of vital importance in ascertaining the true and correct income chargeable to tax in India in respect of the person under investigation. »

**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 :

« 1. Details of accounts along with Statements in C.\_\_\_\_\_ or D.\_\_\_\_\_ in which A.\_\_\_\_\_ has financial interest/beneficial ownership/interest.

2. Details of any Account along with Statements in the name of any Trust/Company/Entity in which A. \_\_\_\_\_ has any financial interest/beneficial ownership/interest.

3. Please communicate if A. \_\_\_\_\_ has any relation with the following account/entity:

B. \_\_\_\_\_ (...).

If yes, please provide the below mentioned details:

1. Information as to whether the person under investigation was/is a Promoter, Director, Shareholder, Manager, beneficial owner or beneficiary of the below mentioned company/trust or is related to this company/trust in any other capacity:

B. \_\_\_\_\_ (...).

Please provide copy of certificate of incorporation, memorandum and articles of association of B. \_\_\_\_\_ (...) and names, address and copy of passport of legal as well as beneficial shareholders, promoter(s), Director(s), Manager(s) thereof specially showing the particulars of all the shareholder of Indian origin.

2. Please provide details of all movable and immovable assets held by B. \_\_\_\_\_ (...) (with copy of registration of charge on the assets if any) including the copy of its financial statements such as Balance Sheet, Profit and Loss Account with all schedules and notes to accounts since its incorporation till date.

3. Please provide complete details of Indian operations, inter alia including the financial transactions entered into with Indian entities. Please also provide information with regard to any other Indian connection including Indian investments of above-mentioned entity in which the person under investigation has or had beneficial interest or beneficial ownership.

In respect of various bank accounts maintained by B. \_\_\_\_\_ (...) and/or the person under investigation.

4. Please provide bank account number, Bank Name, Bank Branch address in respect of bank accounts held by B. \_\_\_\_\_ (...) and/or the person under investigation either in Switzerland or in any other country either as legal owner or as beneficial owner.

5. If bank account is located in Switzerland, please obtain and provide the copies of KYC, AML/CDD documents and copy of bank statement with narrations. If any other bank account statement is available with Switzerland, the same may also be provided.

6. Has the person under investigation made any transfer/deposit of funds/assets to any of the accounts held by above-mentioned company/trust? If so,

please provide full particulars thereof along with copies of bank account statements with narration.

7. Has the person under investigation received any benefit by way of transfer/withdrawal of funds from any of the accounts maintained by above-mentioned company/trust within Switzerland? If so, please provide full particulars thereof along with copies of bank account statements of transferor as well as the details of beneficiary account with narration.

8. Complete date-wise details of all the events including profile create, modification to original profile, if any, inter alia including banking transactions with narrations & supporting documentary evidences w.r.t. each of the bank accounts of the person under investigation/B. \_\_\_\_\_ (...) since (...) 2001 or date of opening of such account whichever is later.

9. Full particulars of nature and purpose/reason of modification carried on to original profile & complete details of all the banking transactions/events carried out after modifications by using such modified profile. Please also provide the information, if such modification resulted in change of the person and/or his beneficial interests or otherwise.

10. Name, address and bank account number of the introducer while opening the account or creating the customer profile of the person under investigation/B. \_\_\_\_\_ (...).

11. Name and address of the Power of Attorney holders, authorized signatories, beneficiaries and other persons related to the accounts wherein the person under investigation/B. \_\_\_\_\_ (...).

12. Transcript of all communication with the client or their representative, if maintained by the bank, since opening of the account and till date.

13. If the account has been closed, date of closure of account along with the details of closing entry, details of person to whom the balance amount was handed over and the mode of transfer of such amount along with documentary evidences. »

Par ailleurs, l'autorité requérante a précisé que :

« (a) all information received in relation to the request will be kept confident and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for the request;

(b) the request is in conformity with its laws and administrative practice and is further in conformity with the agreement on the basis of which it is made;

(c) the information would be obtainable under its laws and the normal course of administrative practice in similar circumstances;

(d) it has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties. »

**B.**

Par courrier du 2 mars 2020 et procuration annexée, Maîtres Simone Nadelhofer et Marc Veit ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de la personne concernée et demandé la consultation du dossier.

**B.a** Par ordonnance de production du 6 mars 2020, l'AFC a demandé à C.\_\_\_\_\_ (ci-après : la banque) de produire dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative pour la période du (...) 2011 au (...) 2019. La banque a en outre été priée d'informer A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courriel du 21 avril 2020 adressé à l'AFC, la banque a fourni une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative dans un délai prolongé par l'autorité inférieure.

**B.c** Par ordonnance complémentaire du 4 mai 2020 à la banque, l'autorité inférieure lui a imparti un délai de 10 jours pour produire les informations manquantes requises par l'ordonnance de production du 6 mars 2020.

**B.d** Par courriel du 15 mai 2020 adressé à l'AFC, la banque a fourni une partie des informations requises.

**B.e** Par ordonnance de production du 28 mai 2020, l'AFC a demandé à D.\_\_\_\_\_ de produire dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative pour la période du (...) 2011 au (...) 2019.

**B.f** Par ordonnance complémentaire de rappel du 12 juin 2020, l'AFC a ordonné à D.\_\_\_\_\_ de produire dans un délai de 5 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative pour la période du (...) 2011 au (...) 2019.

**B.g** Par courriel du 12 juin 2020 adressé à l'AFC, D.\_\_\_\_\_ a fourni les informations requises.

**C.**

Par publications dans la Feuille fédérale du 1<sup>er</sup> septembre 2020, l'AFC a

invité les sociétés E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, (...), à désigner, dans un délai de 10 jours dès publication, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement à transmettre à l'AFC une adresse actuelle en Suisse.

**C.a** Par courrier du 27 octobre 2020 à Maîtres Simone Nadelhofer et Marc Veit, l'AFC a accordé la consultation du dossier, indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne accompagnées des documents utiles et informé l'intéressée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.b** Par courrier du 30 novembre 2020, Maîtres Simone Nadelhofer et Marc Veit ont transmis leurs observations en s'opposant, au nom de leur mandante, à tout envoi d'informations à l'autorité indienne.

**C.c** Par courriel du 12 février 2021, l'AFC a informé Maîtres Simone Nadelhofer et Marc Veit que la procédure était suspendue.

**C.d** Par courrier du 16 février 2022 à Maîtres Simone Nadelhofer et Marc Veit, l'AFC a indiqué que la procédure pouvait être reprise. L'autorité inférieure a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne accompagnées des documents utiles et informé l'intéressée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.e** Par courrier du 14 mars 2022 à l'autorité inférieure, Maîtres Simone Nadelhofer et Marc Veit ont transmis leurs observations, dans un délai prolongé par l'AFC, en s'opposant, au nom de leur mandante, à tout envoi d'informations à l'autorité indienne.

#### **D.**

Par décision finale du 21 avril 2022, notifiée à A.\_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de ses mandataires, et aux sociétés E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ par publication dans la Feuille fédérale du 28 avril 2022, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

#### **E.**

Par acte du 23 mai 2022, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), 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 21 avril 2022. Par ce recours, la recourante a conclu ce qui suit.

**« A titre superprovisionnel et provisionnel**

1. Faire interdiction à l'Administration fédérale des contributions de transmettre des informations de quelque nature que ce soit à l'Autorité requérante sur la procédure (...), sous réserve du fait que la procédure nationale suit son cours ou qu'un recours « a été déposé » sans préciser l'identité des parties ayant formé recours.

**A la forme**

2. Déclarer le présent recours recevable.

**Au fond**

***Préalablement***

3. Communiquer, respectivement ordonner à l'Administration fédérale des contributions de communiquer à A.\_\_\_\_\_ une copie non caviardée de la note concernant la discussion entre l'Administration fédérale des contributions et l'Autorité requérante contenant la section « Progress on 7(c) » du 19 août 2016.

4. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions d'informer le Tribunal administratif fédéral sur l'accord conclu entre elle et l'Autorité requérante aux alentours du 19 août 2016 concernant les requêtes fondées sur les données volées, ainsi que sur les circonstances entourant l'élaboration de cette note du 19 août 2016.

5. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de communiquer à la Recourante les procès-verbaux et notes internes relatifs aux conversations téléphoniques et aux réunions entre l'Administration fédérale des contributions et la Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, India, ou toute autre autorité indienne au sujet de la problématique des données volées.

***Puis, cela fait***

6. Impartir un délai raisonnable à A.\_\_\_\_\_ pour se déterminer sur le document requis selon les conclusions n°3 à 5 ci-dessus.

**Principalement**

7. Admettre le présent recours.

**Puis, cela fait**

8. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 21 avril 2022 rendue dans le cadre de la procédure (...).

9. Déclarer qu'il ne peut être entré en matière sur la demande d'assistance administrative du Foreign Tax & Tax Research Division du Ministry of Finance indien du (...) 2020 dirigée contre la Recourante, respectivement que cette demande soit rejetée.

10. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de détruire les documents au dossier de la procédure d'assistance administrative (...).

**Subsidiairement**

11. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 21 avril 2022 rendue dans le cadre de la procédure (...).

12. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de retirer de sa communication à l'Autorité requérante les Enclosures (...) du courrier du 16 février 2022 à l'Autorité requérante.

13. Renvoyer le dossier de la procédure (...) à l'Administration fédérale des contributions pour que cette autorité demande à l'Autorité requérante, avant de transmettre toute information et avant nouvelle décision :

a) des explications concrètes pour comprendre dans quelle mesure les informations susceptibles d'être transmises à l'Autorité requérante pourraient être pertinentes pour la taxation en Inde de la Recourante ; et

b) la garantie expresse que l'Autorité requérante utilisera les données potentiellement transmises conformément au principe de spécialité, et en particulier que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures fiscales relatives à la Recourante et au plus tôt pour les années fiscales indiennes (« previous year ») 2011-2012 et suivantes.

14. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de fixer un délai à la Recourante pour qu'elle puisse exercer son droit d'être entendue et se déterminer sur le projet de demande d'information de l'Administration fédérale des contributions selon la conclusion 13 ci-dessus avant que celle-ci ne soit envoyée à l'Autorité requérante.

15. Cela fait, ordonner à l'Administration fédérale des contributions d'impartir un délai raisonnable à la Recourante pour se déterminer sur la réponse de l'Autorité requérante avant de rendre une nouvelle décision.

**Plus subsidiairement**

16. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 21 avril 2022 rendue dans le cadre de la procédure (...).

17. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions d'intégrer à sa communication à l'Autorité requérante une exigence expresse du respect du principe de spécialité, et en particulier que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures fiscales relatives à la Recourante et au plus tôt pour les années fiscales indiennes (« previous year ») 2011-2012 et suivantes.

**En tout état**

18. Ne pas communiquer à l'Autorité requérante le fait que la Recourante est représentée dans la procédure (...), a formé des observations et les éléments allégués dans le présent recours ainsi que toutes autres informations communiquées préalablement audit recours dans le cadre de la procédure (...).

19. Caviarder le contenu de la décision du Tribunal administratif fédéral avant sa publication de manière à ce que l'identité de la Recourante soit préservée, et à cette fin envoyer copie de la décision du Tribunal administratif fédéral à la Recourante avant publication pour qu'elle puisse effectuer des propositions de caviardage.

20. Ordonner que toute avance de frais versée par la Recourante lui soit restituée.

21. Octroyer une indemnité équitable à la Recourante à titre de dépens de la présente procédure, à charge de l'Administration fédérale des contributions.

22. Débouter tout opposant de toutes autres ou contraires conclusions. »

**E.a** Dans sa réponse du 11 août 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**E.b** Par réplique du 15 septembre 2022, la recourante a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire du 23 mai 2022.

**E.c** Par ordonnance du 19 septembre 2022, le Tribunal a transmis la réplique précitée à l'AFC, laquelle n'a pas spontanément pris position.

**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<sup>er</sup> 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 (...) 2020, 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** Les recours déposés répondent 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, la recourante 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.

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès

ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

**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** Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs au droit d'être entendu (consid. 4 infra), à la pertinence vraisemblable (consid. 5 et 6 infra), aux principes de subsidiarité et de la bonne foi (consid. 7 infra), de spécialité (consid. 8 infra) et à l'anonymisation du présent arrêt lors de sa publication (consid. 9 infra).

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

### **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** Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, en ce qui concerne l'Inde, l'impôt sur le revenu (art. 2 al. 1 let. a CDI CH-IN). Pour ces impôts, la CDI CH-IN et ses Protocoles sont généralement applicables, en Inde, en ce qui concerne les revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le premier avril, ou après cette date, qui suit l'année civile au cours de laquelle la Convention, ou les Protocoles, respectivement, sont entrés en vigueur (art. 28 al. 2 let. a CDI CH-IN ; art. 16 al. 2 let. a du Protocole additionnel 2 ; art. 14 al. 2 let. a du Protocole additionnel 3). Le Protocole additionnel 3 ayant été signé le 30 août 2010, les renseignements transmis à l'Inde peuvent se rapporter à une période qui commence au 1<sup>er</sup> avril 2011 au plus tôt (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 ; 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).

**3.2** En l'espèce, il apparaît que conformément à l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, à l'art. 14 par. 3 du Protocole additionnel et à la jurisprudence précitée, la transmission envisagée par l'AFC des informations à compter du (...) 2011 est conforme au droit.

## **4.**

### **4.1**

**4.1.1** Le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [RS 101, Cst.]) 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).

**4.1.2** Selon la jurisprudence, l'administration peut s'opposer à la consultation par l'administré des documents internes qui figurent dans un dossier le concernant. Par documents internes, il faut comprendre les pièces qui ne constituent pas des moyens de preuve pour le traitement du cas, mais qui servent au contraire exclusivement à la formation interne de l'opinion de l'administration et sont destinées à un usage interne, telles que notes, avis personnels donnés par un fonctionnaire à un autre, projets, rapports, propositions, etc. L'exclusion de ces documents du droit à la consultation du dossier a pour but d'éviter qu'au-delà des pièces décisives du dossier et des décisions motivées prises par l'administration, la formation interne de l'opinion de celle-ci ne soit entièrement portée à la connaissance du public (ATF 129 IV 141 consid. 3.3.1, 125 II 473 consid. 4, 122 I 153

consid. 6, 115 V 297 consid. 2g/aa, 113 la 1 consid. 4c/cc, 100 la 97 consid. 5b et 96 I 606 consid. 3).

**4.1.3** Dans le contexte de l'assistance administrative avec l'Inde, le Tribunal fédéral a examiné la question de l'accès à une note du 19 août 2016 qui concerne une discussion entre l'AFC et l'autorité requérante. A cet égard, le Tribunal fédéral a considéré que le refus d'administrer une preuve n'est pas contraire à l'art. 29 al. 2 Cst. s'il résulte d'une appréciation anticipée non arbitraire des preuves et que l'art. 33 al. 1 PA prévoit expressément que l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie seulement « s'ils paraissent propres à élucider les faits » (arrêt du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 5.2.4). Ainsi, le Tribunal fédéral a constaté que, dans d'autres affaires d'assistance administrative avec l'Inde, le TAF, après avoir ordonné à l'AFC de produire cette note du 19 août 2016, a constaté qu'aucune assurance de l'Inde de renoncer à l'utilisation de données obtenues par des actes punissables au regard du droit suisse n'en ressortait (arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. c et consid. 3.1, in : Der Steuerentscheid [StE] 2018 A 32 Nr. 31 et traduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2019 II 499 ; cf. aussi l'arrêt du TF 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 et 3.2). La question de la portée de cette note a ainsi déjà été tranchée. Pour cette raison, le Tribunal fédéral a considéré qu'il ne voyait pas pour quel motif il faudrait remettre en cause ce constat en l'absence d'élément nouveau qui serait propre à faire naître un doute à ce sujet (arrêt du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 5.2.4).

**4.2** La recourante se plaint que dans la mesure où l'AFC aurait refusé de lui donner en consultation la version non-caviardée d'une note du 19 août 2016 intitulée « Progress on 7(c) » qui concernerait une discussion entre dite autorité et l'autorité requérante, son droit d'être entendu aurait été violé.

**4.3** En l'espèce, au vu de ce qui a été exposé ci-dessus et en l'absence d'élément nouveau apporté par la recourante dans la présente cause, il apparaît que les questions du contenu et de la portée de la note 19 août 2016 ont déjà été tranchées par la jurisprudence. En effet, ladite note ne contient aucune assurance de l'Inde de renoncer à l'utilisation de données obtenues par des actes punissables au regard du droit suisse. L'allégation de la recourante selon laquelle les parties, dans les affaires objets des jugements du Tribunal fédéral 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022, 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 et 2C\_819/2017 du 2 août 2018, n'auraient pas eu accès à la copie non caviardée de la note du 19 août 2016 n'y change rien. Pour

cette raison, le refus de l'AFC de remettre la note en question à la recourante ne viole pas le droit d'être entendu de cette dernière. Partant, le grief de la recourante doit être rejeté sur ce point.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Aux termes de l'art. 26 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5, 143 II 185 consid. 4.2).

**5.1.2** 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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

**5.1.3** 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 et 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.

**5.1.4** 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.

**5.1.5** 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).

**5.1.6** En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient

à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

**5.2** La recourante allègue que les Enclosures (...) dont la transmission est envisagée ne permettraient pas d'établir que la recourante serait bénéficiaire du H.\_\_\_\_\_. La recourante ajoute qu'elle n'aurait reçu d'ailleurs aucun paiement des trois sociétés sous-jacentes audit trust pendant la période concernée. L'Enclosure (...) ne contiendrait en outre aucune mention du nom de la recourante et du trust précité. Ainsi, ces informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et leur transmission serait contraire à l'interdiction de la pêche aux renseignements et au principe de proportionnalité. La recourante se plaint également que les informations que l'AFC entend transmettre n'apporteraient « pas plus » que les informations transmises dans le cadre d'une précédente procédure, ayant fait l'objet de l'arrêt du TAF A-4876/2019 et A-4877/2019 du 27 octobre 2020 et de l'arrêt du TF 2C\_918/2020 du 28 décembre 2021. A titre subsidiaire, la recourante demande le renvoi de la cause à l'AFC afin que celle-ci requiert des explications concrètes de l'autorité requérante pour comprendre dans quelle mesure les informations susceptibles d'être transmises pourraient être pertinentes pour la taxation en Inde.

### **5.3**

**5.3.1** En l'espèce, la demande d'assistance contient tous les éléments mentionnés au chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel. Par ailleurs, dans sa demande d'assistance, l'autorité indienne a expressément requis les détails des comptes dont la recourante est bénéficiaire ou a un intérêt (question 1 de la demande), les détails des comptes de tout trust, entreprise ou entité dont la recourante est bénéficiaire ou a un intérêt (question 2), notamment B.\_\_\_\_\_ (question 3) ainsi que l'ensemble des documents en lien avec ledit trust auprès de la banque et de D.\_\_\_\_\_. A cet égard, le Tribunal constate qu'il ressort des documents dont la transmission est envisagée que la recourante était bénéficiaire du B.\_\_\_\_\_, devenu entretemps H.\_\_\_\_\_ (cf. Enclosure (...) « Deed of appointment B.\_\_\_\_\_ » p. 2 et Enclosure (...) « The H.\_\_\_\_\_ Settlement » p. 22). Par ailleurs, ledit trust était surjacent aux sociétés E.\_\_\_\_\_ (titulaire du

compte (...), F.\_\_\_\_\_ (titulaire du compte (...)) et G.\_\_\_\_\_ (titulaire du compte (...); cf. Enclosure (...) dans son ensemble). Pour ces raisons, les renseignements dont la transmission est envisagée portent sur le complexe de fait que l'autorité requérante cherche à éclaircir et ces informations doivent être considérées comme vraisemblablement pertinentes.

**5.3.2** Le fait que des renseignements à transmettre pourraient se recouper avec des informations déjà obtenues par l'autorité requérante, par l'intermédiaire d'une procédure d'assistance administrative antérieure, n'est pas déterminant. Comme expliqué ci-dessus, il n'incombe pas à aux autorités suisses de refuser une demande ou la transmission des informations parce qu'elles seraient d'avis que les renseignements manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il importe en effet peu qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. En outre, comme déjà indiqué ci-dessus, une demande d'assistance administrative peut servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà. Partant, les griefs de la recourante doivent être rejetés sur ce point.

## **6.**

**6.1** Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi (cf. consid. 7.1 infra s'agissant de la bonne foi en lien avec le principe de subsidiarité). Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de l'Inde qui n'a pas adhéré à cette convention (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/2019 du 1<sup>er</sup> juin 2022 consid. 5.3.1 ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Selon la Convention précitée, tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2, 2C\_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2).

**6.2** La recourante se plaint que dans la mesure où l'autorité requérante aurait sollicité une copie du « certificate of incorporation, memorandum and articles of association of [B. \_\_\_\_\_] » et que la banque aurait indiqué qu'il n'existerait pas de tels documents, l'Enclosure (...) contiendrait des documents (intitulés « Deed of appointment, Discretionary Settlement ») qui n'auraient pas été demandés par l'autorité indienne. La transmission envisagée constituerait ainsi un échange spontané de renseignements non-autorisé qui violerait le principe de légalité et de proportionnalité. A titre additionnel, l'autorité requérante aurait sollicité les « Transcript of all communication with the client » ainsi que dans l'éventualité où si le compte avait été fermé, la « date of closure along with the details of closing entry », pour le compte mentionné au ch. 4 de la demande d'assistance. Puisque les informations de l'Enclosure (...) ne porteraient pas sur ledit compte, les documents présents dans ladite Enclosure n'auraient pas été demandés par l'autorité requérante. A titre subsidiaire, la recourante demande que les Enclosures (...) soient retirées des informations que l'AFC entend communiquer aux autorités indiennes.

**6.3** En l'espèce, comme indiqué ci-dessus, les renseignements dont la transmission est envisagée font partie du complexe de fait que l'autorité indienne cherche à éclaircir et sont vraisemblablement pertinents. Ainsi, bien que les documents à transmettre ne correspondent pas exactement au titre des documents demandés, l'AFC a interprété de bonne foi les questions de l'autorité requérante à la lumière du but poursuivi par dite autorité et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements. Pour ces raisons, la transmission des renseignements est conforme au principe de légalité et de proportionnalité et ne constitue pas un échange spontané de renseignements non-autorisé.

## **7.**

### **7.1**

**7.1.1** Comme indiqué supra (cf. consid. 6.1), 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 et 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 d'erreurs manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**7.1.2** La bonne foi d'un Etat est par ailleurs 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 et les références citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

**7.1.3** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

**7.1.4** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance

administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**7.1.5** Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 et A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

**7.1.6** 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 et les références citées).

**7.1.7** 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 et 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 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

**7.2** La requérante se plaint que la demande d'assistance objet de la présente procédure serait la suite directe d'une autre demande déposée en 2013 à l'encontre de la requérante. Dès lors que cette dernière demande serait basée sur des données volées, contrairement à une assurance expresse qui aurait été donnée par l'Inde, l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi.

### **7.3**

**7.3.1** En l'espèce et d'office, le Tribunal constate que l'AFC 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 en raison de fautes, lacunes ou d'erreurs manifestes. A cet égard, la requérante n'a pas démontré d'éléments établis et concrets qui permettraient le renversement de la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Il apparaît en outre qu'une demande antérieure concernant la requérante a été déposée par l'Inde et a fait l'objet de plusieurs procédures de recours. Le Tribunal relève toutefois que dite demande portait sur une autre période concernée que la présente procédure, de sorte que cet élément ne constitue pas une violation du principe de subsidiarité.

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

**7.3.3** A cet égard, il apparaît que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable

(Falciani), mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). Ainsi, il semble que l'Inde n'a pas acheté ces données (arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3). Au surplus, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (ATF 143 II 202 consid. 6.3.6).

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

**7.3.5** Puisque la bonne foi de l'autorité requérante est présumée, et que la CDI CH-IN n'impose pas à l'Etat requérant de fournir des informations sur l'origine des données (arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3), il n'y a pas lieu de mettre en doute les affirmations présentées dans la demande d'assistance. Au surplus, et comme expliqué ci-dessus, même si l'autorité requérante avait présenté sa demande d'assistance administrative sur la seule base des données Falciani, dite demande ne contreviendrait pas au principe de la bonne foi en relations internationales.

**7.3.6** Ainsi, les éléments invoqués par la recourante ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante dans la présente cause. Au surplus, il n'appartient pas à l'Etat requis – et par conséquent, au Tribunal –, dont la compétence se limite à un strict contrôle de plausibilité, de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant, ni de se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours ou sur des aspects de celle-ci, ni sur le comportement des autorités indiennes à l'égard de la recourante (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6 et les

références citées). Tout grief à ce propos doit être soulevé devant les juridictions de l'Etat requérant.

## **8.**

### **8.1**

**8.1.1** 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 et 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 147 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3). 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).

**8.1.2** 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.

**8.1.3** 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).

**8.1.4** 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 (arrêts du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.4 et les références citées).

**8.2** La recourante allègue qu'il serait de notoriété publique que la situation en Inde en lien avec le respect du principe de spécialité serait très préoccupante. La recourante craint ainsi que les renseignements dont la transmission est envisagée soient utilisés pour des procédures et/ou années exclues du champ d'application de la CDI CH-IN. La recourante requiert à titre subsidiaire l'obtention d'une garantie expresse de l'Etat requérant quant à la pertinence vraisemblable des informations sollicitées, au but fiscal poursuivi et au respect du principe de spécialité. A titre plus subsidiaire, la recourante requiert qu'il devra être précisé au chiffre 3 de la décision attaquée que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures fiscales relatives à la recourante et au plus tôt pour les années fiscales indiennes (« previous year ») 2011-2012 et suivantes.

### **8.3**

**8.3.1** En l'espèce, la recourante n'a pas démontré en quoi il existe un risque concret d'une violation du principe de spécialité en lien avec la présente cause. Ainsi, en l'absence d'éléments propres au cas d'espèce, la bonne foi de l'autorité requérante, laquelle a déclaré que « (a) all information received in relation to the request will be kept confident and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for the request » est présumée. Par ailleurs, il apparaît que la réponse donnée par le Conseil fédéral le 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. Partant, il ne se justifie pas d'obtenir une garantie expresse de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité.

**8.3.2** Enfin, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision attaquée :

« [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 qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 26 par. 2 CDI CH-IN). »

**8.3.3** A cet égard, le Tribunal constate que le dispositif de la décision est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière. Les griefs de la recourante doivent dès lors être rejetés sur ce point.

**9.**

**9.1** Selon l'art. 29 al. 1 LTAF, le Tribunal informe le public sur sa jurisprudence. Les arrêts sont en principe publiés sous une forme anonyme (art. 29 al. 2 LTAF). Selon l'art. 8 al. 2 du Règlement du Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 relatif à l'information (RS 173.320.4), la publication des noms des parties est autorisée, notamment lorsqu'ils sont déjà connus, qu'aucun intérêt digne de protection n'est manifestement touché ou que les parties ont donné leur accord. Le juge instructeur recueille l'assentiment des parties. Par ailleurs, selon l'art. 4 al. 1 du règlement précité, le Tribunal met à la disposition du public la page de garde et le dispositif de tous ses arrêts pendant 30 jours à compter de leur notification et de la levée de l'embargo conformément à l'art. 42 LTAF. Le Tribunal met ses arrêts à la disposition du public sous une forme non anonyme, à moins que la protection de la personnalité ou d'autres intérêts privés ou publics n'imposent leur anonymisation (art. 4 al. 2 du règlement précité). En matière d'assistance administrative, les arrêts mis à la disposition du public sont en général anonymisés.

**9.2** La recourante demande que les informations permettant de la reconnaître soient caviardées avant la publication du présent arrêt.

**9.3** Conformément à la pratique du Tribunal, l'arrêt rendu dans la présente cause, en tant qu'il concerne un cas d'assistance administrative en matière fiscale internationale, sera publié en la forme anonyme de sorte que cette question n'est pas litigieuse.

**10.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision de l'AFC 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.**

La recourante 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 des recourants. 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 à la recourante 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 :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...)) ; acte judiciaire)