



Cour I  
A-4405/2022

## Arrêt du 25 octobre 2023

Composition

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

Parties

**A.** \_\_\_\_\_  
représentée par  
Maître Daniel Gatenby,  
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.**

**A.a** En date du (...) 2021, 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 à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-IN, RS 0.672.942.31).

**A.b** Dans sa requête, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de B. \_\_\_\_\_ en lien avec l'impôt sur le revenu pour la période du (...) 2011 au (...) 2017. En effet, l'autorité requérante a expliqué que ce qui suit :

A search and survey action under section 132 and 133A of Indian Income tax Act, 1961 was carried out on (...) 2020 in the case of Indian Tax Payer- B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ & others.

The promoters and key persons of the Group are E. \_\_\_\_\_ and F. \_\_\_\_\_, who are based in (...) India. The promoters are into (...) and have ownership interest into various (...) as under:

- (...) (India) (held in the name of B. \_\_\_\_\_)
- (...) (India) (held in the name of D. \_\_\_\_\_)
- (...) property under the (...) brand in (...) (India) (held in the name of C. \_\_\_\_\_), currently under development
- (...) property under the (...) brand in (...) (India) (held in the name of B. \_\_\_\_\_), currently under development

During investigation it was found that B. \_\_\_\_\_, received share capital from one (...) based entity G. \_\_\_\_\_. at huge premium during F.Y. (...) to F.Y. 2016-17 as under:

Share allotment and amount received from G. _____
---

Name of the Entity	Date of receipt funds by B. _____	Amount Credited in Bank A/c.	Bank charges deducted by Bank	Amount in Indian Rupee	Face value per equity share	Share premium per equity share	No. of Shares allotted by B. _____ (in Case of FDI)	Percentage of Shareholding (In case of FDI)	Date of Issuance of Shares (In case of FDI)
G. _____	(...)							(...)%	(...)
G. _____ -	(...)								(...)
<b>Total</b>		(...)	(...)	(...)			(...)		

The Source of funds of share capital at premium infused by G. \_\_\_\_\_ into B. \_\_\_\_\_ is loan received from H. \_\_\_\_\_, (...). Such loan from H. \_\_\_\_\_ in turn is funded from share capital at premium received from its various shareholders. A. \_\_\_\_\_ is one of the shareholders of H. \_\_\_\_\_.

It is particularly suspected that unaccounted money of Indian tax payer group have been introduced into B. \_\_\_\_\_ through layering and round tripping in the form of share capital at premium. It is suspected that A. \_\_\_\_\_ has been used as one of the layer entities to introduce unaccounted money of Indian tax payer group into B. \_\_\_\_\_.

It may be noted that the person under investigation is an Indian resident and is assessed to tax on its global income in India. The details of these foreign transactions are of vital importance in ascertaining the true and correct income chargeable to tax in India under Indian Income-tax Act, 1961 and Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015.

The financial transactions by/on behalf of the person under investigation are likely to be out of tax evaded money which is punishable under the relevant provisions of Indian Income-tax Act, 1961 and Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015.

[...]

There is credible information in possession of the Indian Tax Authorities clearly showing that A.\_\_\_\_\_ is Switzerland based entity and its registered address is A.\_\_\_\_\_, C/o I.\_\_\_\_\_, (...).

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale de la société B.\_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Inde, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

1. All documents submitted by A.\_\_\_\_\_ at the time of incorporation.
2. The complete name and address of beneficial owners of A.\_\_\_\_\_.
3. The complete name and address of all key managerial persons/directors of A.\_\_\_\_\_.
4. The complete name and address of all the shareholders and their shareholding in A.\_\_\_\_\_ along with complete shareholder register.
5. The annual accounts i.e. Balance Sheet and P&L account along with all the annexures and schedules of A.\_\_\_\_\_ for the period F. Y. 2011-12 to F. Y. 2016-/17.
6. Year wise details of investment made by A.\_\_\_\_\_ into H.\_\_\_\_\_.
7. The sources of funds through which investment was made by A.\_\_\_\_\_ into H.\_\_\_\_\_ during the period F. Y. 2011-12 to F. Y. 2016-17.
8. The relevant bank statement of A.\_\_\_\_\_ from which investment has been made in H.\_\_\_\_\_ during the period F.Y. 2011-12 to F. Y. 2016-17.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

- (a) all information received in relation to this request will be kept confident and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for this request;
- (b) the request is in conformity with its law 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 its 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.**

**B.a** Par ordonnance de production du 24 septembre 2021, l'AFC a demandé à J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_, anciens directeurs de I.\_\_\_\_\_, de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

**B.b** Suite à une prolongation de délai, J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ ont, par courriers du 18 octobre 2021, fourni une partie des informations demandées. En outre, certains documents fournis comportaient des caviardages définitifs.

**B.c** Par ordonnance de production complémentaire du 23 novembre 2021, l'autorité inférieure a requis J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ de fournir les documents et renseignements manquants et de transmettre les documents sous forme de propositions provisoires de caviardage afin que qu'elle puisse se prononcer à cet égard. En outre, l'AFC a prié J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ d'informer B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.d** Par courrier du 6 décembre 2021, J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ ont transmis à l'AFC les informations manquantes et ont confirmé avoir informé B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courriers du 3 décembre 2021.

**B.e** Par lettre du 16 décembre 2021 et procuration annexée, Maître Daniel Gatenby (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de A.\_\_\_\_\_ et a requis la consultation des pièces du dossier.

**B.f** Par courriel du 31 décembre 2021, l'AFC a demandé à l'autorité requérante l'autorisation de remettre la demande d'assistance administrative ainsi que les échanges entre autorités aux personnes concernées. L'autorité inférieure a indiqué à l'Etat requérant qu'à défaut de réponse de sa part dans un délai de vingt jours, elle considérerait que celui-ci ne s'oppose pas à la transmission desdites pièces.

L'autorité fiscale indienne ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

**C.**

**C.a** Par courrier du 1<sup>er</sup> février 2022, l'AFC a indiqué à A.\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de son mandataire, les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne, accompagnées des documents utiles et a informé l'intéressée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. Par ailleurs, l'autorité inférieure a mis à disposition l'intégralité du dossier au mandataire pour consultation.

**C.b** Suite à une prolongation de délai, le mandataire a transmis ses observations à l'AFC par courrier du 24 février 2022 en s'opposant, au nom de sa mandante, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

**C.c** Par ordonnance complémentaire du 1<sup>er</sup> mars 2022, l'autorité inférieure a demandé à J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ de bien vouloir lui retransmettre, dans un délai de dix jours, les informations envoyées suite à son ordonnance de production du 23 novembre 2021 de manière à ce que toutes les informations y figurant soient lisibles.

**C.d** Par courriel du 5 mars 2022, l'autorité requérante a informé l'AFC qu'elle souhaitait que la demande d'assistance administrative ainsi que les échanges entre autorités ne soient pas communiqués aux parties à la procédure.

**C.e** Par courriel du 16 mars 2022, l'AFC a répondu à l'autorité fiscale indienne qu'un délai leur avait été octroyé pour faire valoir des motifs de confidentialité en lien avec la demande d'assistance administrative et les échanges entre autorités et que, dans la mesure où aucune réponse ne lui était parvenue dans le délai imparti, elle avait accordé aux parties l'accès complet au dossier.

**C.f** Par courrier du 25 mars 2022, J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ ont transmis à l'AFC la documentation requise par l'ordonnance complémentaire du 1<sup>er</sup> mars 2022. Cela étant, l'AFC a constaté qu'une partie des documents étaient toujours illisibles.

**C.g** Par mises en demeure du 30 mars 2022, l'AFC a prié J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ de fournir, dans un délai de cinq jours, les documents demandés de manière à ce que toutes les informations y figurant soient lisibles.

**C.h** Par courrier du 5 avril 2022, J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ ont adressé à l'autorité inférieure les informations requises de manière lisible.

**C.i** Par courrier du 19 avril 2022, l'AFC a transmis à A.\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de son mandataire, la nouvelle « (...) » dont la transmission à l'autorité fiscale indienne est prévue et lui a imparti un délai de dix jours pour prendre position par écrit. Les pièces complémentaires du dossier lui ont également été remises.

**C.j** Suite à une prolongation de délai, le mandataire a remis les observations de sa mandante à l'AFC par courrier du 10 mai 2022. Cette dernière s'oppose toujours à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne. Subsidièrement, A.\_\_\_\_\_ a requis que ne soient transmises à l'autorité requérante que les versions caviardées des documents dont l'envoi est envisagé, telles qu'effectuées par les détenteurs de renseignements dans leur courrier du 18 octobre 2021.

**D.**

Par décision finale du 30 août 2022, notifiée à B\_\_\_\_\_ en qualité de personne habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ dans lesquels apparaît A.\_\_\_\_\_.

**E.**

**E.a** Par acte du 30 septembre 2022, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, 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 30 août 2022. Par ce recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité du recours et au fond, à l'annulation de la décision querellée. Subsidièrement, la recourante a conclu à la réforme de la décision du 30 août 2022 en ce sens que les documents transmis soient caviardés selon la suggestion initialement effectuée par les détenteurs d'informations.

**E.b** Dans sa réponse du 24 novembre 2022, l'autorité inférieure a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**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.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non

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

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<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 (...) 2021, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.3** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (arrêt du TF 2C\_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** En l'espèce, la recourante n'est pas une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF. Cela étant, l'AFC l'a informée de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 30 août 2022 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, la recourante dispose, conformément à l'art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse de sorte que la qualité pour recourir lui est reconnue.

**1.5** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; entre autres arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 1.5).

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



## 2.

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

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

**2.3** En l'espèce, la recourante se plaint, en substance, que les exigences formelles liées au dépôt d'une demande d'assistance administrative, définies par le ch. 10 let. b du Protocole additionnel joint à la convention (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole CDI CH-IN), ne sont pas respectées. En outre, les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents et ne respecteraient pas l'interdiction de la pêche aux renseignements. Finalement, la recourante estime que le respect du principe de spécialité n'est pas garanti. A titre subsidiaire, la recourante requiert le caviardage de certaines données qu'elle estime non pertinentes.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 *infra*) et la forme de celle-ci (consid. 4 *infra*). Il passera ensuite à l'examen des prétendues violations des principes de pertinence vraisemblable et de pêche aux renseignements (consid. 5.1 à 5.3 *infra*). Puis, le Tribunal analysera le grief de la recourante en lien avec le caviardage de certaines données se trouvant dans la documentation que l'AFC prévoit de transmettre à l'autorité requérante (consid. 5.4 *infra*). Enfin, le Tribunal examinera le grief portant sur la prétendue violation du principe de spécialité (consid. 6 *infra*).

## 3.

L'assistance administrative avec la République de l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole CDI CH-IN. L'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le Protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (Pro-

protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [ci-après : protocole du 30 août 2010] et son protocole signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000 en vigueur depuis le 20 décembre 2000 [ci-après : Protocole du 16 février 2000, RO 2001 1477 1476 ; FF 2000 5107]), le Protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081).

**3.1** 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 cet impôt, la CDI CH-IN et ses Protocoles sont généralement applicables, en Inde, en ce qui concerne les revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le premier avril, ou après cette date, qui suit l'année civile au cours de laquelle la Convention, ou les Protocoles, respectivement, sont entrés en vigueur (art. 28 al. 2 let. a CDI CH-IN ; art. 16 al. 2 let. a du Protocole du 16 février 2000 ; art. 14 al. 2 let. a du Protocole du 30 août 2010). En revanche, l'art. 14 par. 3 du Protocole du 30 août 2010 prévoit une règle particulière et différente s'agissant de l'art. 26 CDI CH-IN, puisqu'il se réfère à l'année civile qui suit la signature dudit Protocole, ce qui correspond à l'année civile 2011.

**3.2** En l'espèce, la demande d'assistance présentée par l'autorité requérante le (...) 2021 porte sur la période du (...) 2011 au (...) 2017 en lien avec le recouvrement de l'impôt sur le revenu (cf. Faits, let. A.b supra). Partant, la CDI CH-IN et les Protocoles susmentionnés sont applicables à la présente cause.

#### **4.**

**4.1** Dans un premier grief, la recourante relève que, selon le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN, l'autorité requérante doit fournir le nom de la ou des personnes visées par l'enquête ainsi que, dans la mesure du possible, d'autres éléments facilitant l'identification de cette ou ces personnes. A cet égard, la demande d'assistance administrative ne viserait pas, comme cela serait indiqué faussement par l'autorité indienne, B.\_\_\_\_\_, mais bien des personnes physiques dont les noms n'ont pas été communiqués à l'AFC et qui, par conséquent, n'ont pas pu participer à la procédure. La recourante en veut pour preuve plusieurs passages de la demande se référant à un groupe de contribuables indiens (« Indian tax payer group » ; cf. recours p. 7 et demande du (...) 2021 p. 4 et 7). En ne communiquant pas l'identité de ces personnes, lesquelles lui seraient pourtant connues,

l'autorité fiscale indienne ne se serait pas conformée aux exigences formelles du ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN. Pour le surplus, la recourante relève que la procédure de taxation pour la période 2014 à 2017 de B.\_\_\_\_\_ a été clôturée en date du (...) 2022, ce qui confirmerait que la présente demande porte en réalité sur d'autres contribuables indiens.

**4.2** Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés comportant leur nature et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis. Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

**4.3** A titre préliminaire, le Tribunal observe que la demande d'assistance administrative déposée par l'autorité fiscale indienne mentionne la période sous contrôle, à savoir du (...) 2011 au (...) 2017 (cf. Faits, let. A.b supra), la description des renseignements demandés et l'objectif fiscal qui fonde la demande ainsi que la détentrice d'informations présumée, soit la recourante (cf. Faits, let. A.b supra). Au titre de la personne faisant l'objet du contrôle, l'autorité requérante indique qu'il s'agit de B.\_\_\_\_\_

**4.4** Le principe de droit international coutumier selon lequel les Etats parties aux traités internationaux doivent les exécuter de bonne foi (pacta sunt servanda, codifié à l'art. 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 [CV ; RS 0.111] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et les réf. citées ; 143 II 136 consid. 5.2.1) a pour conséquence que les déclarations des Etats parties doivent être interprétées de bonne foi. Cela s'applique en particulier à la demande d'assistance administrative et aux informations qui y sont indiquées par l'autorité requérante (en lien avec le principe de bonne foi, voir consid. 6.1 infra).

**4.5** Le Tribunal ne voit pas en quoi les mentions, dans le texte de la demande d'assistance administrative, de « Indian tax payer group » et de

« the person under investigation is an Indian resident » démontreraient que les personnes visées seraient en réalité des personnes physiques dont les identités n'auraient pas été révélées dans la requête. Quand bien même l'autorité fiscale indienne parle d'un groupe de contribuables, la demande du (...) 2021 ne vise qu'une seule personne morale, B.\_\_\_\_\_, considérée par l'autorité requérante comme étant résidente fiscale indienne. Il sied à cet égard de relever que l'autorité requérante a mis en lumière un montage financier impliquant de nombreuses personnes, et qui aurait en particulier permis à la société concernée d'éviter d'impôt en Inde. Il est ainsi normal que la requête d'entraide mentionne à plusieurs reprises d'autres contribuables, indiens ou non. L'allégation de la requérante n'est absolument pas étayée et ne permet pas de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante, laquelle indique, au titre de la personne visée par la demande d'assistance administrative, B.\_\_\_\_\_ ; que cette dernière est assujettie à l'impôt en Inde et qu'une enquête à son sujet est actuellement pendante.

**4.6** Ensuite, le Tribunal note que les documents remis par la requérante en lien avec la prétendue clôture des taxations de la personne concernée ne sauraient être lus en ce sens que lesdites taxations sont désormais closes. À l'instar de l'instance inférieure, le Tribunal observe qu'il ne ressort pas de la documentation qu'il s'agirait de décisions de clôture, mais bien d'« Assessment Orders ». Par ailleurs, les pièces produites par la requérante ne couvrent qu'une partie de la période concernée, à savoir les années fiscales 2014 à 2017.

**4.7** Pour le surplus, le Tribunal relève que quand bien même l'autorité fiscale indienne aurait clôturé les taxations de B.\_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales visées après le dépôt de la demande d'assistance administrative, cela ne serait pas déterminant. En effet, une éventuelle clôture de la procédure de contrôle en Inde n'est pas de nature à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante. La Suisse n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance et seul est déterminant le fait que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère au moment du dépôt de la demande d'assistance (consid. 5.1.3 infra), ce qui est bien le cas en l'espèce (consid. 5.2 infra). Dans ces circonstances, la requérante doit faire valoir ses griefs et produire les pièces qu'elle estime pertinentes devant l'autorité fiscale indienne.

**4.8** Il découle des éléments qui précèdent que la requête d'assistance administrative indienne contient l'ensemble des renseignements requis par le

ch. 10 let. b ad art. 26 CDI CH-IN du Protocole CDI CH-IN. Partant, le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative en cause est, conformément à la CDI CH-IN, formellement recevable.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Dans un second grief, la recourante allègue que les renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents à plusieurs égards et que leur transmission violerait l'interdiction de la pêche aux renseignements.

Elle estime d'abord que, comme cela a déjà été exposé ci-avant (consid. 4.1 supra), vu que l'autorité fiscale indienne a clôturé les taxations de la personne concernée pour les périodes fiscales visées par la demande, les renseignements requis ne sont plus pertinents pour l'autorité requérante.

Par ailleurs, la transmission des informations la concernant, à savoir l'ensemble de ses bilans et comptes, ne serait pas pertinente pour déterminer la situation fiscale de la personne concernée en raison du lien ténu qu'elle entretenait avec cette dernière. La recourante allègue à ce propos qu'elle n'est qu'actionnaire indirecte de B. \_\_\_\_\_ à hauteur de (...) % et qu'aucun des actionnaires ou bénéficiaires économiques de la société n'est résident fiscal indien.

Enfin, la demande déposée constituerait une « pêche aux renseignements » interdite au sens de ch. 10 let. d Protocole CDI CH-IN. Selon la recourante, la demande vise en réalité à obtenir des informations à son égard et à l'égard d'un groupe de contribuables indiens qui n'ont pas été nommés par l'autorité requérante. Or, au vu du faible lien entre la recourante et B. \_\_\_\_\_, et du fait que l'autorité fiscale indienne n'aurait pas démontré pourquoi les renseignements requis à son propos seraient pertinents, la volonté de cette dernière serait clairement d'obtenir des informations quant à des personnes non déterminées par la demande, à la manière d'une « pêche aux renseignements prohibée ».

**5.1.2** Le Tribunal observe tout d'abord que dans la mesure où la demande est conforme aux exigences du ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN (consid. 4.3 supra), elle est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (consid. 4.2 supra).

**5.1.3** Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements (« fishing expeditions ») ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-1570/2020 du 9 novembre 2022 consid. 4.4 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). 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).

**5.1.4** Le Tribunal fédéral a jugé que la réserve conventionnelle en faveur du droit interne qui est libellée à l'art. 28 par. 3 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91 [soit l'art. 26 par. 3 MC OCDE]) renvoie, pour ce qui a trait à l'obtention de renseignements auprès d'une personne en Suisse, à la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci-après : LIFD ; RS 642.11). Sont ici concernées les dispositions réglant les obligations de procédure qui incombent au contribuable et aux tiers, soit les art. 123-129 LIFD (ATF 142 II 161 consid. 4.4.1 ; 142 II 69 consid. 4). Dans la mesure où l'art. 26 par. 3 de la CDI CH-IN reprend verbatim le texte de l'art. 26 par. 3

MC OCDE, la jurisprudence précitée est applicable par analogie au cas d'espèce.

La LIFD opère une distinction entre, d'une part, le devoir de collaboration du contribuable (cf. art. 123-126 LIFD) et, d'autre part, les obligations de collaboration qui incombent à certains tiers (art. 127 LIFD : « attestation de tiers » ; art. 128 LIFD : « renseignements de tiers » ; art. 129 LIFD : « informations de tiers »). Lorsqu'une personne est tenue, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, de fournir une information sur une autre personne assujettie à l'impôt dans l'Etat requérant et que cette information peut également avoir de l'importance pour la taxation de la personne domiciliée en Suisse, son obligation de collaborer se détermine selon les art. 123-126 LIFD, en particulier selon l'art. 126 al. 2 LIFD, comme ce serait également le cas dans une relation purement interne (ATF 142 II 69 consid. 5.4).

Il découle de ce qui précède que pour savoir quelle est l'étendue du devoir de collaboration d'un contribuable lorsqu'est en jeu l'imposition d'un autre contribuable, il faut déterminer si les renseignements demandés sont susceptibles ou non d'affecter sa propre taxation. Dans l'affirmative, c'est l'art. 126 LIFD qui s'applique ; dans la négative, le devoir de collaboration est régi par les art. 127-129 LIFD (ATF 142 II 69 consid. 5.3).

## **5.2**

**5.2.1** En l'espèce, le Tribunal rappelle d'abord que la recourante n'a pas pu établir que la demande viserait en réalité un groupe de contribuables indiens. Elle n'est pas non plus parvenue à démontrer que la procédure de taxation fiscale indienne concernant B. \_\_\_\_\_ est terminée (consid. 4.5 à 4.8 supra). Cela étant, quand bien même cela serait le cas, la Suisse ne peut pas s'immiscer dans le droit interne d'un Etat requérant et juger à sa place de la possibilité laissée par son propre droit de revenir sur une procédure de contrôle fiscal par hypothèse close (à ce sujet, voir consid. 4.7 supra). Le contrôle de la pertinence vraisemblable des indications fournies par l'Etat requérant ne saurait s'étendre à un tel examen, lequel serait contraire à la répartition des rôles des Etats dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale. Le Tribunal rappelle à ce propos que comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (parmi d'autres : arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet

Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (ATF 144 II 206 consid. 4.3).

Pour le surplus, il sied de constater que l'autorité fiscale indienne n'a pas retiré sa demande suite aux « Assesment orders », pourtant rendues postérieurement au dépôt de la requête d'assistance administrative, à savoir le (...) 2022.

**5.2.2** Ensuite, le Tribunal souligne que la Suisse, en tant qu'Etat requis, ne saurait se substituer à l'autorité requérante quant à l'examen de la pertinence des renseignements demandés. En l'espèce, l'autorité fiscale indienne a, de manière claire et plausible, exposé en quoi les informations recherchées remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable. Elle a en particulier exposé que, dans le cadre de l'enquête fiscale indienne en cours concernant B. \_\_\_\_\_, il a pu être établi que ladite société a reçu un capital provenant de G. \_\_\_\_\_. Ce capital serait issu d'un prêt octroyé à cette dernière par H. \_\_\_\_\_, lequel aurait lui-même été financé par le capital-actions de différents actionnaires de cette dernière société, dont notamment la recourante. L'autorité fiscale indienne soupçonne dès lors que les sommes d'argent non déclarées par B. \_\_\_\_\_ sont issues du financement de certains actionnaires de H. \_\_\_\_\_. Les superpositions des différents prêts et les nombreuses entités en jeu dans le cadre du transfert financier en cause a permis à l'autorité requérante d'établir qu'il s'agissait d'un montage financier mis en place en vue, vraisemblablement, d'éluider l'impôt. S'agissant en particulier du lien entre la recourante et la personne concernée par la demande d'assistance administrative, l'autorité fiscale indienne soupçonne la première citée d'avoir fait partie intégrante du schéma élaboré en vue d'introduire de l'argent non déclaré dans la seconde citée. Les éléments susmentionnés sont en l'espèce suffisants pour faire ressortir l'existence d'un lien entre la personne concernée et la recourante. Le fait que la recourante ne serait qu'actionnaire indirecte de la société visée par la demande à hauteur de (...) % et qu'elle n'est pas résidente fiscale indienne n'est pas déterminant. En effet, la recourante a participé à la structure mise en place ; les informations la concernant sont dès lors vraisemblablement nécessaires à l'autorité fiscale indienne pour procéder à la correcte taxation de la société sous contrôle. Partant, et au regard du but fiscal recherché par l'autorité requérante, qui consiste en l'examen de la situation fiscale de B. \_\_\_\_\_, ce lien suffit à rendre les renseignements requis vraisemblablement pertinent au sens de l'art. 26 CDI CH-IN.



**5.2.3** Enfin, le Tribunal relève que la demande ne constitue pas une « pêche aux renseignements ». En effet, les raisons pour lesquelles l'Inde requiert des renseignements à propos de la recourante – à savoir la détentrice des renseignements – sont clairement exposées (consid. 5.2.3 supra). L'autorité requérante a précisément énoncé les raisons qui l'amènent à considérer que la personne concernée a éludé l'impôt en Inde et dans quelle mesure la recourante est impliquée dans le schéma mis en place à cet égard. Contrairement à l'avis de la recourante, il ne peut pas être retenu que la requête indienne soit une « fishing expedition » du simple fait que l'autorité fiscale indienne cherche à obtenir des renseignements auprès d'une personne qui n'est pas une contribuable indienne. En effet, les informations recherchées ne sont pas accessibles à l'autorité indienne depuis l'Inde puisque la recourante dispose d'une adresse en Suisse, par le biais de I.\_\_\_\_\_, et que, partant, la seule manière de récolter lesdits renseignements est de demander l'aide de la Suisse (cf. ch. 14 de la demande d'assistance administrative). Par ailleurs, au vu de la complexité et de l'opacité du montage financier et des implications respectives de chacune des sociétés qui ne peuvent pas être déterminées de manière exacte à ce stade, il n'est pas exclu que les documents dont la transmission est envisagée, fournis par la société suisse précitée, pourraient également présenter de l'importance pour sa propre taxation. Pour cette raison, il apparaît que l'étendue du devoir de collaboration de I.\_\_\_\_\_, par le biais de ses anciens administrateurs, est régi, en application de la jurisprudence précitée (cf. consid. 5.1.4 supra), par les art. 123-126 LIFD, ce qui est du reste conforme aux obligations conventionnelles, notamment telles que prévues à l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN. L'autorité fiscale indienne était dès lors légitimée à solliciter des renseignements auprès des anciens directeurs de la société suisse précitée. La précision de l'état de fait décrit par l'autorité requérante à l'appui de sa demande et les liens manifestes que les éléments avancés présentent avec les informations recherchées permettent d'exclure tout caractère de pêche aux renseignements à la requête indienne.

**5.3** Dans ces circonstances, le Tribunal retient que la demande d'assistance présentée par l'autorité requérante est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

## **5.4**

**5.4.1** A titre subsidiaire dans l'hypothèse où le Tribunal devait considérer que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements interdite,

la recourante requiert le caviardage des éléments qu'elle estime non pertinents, à savoir en particulier les noms des personnes et entités apparaissant sur les documents dont la transmission est prévue, figurant dans l'« (...)», mais qui ne sont pas visées par la requête indienne. A cet égard, elle se réfère expressément aux propositions de caviardages du 18 octobre 2021 des détenteurs d'informations adressées à l'autorité inférieure, lesquels avaient spontanément remis à l'AFC certains documents caviardés, estimant les renseignements noircis d'une part non pertinents, et d'autre part essentiels pour préserver certains secrets d'affaires et professionnels.

**5.4.2** L'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements au sujet de personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par le fruit d'un pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 ; 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1).

**5.4.3** Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que dans la mesure où sa qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier ; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4).

**5.4.4** A titre préalable, on peut s'interroger sur la recevabilité du grief par lequel la recourante apparaît faire valoir des intérêts de tiers à voir leur identité respective caviardée, et non ses propres intérêts (ATF 139 II 404 consid. 11.1 ; 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non publié in : ATF 147 II 116). La réponse à cette question peut cependant demeurer en l'espèce indéterminée, le grief devant de toute manière être rejeté pour les motifs qui suivent.

**5.4.4.1** Le Tribunal constate d'abord que la recourante n'a pas pris la peine de démontrer pour chaque nom de tiers ou d'entités tierces précisément pourquoi les données ne seraient pas vraisemblablement pertinentes. Elle s'est contentée d'indiquer que les données concernant toutes autres personnes que les actionnaires, administrateurs et bénéficiaires économiques de B. \_\_\_\_\_ n'étaient pas pertinentes au regard de l'objectif fiscal visé par l'autorité requérante et que partant, leur transmission était disproportionnée. Or, il n'appartient pas à l'Etat requis de procéder à un quelconque tri parmi des tiers non concernés dont, en l'espèce, aucun n'apparaît d'emblée et de manière évidente se trouver cité par hasard dans la documentation prévue à l'envoi (consid. 5.4.2 supra). Ensuite, les données concernant les tiers apparaissant dans les documents en question constituent des informations vraisemblablement pertinentes pour l'examen de la situation fiscale de la personne visée par le contrôle en Inde. En effet, à l'instar de l'autorité inférieure, la Cour de cassation relève que les informations ressortant des bilans peuvent apporter à l'autorité requérante des clés pour l'aider à confirmer sa bonne compréhension du schéma mis en place par B. \_\_\_\_\_ et les entités en cause en vue d'une soustraction d'impôt et à mettre en lumière l'implication éventuelle d'autres tiers, en particulier par le biais de transferts ou de prêts. Le caviardage desdits bilans rendrait ainsi vide de sens la demande d'assistance administrative indienne, laquelle a de surcroît précisément requis les documents dont l'envoi est prévu.

**5.4.4.2** En conséquence, la transmission de l'entier des bilans remplit non seulement la condition de la pertinence vraisemblable mais est également proportionnée afin de répondre à la question fiscale motivant la demande d'assistance administrative. La communication de ces informations est donc conforme à l'art. 4 al. 3 LAAF.

#### **5.4.5**

**5.4.5.1** Ensuite, le Tribunal relève que la notion de secret commercial ou industriel est une notion conventionnelle et autonome par rapport au droit interne. Selon le Commentaire MC OCDE, il convient de ne pas donner un

sens trop large à la notion de secret, sous peine de restreindre excessivement l'assistance administrative. Partant, la notion de secret doit être interprétée de manière restrictive (ATF 148 II 336 consid. 9.3.1 et 9.5.1). À ce titre, les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé, à moins que leur divulgation ne trahisse un tel secret, par exemple lorsqu'il s'agit de documents d'achat permettant de révéler la formule exclusive d'un produit (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE ; arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1 s). En outre, l'exception du secret d'affaires permet certes à un Etat contractant, lequel a une certaine marge d'appréciation, de refuser l'échange d'informations, mais cela n'est pas être obligatoire.

**5.4.5.2** En l'espèce, les informations dont la transmission est prévue concernent des transactions financières, lesquelles ne relèvent pas, de par nature de la notion de secret protégé dans le contexte de l'assistance administrative. Il découle de ce qui précède que la transmission des renseignements à l'autorité indienne telle qu'envisagée par l'AFC n'est pas constitutive d'une violation du secret d'affaires.

**5.4.6** Enfin, le Tribunal relève que les tiers non concernés par la demande indienne sont protégés par le principe de spécialité, lequel fera l'objet d'un examen approfondi par le Tribunal ci-après (voir consid. 6 infra), si bien que les renseignements fournis par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure ne peuvent, le cas échéant, servir qu'à l'encontre de la personne concernée par la demande d'assistance administrative, à savoir en l'espèce de B. \_\_\_\_\_, et non à l'encontre des tiers non concernés. Partant, l'intérêt privé de ces derniers à voir leur identité caviardée ne saurait surpasser l'intérêt public à un échange d'informations le plus large possible.

## **6.**

**6.1** La requérante allègue une violation du principe de spécialité. Elle rappelle que la demande d'assistance administrative viserait en réalité un groupe de contribuables indiens qui n'ont pas été nommés par l'autorité requérante. Or, cette dernière ne se serait précisément pas engagée, vis-à-vis de ces personnes, à tenir secret les renseignements obtenus dans le cadre de la procédure et à ne les utiliser que dans le cadre d'un contrôle les concernant.

**6.1.1** 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 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique dans le présent contexte que l'Etat requis est en principe lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (« sofort entkräftet ») en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; 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)

**6.1.2** En l'espèce, le Tribunal a d'ores et déjà constaté que (consid. 4.4 et 4.5 supra), dans la mesure où la demande d'assistance administrative du 27 août 2021 ne contient pas de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes, l'AFC est liée par l'état de fait et les déclarations qui y sont présentés, à savoir en particulier que la requête d'entraide concerne uniquement B.\_\_\_\_\_ (arrêts du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 7.3 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1). Ainsi, conformément au principe de la confiance en relations internationales, et en l'absence d'éléments établis et concrets propres à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité indienne, les autorités suisses ne sauraient en principe mettre en doute ses allégations (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2). Le Tribunal retient ainsi la bonne foi de l'autorité requérante et peut à présent examiner la question du respect du principe de spécialité.

## **6.2**

**6.2.1** 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 (art. 26 par. 2 CDI CH-IN ; ATF 147 II 13 consid. 3.7). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser à l'encontre de tiers les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément in-

former 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).

**6.2.2** En l'espèce, il apparaît que l'autorité fiscale indienne ne peut utiliser les informations reçues qu'à l'égard de la personne et des agissements pour lesquels elle les a demandées, à savoir, in casu, à l'égard de B. \_\_\_\_\_ (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). De plus, le Tribunal de céans constate que l'autorité fiscale indienne a expressément confirmé le respect du principe de spécialité dans sa demande (ch. 1 let. a de la demande d'assistance administrative du (...) 2021). Par ailleurs, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'autorité inférieure du 30 août 2022 :

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

**6.3** Aucun élément de la demande d'assistance administrative ne soulève un doute quant au respect par l'Etat requérant du principe de spécialité. Loin s'en faut, au vu de la déclaration expresse de l'autorité fiscale indienne, et dans la mesure où la recourante n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de cette dernière (consid. 6.1 supra), il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Partant, il n'y a pas lieu de retenir que les informations ici en cause pourraient être utilisées au détriment d'autres contribuables indiens non mentionnés dans la requête d'entraide. Le grief de la recourante est rejeté.

## 7.

**7.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et

non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). 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 d'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 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

**7.2** En l'espèce, le Tribunal ne voit pas de motifs – et la recourante n'en soulèvent aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect du principe de subsidiarité, l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) 2021 qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations en Inde sans y aboutir.

**8.**

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.

**9.**

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.

**10.**

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).

**11.**

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 de la recourante. 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 :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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