



## Arrêt du 7 avril 2022

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,  
Natacha Bossel, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Sandro Vecchio,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IT).

**Faits :****A.**

**A.a** Le service italien d'échange d'informations en matière fiscale (Agenzia delle Entrate, Ufficio Cooperazione Internazionale Italia, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale italienne) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2021, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 27 de la Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.945.41 ; ci-après : CDI CH-IT), en lien avec la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel en vigueur depuis le 13 juillet 2016 (ci-après : Protocole additionnel ; également publié au RS 0.672.945.41 ; RO 2016 2769, 2771).

**A.b** Dans sa requête, l'autorité fiscale italienne a indiqué procéder à l'analyse de la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ en lien avec les impôts sur la fortune et le revenu pour les périodes fiscales 2015 à 2019 des suites de l'examen d'une liste de « Recalcitrant account holders » (soit en traduction libre « titulaires récalcitrants de comptes »), reçue par l'autorité requérante dans le cadre de l'accord administratif amiable du 27 février 2017/2 mars 2017 entre les autorités compétentes de la Confédération suisse et de l'Italie (« *Agreement between the Competent Authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group requests* » ; non publié au RS ; ci-après : Accord administratif). Il ressort en particulier des informations reçues que A. \_\_\_\_\_ est titulaire depuis 2015 du compte n° (...) auprès de la banque suisse B. \_\_\_\_\_. A ce propos, l'autorité requérante a précisé qu'en date du (...) 2015, la relation bancaire susmentionnée présentait un solde de (...) francs. Or l'autorité requérante expose qu'aucun document y relatif n'a été produit par l'intéressée. Au vu du comportement non coopératif de A. \_\_\_\_\_, l'autorité fiscale italienne a requis l'assistance de la Suisse afin d'acquérir la documentation et les informations nécessaires à la détermination des revenus et de la fortune de A. \_\_\_\_\_ susceptibles d'avoir été soustraits à l'impôt en Italie ainsi que ses éventuels avoirs détenus à l'étranger.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Italie, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes pour les années fiscales 2015 à 2019 :

1 Informazioni fiscali di carattere generale:

- a) la contribuente è conosciuta alle autorità fiscali del vostro Stato?
- b) se conosciuta, si prega di indicare presso quale tipo di indirizzo risulta registrata;
- c) la contribuente svolge attività economiche?
- e) quali sono le sue principali attività economiche? Si prega di indicare i nomi dei referenti principali della contribuente o dei soggetti ad essa collegati se disponibili (ad es., società partecipate, soci, amministratori, membri del consiglio di amministrazione),
- e) la contribuente ha un luogo di residenza permanente/soggiorno abituale nel vostro Stato?
- f) si prega di specificare se la contribuente ha collegamenti sociali/economici nel vostro Stato (centro di interessi vitali).

2. Informazioni di natura bancaria

Si chiede di conoscere il dettaglio analitico dei conti bancari/rapporti finanziari/assicurativi intestati o sostanzialmente intrattenuti e riconducibili alla contribuente A. \_\_\_\_\_, per ogni anno del periodo interessato:

- a) identificazione (nome e cognome, indirizzo, data di nascita) del/dei titolare/i della relazione bancaria, dell'/degli avente/i diritto economico/o del/dei rappresentante/i autorizzato/e dell'/degli avente/i diritto di firma.
- b) identificazione (nome e cognome, indirizzo, data di nascita) dei soggetti che hanno aperto il conto/rapporto;
- c) estratti patrimoniali con ammontare del saldo iniziale e di quello finale o di chiusura del conto/rapporto per ogni anno del periodo interessato;
- d) estratti conto/rapporto per ogni anno del periodo interessato;
- e) specificare l'ammontare degli interessi o altri redditi di capitale pagati sul conto o in relazione al rapporto finanziario/assicurativo intrattenuto (ad es. dividendi, plusvalenze da cessione / riscatto / rimborso prodotti finanziari/assicurativi, altre rendite finanziarie), con indicazione delle eventuali rispettive imposte versate) documenti d'apertura del conto/rapporto (compreso il formulario A o un altro documento che indichi l'/gli avente/i diritto economico);
- g) se disponibili i documenti d'identità delle persone menzionate alla lettera a)
- h) se disponibile, la procura relativa alle persone menzionate sotto la lettera a);
- i) la data di chiusura della relazione bancaria e copia dell'ordine di chiusura;
- l) nel caso in cui non fossero rinvenibili nei documenti d'apertura, indirizzi di corrispondenza dei documenti bancari;
- m) se esiste un contratto e-banking, dettagli della/e persona/e autorizzata/e; Si precisa inoltre che la richiesta circa i conti bancari/ rapporti finanziari/assicurativi, deve intendersi estesa anche ad altri conti/rapporti intrattenuti in Svizzera - oltre a quello sopra indicato (conto n. (...) detenuto presso la banca svizzera B. \_\_\_\_\_ (ora B. \_\_\_\_\_ AG) e altri intrattenuti presso la stessa

banca svizzera - e dovrebbe interessare a vostra cura tutti gli intermediari elvetici o, quantomeno, il gruppo cui appartiene l'intermediario ora nominato.

### 3. Informazioni sul patrimonio immobiliare

Infine, si prega di voler fornire, con riferimento al periodo interessato, informazioni dettagliate sull'eventuale patrimonio immobiliare (ad es. terreni, fabbricati, case appartamenti) intestato a nome della contribuente, precisando il valore normale di mercato dei beni immobili di proprietà della contribuente (possibilmente, con indicazione della data di valutazione e della valuta). Se sconosciute, si prega di indicare eventuali altre valutazioni (per esempio, valore stimato). La contribuente ha acquistato/ venduto beni immobili in Svizzera? Come è stato finanziato l'acquisto dei beni immobili? Come viene utilizzato il bene (si prega di indicare il locatario/cliente, la data di inizio della locazione e i termini del contratto)?

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

- (a) tutte le informazioni ricevute nell'ambito della presente richiesta saranno mantenute segrete e utilizzate solo per la finalità consentire dall'accordo sul quale la richiesta si basa;
- (b) la richiesta è conforme alla legge e alla prassi amministrativa italiana ed è altresì conforme all'accordo indicato in oggetto;
- (c) le informazioni richieste potrebbero essere ottenute in base alle norme italiane e nel corso della normale prassi amministrativa in circostanze similari;
- (d) sono stati esauriti tutti i mezzi interni disponibili in Italia per ottenere le informazioni, fatta eccezione per quelli che imporrebbero difficoltà sproporzionate.

### **B.**

**B.a** Par courriel du 26 avril 2021, l'AFC a requis du Secrétariat d'Etat aux migrations (ci-après : SEM) de lui transmettre les informations requises par l'autorité fiscale italienne. Par courriel du même jour, le SEM a fourni à l'AFC les renseignements demandés.

**B.b** Par plusieurs ordonnances de production du 29 avril 2021, l'AFC a demandé à la banque B. \_\_\_\_\_ et à l'Office fédéral chargé du droit du registre foncier et du droit foncier (ci-après : l'Office fédéral du droit foncier) de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. B. \_\_\_\_\_ a en outre été priée d'informer A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.c** Par courrier du 7 mai 2021, B. \_\_\_\_\_ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a par ailleurs indiqué ne pas avoir été en mesure d'informer A. \_\_\_\_\_ de la demande d'assistance administrative.

**B.d** Par courriel du 18 mai 2021, l'Office fédéral du droit foncier a remis à l'AFC les renseignements demandés.

**B.e** Par courrier du 27 mai 2021, l'AFC a informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et l'a invitée à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.f** Par entretien téléphonique du 10 juin 2021, le fils de la personne concernée, C. \_\_\_\_\_, a requis des précisions quant à la procédure d'assistance administrative en cours. Par courriel du lendemain, ce dernier a communiqué à l'AFC une adresse de notification en Suisse.

**B.g** Par entretien téléphonique et courriel du 14 juin 2021, l'AFC a demandé à la banque B. \_\_\_\_\_ de lui fournir des précisions concernant certains des documents produits, et a requis qu'elle lui transmette les informations manquantes. Les renseignements demandés ont été produits par courrier du 15 juin 2021.

**B.h** Par ordonnance de production du 28 juin 2021, l'AFC a demandé à la banque D. \_\_\_\_\_ de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

**B.i** Par courrier du 6 juillet 2021, la banque D. \_\_\_\_\_ a fourni les informations requises.

### **C.**

**C.a** Par courrier du 29 juillet 2021, l'AFC a indiqué à la personne concernée les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale italienne accompagnées des documents utiles et a 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.

Aucune observation n'est parvenue à l'AFC dans le délai imparti.

Par entretien téléphonique du 10 août 2021, la personne concernée a toutefois informé l'AFC, par l'intermédiaire de C. \_\_\_\_\_, qu'elle ne consentait pas à la transmission des données.

**D.**

Par décision finale du 17 août 2021, notifiée à A. \_\_\_\_\_ en tant que personne concernée, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par l'Office fédéral du droit foncier, le SEM, la banque B. \_\_\_\_\_ et banque D. \_\_\_\_\_.

**E.**

**E.a** Par acte du 16 septembre 2021, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, Maître Sandro Vecchio, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 17 août 2021. Par ce recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision querellée, au rejet de la demande d'assistance administrative du (...) 2021 et à ce qu'aucun renseignement la concernant ne soit communiqué à l'autorité requérante. Subsidiairement, la recourante a conclu à l'annulation de la décision querellée et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

**E.b** Dans sa réponse du 9 novembre 2021 l'AFC 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 (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** 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.

**1.5** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

## **2.**

**2.1** 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n°1146 ss).

**2.2** En principe, 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 ; ATAF 2020 VII/2 consid. 5.4 ; 2014/24 consid. 2.2).

**2.3** En l'espèce, la recourante se plaint, en substance, que dès lors qu'un certain nombre de renseignements dont la transmission est envisagée par l'AFC concernerait directement C.\_\_\_\_\_, lesdits renseignements devraient être caviardés et ne faire l'objet d'aucune communication. En effet, les données concernant le fils de la recourante ne seraient pas utiles pour la taxation de la recourante et ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable. Finalement, dans la mesure où les informations à transmettre contiennent des informations sur des tiers, notamment C.\_\_\_\_\_, et que l'AFC ne pourrait pas garantir que l'autorité requérante n'utilisera pas ces données contre ces derniers, il y aurait une violation du principe de spécialité.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative et la forme de celle-ci (consid. 3 infra). Il examinera ensuite les prétendues violations du principe de pertinence vraisemblable en lien avec le caviardage de certaines informations (consid. 4 infra) et du principe de spécialité (consid. 5 infra).

### **3.**

**3.1** L'assistance administrative avec l'Italie est actuellement régie par l'art. 27 CDI CH-IT – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – et par son protocole additionnel (voir Message du 12 août 2015 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Italie, FF 2015 6263, 6267 [ci-après : Message CDI CH-IT]). Dans leurs versions en vigueur depuis le 13 juillet 2016, modifiées par les articles I et II du protocole de modification du 23 février 2015, l'art. 27 CDI CH-IT et les dispositions du protocole additionnel s'appliquent aux demandes de renseignements présentées à partir du 13 juillet 2016 qui portent sur des faits et, ou, des circonstances existants ou réalisés à partir du 23 février 2015 (voir article III par. 2 du Protocole de modification du 23 février 2015 ; RO 2016 2769, 2772 ; Message CDI CH-IT, FF 2015 6263, 6269).

En l'espèce, la présente demande d'assistance administrative a été déposée le (...) 2021 et porte sur les années 2015 à 2019. Sur le vu des dispositions précitées, les informations demandées ne peuvent toutefois être fournies qu'à partir du 23 février 2015, ainsi que l'a retenu à juste titre l'autorité inférieure (décision querellée, ch. 2).

**3.2** L'art. 27 CDI CH-IT est précisé à la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel. Cette disposition règle notamment les exigences auxquelles doit satisfaire

toute demande de renseignements (Message CDI CH-IT, FF 2015 6263, 6268), prévoyant à l'al. 2 que l'autorité requérante doit fournir à l'Etat requis les informations suivantes :

- (i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête,
- (ii) la période visée par la demande,
- (iii) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis,
- (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande,
- (v) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

**3.3** Le protocole additionnel précise en outre que ces exigences (ch. i à v) ne doivent pas être interprétées avec un formalisme faisant obstacle à l'échange efficace de renseignements (voir let. e<sup>bis</sup> ch. 3 du Protocole additionnel ; Message CDI CH-IT, FF 2015 6263, 6268). 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).

**3.4** En l'espèce, l'autorité requérante a formellement transmis, outre la période visée, l'identité de la recourante en tant que personne concernée par le contrôle ou l'enquête. Elle a en sus décrit les informations recherchées, nommé la détentrice des renseignements et désigné l'objectif fiscal. Il sied ainsi de constater que les conditions de forme prévues à la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel sont remplies, ce qui n'est au demeurant pas contesté par la recourante.

#### **4.**

**4.1** La recourante invoque premièrement une violation du principe de pertinence vraisemblable en lien avec la transmission d'informations relatives à C. \_\_\_\_\_. Les données concernant ce dernier – lequel ne fait pas l'objet de la demande d'assistance administrative – ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable. Lesdites informations devraient ainsi,

selon la recourante, être caviardées et ne faire l'objet d'aucune transmission à l'autorité requérante.

**4.2** Exprimée à l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. 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). Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

**4.3** 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 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

**4.4** 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 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 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).

**4.5** 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 (arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ; A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

**4.6** Les tiers dont les noms apparaissent sur les documents à transmettre sont au demeurant protégés par le principe de spécialité. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées).

**4.7** Selon la recourante, les données concernant C. \_\_\_\_\_ apparaissant dans les documents dont la transmission est envisagée par l'AFC ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable et devraient être caviardées.

**4.8** A titre préliminaire, le Tribunal rappelle qu'en principe, dans la mesure où la recourante ne devrait pas être légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief relatif à la protection des tiers devrait être considéré comme irrecevable.

**4.9** Au surplus, le Tribunal note que les données relatives à C.\_\_\_\_\_, mentionnées dans les informations dont la transmission est envisagée sont vraisemblablement pertinentes pour analyser la situation fiscale de la recourante. Il convient de rappeler ici que l'autorité requise, en l'espèce l'AFC, se borne à un contrôle de plausibilité, si bien qu'elle ne refuse la transmission que si les renseignements sollicités apparaissent sans lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, présumé de bonne foi. En l'occurrence, tel n'est manifestement pas le cas. Le Tribunal relève en premier lieu que l'autorité fiscale italienne a expressément requis les informations suivantes : « identificazione (nome, cognome, indirizzo, data di nascita) del/dei titolare/i della relazione bancaria, dell'/degli avente/i diritto economico/o del/dei rappresentante/i autorizzato/e dell'/degli avente/i diritto di firma » (cf. demande d'assistance du (...) 2021, question (...)). L'autorité italienne souhaite ainsi notamment connaître l'identité de toute personne qui serait titulaire, ayant droit économique ou au bénéfice d'une procuration de toute relation bancaire détenue par la recourante. En outre, C.\_\_\_\_\_ est le fils de la recourante. Ils entretiennent des liens étroits en particulier au vu du fait que C.\_\_\_\_\_ est au bénéfice d'une procuration sur l'un des comptes bancaires de la recourante détenue auprès de la banque B.\_\_\_\_\_. Il ne saurait ainsi être considéré que les informations le concernant apparaissent par hasard dans la documentation bancaire communiquée par les détentrices de renseignements. Il sied au contraire de constater d'une part que les informations concernant les personnes au bénéfice d'une procuration ont été requises. D'autre part, les informations concernant C.\_\_\_\_\_ pourraient, au vu des circonstances, s'avérer pertinentes pour établir la taxation de la recourante, notamment pour déterminer les flux financiers qui transitent par le compte de la recourante. Il en découle que la transmission des données relatives à C.\_\_\_\_\_, non caviardées, est conforme au droit. En conséquence, dans la mesure où il serait recevable, le grief de la recourante devrait de toute façon être rejeté.

Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 5.5 infra).

## **5.**

**5.1** En dernier lieu, la recourante estime que la transmission des informations se ferait en violation du principe de spécialité. Elle allègue que dans la mesure où les informations à transmettre contiennent des données relatives à C.\_\_\_\_\_ – lequel devrait être considéré comme un tiers – l'AFC ne pourrait pas garantir que l'autorité requérante n'utilise pas ces informations dans le cadre d'une procédure contre ce dernier en Italie.

**5.2** Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**5.3** La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

**5.4** En l'espèce, dans la mesure où le Tribunal ne constate pas de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes dans la demande d'assistance du (...) 2021, l'AFC est liée par l'état de fait et les déclarations qui y sont présentés (arrêts du TAF A-1023/2020 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'Italie, les autorités suisses ne sauraient en principe mettre en doute les allégations de l'autorité requérante (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 fiscale italienne et peut à présent examiner la question du respect du principe de spécialité.

**5.5** 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. 27 par. 2 CDI CH-IT ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier

2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 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 (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 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

**5.6** En l'espèce, il apparaît que l'Italie ne peut utiliser les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard de la personne et des agissements pour lesquels il les a demandées, soit à l'égard de A.\_\_\_\_\_ et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). De plus, le Tribunal de céans constate que l'autorité fiscale italienne a expressément confirmé le respect du principe de spécialité dans sa demande (cf. let. a p. 4). Par ailleurs, selon le chiffre 3 let. a du dispositif de la décision de l'AFC du 17 août 2021 : « Le informazioni citate al numero 2 possono essere utilizzate unicamente in procedimenti nei confronti di **A.**\_\_\_\_\_, nata il (...), (...), e per la fattispecie menzionata nelle domanda del (...) 2021 ».

Aucun élément de la demande d'assistance administrative ne soulève un doute quant au respect par l'Etat requérant du principe de spécialité. Au contraire, au vu de cette déclaration expresse, et dans la mesure où la recourante n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale italienne (cf. consid. 5.4 supra), il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité.

**5.7** L'allégation de la recourante d'une violation du principe de spécialité est rejetée et aucun élément ne permet de douter, dans le cas d'espèce, du respect par l'Etat requérant du principe de spécialité.

**6.**

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.

**7.**

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.

**8.**

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).

**9.**

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)