



Cour I
A-106/2020

Arrêt du 21 septembre 2021

Composition

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

Parties

A. _____,
représentée par
Dr. Marc Veit, Rechtsanwalt, et
Dr. Simone Nadelhofer, Rechtsanwältin,
recourante,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN)

Faits :**A.**

Le service indien d'échange d'informations en matière fiscale (Foreign Tax and Tax Research Division, Ministry of Finance, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative, datée (...) 2013, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-IN, RS 0.672.942.31).

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

A confidential and reliable information was received by this office through proper channel regarding tax reason by A._____ (...). The information to the effect that the above person had an undeclared account with B._____ Bank located in (...) the Account No. (...) and the amount involved is US\$ (...) or Rs. (...) approximately. The said account is not duly reflected in the which account this balance was transferred.

A.b Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Inde, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

It is therefore requested that the complete history since incorporation of the bank account, complete bank statements, details of beneficiaries and present location of the funds may be received from the Switzerland authorities so that the due tax may be collected which has been evaded by the assessee [sic!] by not disclosing the bank account in the return filed with the Income tax Department. Complete detail about the bank account with B._____ Bank located in (...) the Account No. (...), in the following format.

Sr. No.	Name & address of the Bank	Account Number	Nature of account

Please state whether the said accounts are active or not. Kindly furnish the bank statement since the date of inception. In case the above mentioned foreign bank account is closed, then please convey

a) the date of closure

b) what was the balance on the date of closure and to which account this balance was transferred.

B.

Par demande complémentaire du (...) 2013, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

- i. Confidential and reliable information was received by this office through proper channel regarding tax evasion by A._____ (...). The information to the effect that the above person had an undeclared account with B._____ Bank located in (...) the Account No. / Permanent ID (...) and the amount involved is US\$ (...). The said account is not duly reflected in the regular books of account of the assessee [sic!]. Further, during the course of investigation, the assessee [sic!] denied to have any such account.
- ii. However, vide letter dated (...) 2012, the authorized representative of the assessee [sic!] has admitted another totally a different swiss bank account no. (...) in B._____, which was opened on (...) 2011. The authorized representative further submitted that "apart from the afore-said foreign bank account, the assessee [sic!] is not holding/operating any account in the foreign country."
- iii. On account of information, available with this office, a reference was made, duly endorsed by (...), New Delhi to Switzerland authorities in the case of A._____ vide ref no. (...)
- iv. Later on, vide letter dated (...) 2013, additional information has been received by this office from DGIT (Inv.), Chennai, wherein other related Swiss bank accounts/permanent ID in relation to A._____ have been mentioned. The details of such accounts/permanent ID along with that of A._____ are as under:

Sr. No	Details of the account holder	Account no./BUP/SIFIC/Personal ID
1	A._____	(...)
	A._____	(...), in B._____
2	D._____	(...)
	D._____	(...)
3	Other related IBAN	IBAN: (...)
		IBAN: (...)

		IBAN: (...)
4	B._____ (Ne Pas Utiliser se re- ferrer [sic !] (...))	(...)
5	B._____	(...)
6	E._____	(...)
7	F._____	(...)
8	G._____ And/or [sic !] H._____	(...)
9	G._____	(...)
10	H._____	(...)
11	Other related IBAN	IBAN: (...)
		IBAN: (...)
		IBAN: (...)
		IBAN: (...)

B.a L'autorité requérante a ainsi demandé les informations suivantes pour la période du (...)1978 au jour du dépôt de la demande :

It is therefore requested that the complete history since incorporation of the bank account, complete bank statements for each year, details of beneficiaries and present location of the funds may be received from the Switzerland authorities so that the due tax may be collected which has been evaded by the assessee [sic!] by not disclosing the bank account in the return filed with the Income tax Department.

Information is also required as to whether the said accounts are active or not. Please provide the Date of opening of Bank Account and the bank statements since the date of inception. In case, any of the above mentioned foreign bank accounts is closed, then please convey

a) the date of closure

b) what was the balance on the date of closure and to which account this balance was transferred.

C.

Par demande complémentaire du (...) 2013, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

Confidential and reliable information was received by this office through proper channel regarding tax evasion by A._____, (...). The information to the effect that the above person had an undeclared account with B._____ Bank located in (...) with following Internal Identifier (Identifiants internes) details:

S.No.	BUP_SI-FIC_PER_ID	PER-ID	PER_NO
1.	(...)	(...)	(...)

A._____, with the aforesaid identification details is linked with the following Bank accounts:

Nom du profil client	Code profil client	IBAN-No.
D._____	(...)	IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...)
G._____ And/or [sic !] H._____	(...)	IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...)

Other related persons to the customer profile are as under:

Nom du profil client	Code BUP

B._____ (Ne Pas Utiliser se référer [sic !] (...))	(...)
B._____	(...)
E._____	(...)
F._____	(...) (BUP SIFIC PER_ID (...) PER_ID (...) PER_NO. (...))
G._____ And/or [sic!] H._____	(...)
G._____	(...)
H._____	(...)

Legal persons that relate (Personnes Legales Liées)

Nom structure jurid.	Code BUP
I._____	(...)

However, the taxpayer has not supplied the datewise details of transactions in the above mentioned bank account(s). In order to assess the correct amount of tax evasion in different financial years, it is necessary to know complete details of transactions in aforesaid bank account(s) from (...) 1996 or date of opening of account whichever is later to 'till date'.

L'autorité requérante a ainsi demandé ce qui suit pour la période du (...) 1996, ou la date postérieure de l'ouverture du compte au jour du dépôt de la demande :

1. Details of all Bank account(s) held by/linked with A._____ in B._____ Bank, (...), in any time in the past or present, whose Internal Identifier (Identifiants internes) are as under:

S.No.	BUP_SIFIC_PER_ID	PER-ID	PER_NO
(...)	(...)	(...)	(...)

A._____, with the aforesaid identification details is linked with the following Bank accounts:

Nom du profil client	Code profil client	IBAN-No.
D. _____	(...)	IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...)
G. _____ And/or [sic !] H. _____	(...)	IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...) IBAN: (...)

Other related persons to the customer profile are as under:

Nom du profil client	Code BUP
B. _____ (Ne Pas Utiliser se référer [sic !] (...))	(...)
B. _____	(...)
E. _____	(...)
F. _____	(...) (BUP SIFIC PER_ID (...) PER_ID (...) PER_NO. (...))
H. _____ And/or [sic!] G. _____	(...)
H. _____	(...)
G. _____	(...)

Legal persons that relate (Personnes Legales Liées)

Nom structure jurid.	Code BUP
I. _____	(...)

2. Copies of the above mentioned account statements of the bank account(s) with complete narration, for the period from (...) 1996 or date of opening of account whichever is later to 'till date'.

3. Copies of the account opening forms including documents submitted as proof of identity by the individual.
4. Name, address and bank account number of the introducer while opening the account.
5. List of all beneficiaries of the accounts, whether in past or present.
6. Names of beneficial owners and ultimate beneficial owners, whether in past, or in present & details of their transactions and accounts.
7. Name and address of the power of attorney holders, authorized signatories, beneficiaries and other persons related to the account.
8. If there is a portfolio associated with the account, the statement of the portfolio account from (...) 1996 or date of opening account whichever is later to 'till date'.
9. Transcript of all communications with the client or their representatives, if maintained by the bank, since opening of the account and 'till date'.

D.

Par ailleurs, la trois demandes d'assistance administrative précisent ce qui suit :

- (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.

E.

Par courrier du 20 février 2014 à l'autorité requérante, l'AFC a indiqué que dans la mesure où les données sur lesquelles se basaient la demande d'assistance administrative ne démontraient pas suffisamment d'indépendance faces aux données transmises par la France et obtenues de manière frauduleuse selon le droit suisse, l'AFC ne pouvait pas entrer en matière sur ladite demande.

F.

Par courrier du 31 octobre 2018 à l'AFC, l'autorité requérante s'est référée à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018, lequel, en substance, et dans une affaire similaire, a autorisé le transfert des informations requises, nonobstant le fait que l'autorité fiscale indienne n'avait pas donné l'assurance expresse que les données sur lesquelles elle fondait sa demande avaient été obtenues d'une manière frauduleuse à l'égard du droit suisse. Dite autorité a ensuite indiqué que des demandes similaires, dont celle relative à la présente cause, étaient entre les mains de l'AFC ; que selon le droit indien, ces demandes n'étaient ni prescrites, ni périmées ; et qu'elle consentait, par avance, à ce que l'AFC procède directement à des notifications aux personnes concernées. L'autorité requérante a ainsi requis que la présente cause soit traitée rapidement.

G.

Par courriel du 12 novembre 2018 à l'autorité fiscale indienne, l'AFC a indiqué que les demandes d'assistances indiennes en cours présentaient de grandes similarités et que pour cette raison, l'AFC allait demander, dans tous ces dossiers, les informations suivantes auprès des banques concernées :

1. Bank account number(s).
2. Copy of account(s) opening form(s) along with documents relating to KYC details applicable during the relevant period.
3. Statements of bank account(s) and of asset(s) (including portfolio), for the period xx.xx.xxxx to xx.xx.xxxx.
4. Full details of all holder(s), beneficial owner(s) and/or authorized signatory/ies of the account(s).
5. The same information is requested for any other bank account(s) in which Mr/Mrs/Society XYZ, as holder, beneficial owner and/or authorized signatory, is/are related.

H.

Par ordonnance de production du 19 décembre 2019, l'AFC a demandé à la banque B._____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative pour la période du (...) 2011 au (...) 2013. B._____ a en outre été priée d'informer A._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

I.

Par courrier du 19 février 2019, l'autorité requérante a demandé à l'AFC de préserver la confidentialité des fonctionnaires officiels de son service.

J.

Par courrier du 5 avril 2019 à l'AFC, B._____ a transmis une partie des informations requises. Dans le même courrier B._____ a indiqué que le courrier d'information avait été envoyé à la personne concernée par le service de courrier DHL, et que, dans la mesure où ce service n'acceptait que des envois à destination des pays où étaient domiciliées les sociétés J._____, K._____ et L._____, indiquant un numéro de téléphone, il n'avait pas été possible d'envoyer ledit courrier d'information aux dites sociétés.

K.

Par publication du (...) 2019 dans la Feuille fédérale, les sociétés J._____, K._____ et L._____ ont été invitées à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

L.

Par courrier du 16 mai 2019 et procuration annexée, Maître Marc Veit a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée, soit A._____, et requis la consultation des pièces du dossier.

M.

Par courriels des 20 et 23 mai 2019 à B._____, l'AFC a requis la production de documents complémentaires.

M.a Par courrier du 11 juin 2019 à l'AFC, B._____ a transmis une partie des informations requises.

M.b Par courrier du 15 août 2019 à Maître Veit, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne accompagnées des documents utiles et informé l'intéressée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

M.c Par courrier du 9 septembre 2019 à l'AFC, Maître Veit transmis ses observations en s'opposant, au nom de sa mandante, à tout envoi d'informations à l'autorités fiscale indienne, et requérant un entretien personnel afin d'expliquer lesdites observations.

M.d Par courriel du 13 septembre 2019 à l'AFC, Maître Simone Nadelhofer, associée en l'étude de Maître Veit, a indiqué souhaiter poursuivre la procédure en français.

M.e Par courriel du 5 novembre 2019 à Maîtres Veit et Nadelhofer, l'AFC a refusé de leur accorder un entretien personnel afin d'expliquer la détermination du 9 septembre 2019, dite détermination étant claire, complète et détaillée, et la procédure se déroulant par écrit.

N.

Par décision finale du 4 décembre 2019, notifiée à A. _____ par l'intermédiaire de ses mandataires, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par B. _____.

N.a Par courriels du 5 décembre 2019 à l'AFC, les conseils de la recourante ont demandé la révocation de la décision précitée et une nouvelle décision, à rendre après le 6 janvier 2020, en raison d'une surcharge de travail.

N.b Par courriel du 6 décembre 2019, l'AFC a informé les conseils susmentionnés qu'elle ne pouvait pas donner suite à la demande précitée.

O.

Par acte du 6 janvier 2020, A. _____ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 4 décembre 2019, dont les conclusions détaillées, telles que subséquentement modifiées, sont présentées ci-dessous (cf. infra lettre CC.).

P.

Par acte du 21 février 2020, l'AFC a requis la suspension de la procédure afin de rendre une décision finale à l'encontre de L. _____, de K. _____ et de J. _____.

Q.

Par décision incidente du 27 février 2020, le Tribunal a rejeté la demande en suspension de la procédure.

R.

Par publications du (...) 2020 dans la Feuille fédérale, l'AFC a notifié sa décision finale à L. _____, K. _____ et J. _____.

S.

Par réponse du 12 mars 2020 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

T.

Par réplique du 15 juin 2020, la recourante a partiellement modifié les conclusions déposées dans son mémoire du 6 janvier 2020.

U.

Par courrier du 3 juillet 2020, l'AFC a renoncé à dupliquer et maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 12 mars 2020.

V.

Par acte du 18 février 2021, la recourante a requis des mesures d'instruction et a conclu ce qui suit :

A titre provisionnel

1. Maintenir l'interdiction au chiffre 4 du dispositif de la décision incidente du 9 janvier 2020 du Tribunal de céans faite à l'Administration fédérale des contributions.

A la forme

2. Déclarer le présent recours recevable.

Au fond

Préalablement

3. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de produire une copie non caviardée de la note concernant la discussion entre elle et l'Autorité requérante contenant la section « Progress on 7(c) » du 19 août 2016, ainsi que toutes les notes internes liées à l'élaboration de celle-ci, et du courrier du 11 avril 2019 de B._____.

3bis. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions d'informer le Tribunal administratif fédéral sur l'accord conclu entre elle et l'Autorité requérante aux alentours du 19 août 2016 concernant les requêtes fondées sur des données volées, ainsi que sur les circonstances entourant l'élaboration de cette note du 19 août 2016.

3ter. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de communiquer à la Recourante les procès-verbaux et notes internes relatifs aux conversations téléphoniques et aux réunions entre l'Administration fédérale des contributions et la Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, India,

ou tout autre autorité indienne au sujet de la problématique des données volées.

3quater. Puis, cela fait, impartir un délai raisonnable à la Recourante pour se déterminer sur les documents requis selon les mesures d'instruction 3 à 3ter ci-dessus.

Principalement

4. Admettre le présent recours.

Puis, cela fait

5. Constaté la nullité de la décision de l'Administration fédérale des contributions du 4 décembre 2019 rendue dans le cadre de la procédure (...).

6. Déclarer qu'il ne peut être entré en matière sur les demandes d'assistance administrative du Foreign Tax & Tax Research Division du Ministry of Finance indien datées des (...) 2013, (...) 2013, (...) 2013 et (...) 2018 concernant la Recourante, respectivement que ces demandes soient rejetées.

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

Subsidairement

8. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 4 décembre 2019 rendue dans le cadre de la procédure (...).

9. Déclarer qu'il ne peut être entré en matière sur les demandes d'assistance administrative du Foreign Tax & Tax Research Division du Ministry of Finance indien datées des (...) 2013, (...) 2013, (...) 2013 et (...) 2018 concernant la Recourante, respectivement que ces demandes soient rejetées.

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

Plus subsidiairement

11. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 4 décembre 2019 rendue dans le cadre de la procédure (...).

12. Renvoyer le dossier de la procédure (...) à l'Administration fédérale des contributions pour que cette autorité sollicite, avant de transmettre toute information et avant nouvelle décision, des clarifications complémentaires auprès de l'Autorité requérante pour s'assurer :

a) du caractère vraisemblablement pertinent des informations susceptibles d'être transmises à l'Autorité requérante pour la taxation en Inde de la Recourante ;

b) que l'Autorité requérante n'utilisera les données transmises qu'aux fins de l'*Income Tax Act* de 1961, et non pas aux fins de toute autre législation interne indienne, soit notamment le *Black Money Act* de 2015, le *Foreign Exchange Management Act* de 1999 et le *Prevention of Money Laundering Act* de 2002 et au plus tôt pour les années fiscales indiennes (« *previous year* ») (...) et suivantes, mais non pas pour les années antérieures ni pour les procédures civiles, fiscales et/ou pénales en Inde, visant à des sanctions (penalties) et/ou pour les poursuites aux fins pénales.

ou subsidiairement à 12. b) ci-dessus

c) que l'Autorité requérante n'utilisera les données transmises qu'aux fins de l'*Income Tax Act* de 1961, et non pas aux fins de toute autre législation interne indienne, soit notamment le *Black Money Act* de 2015, le *Foreign Exchange Management Act* de 1999 et le *Prevention of Money Laundering Act* de 2002 et au plus tôt pour les années fiscales indiennes (« *previous year* ») (...) et suivantes, mais non pas pour les années antérieures ni pour les procédures civiles, fiscales et/ou pénales en Inde, visant à des sanctions (penalties) et/ou pour les poursuites aux fins pénales.

13. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de fixer un délai à la Recourante pour qu'elle puisse exercer son droit d'être entendu et se déterminer sur le projet de demande de clarifications de l'Administration fédérale des contributions avant que celui-ci ne soit envoyé à l'Autorité requérante.

Très subsidiairement

14. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 4 décembre 2019 rendue dans le cadre de la procédure (...).

15. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de retirer de la documentation que l'Administration fédérale des contributions entend communiquer à l'Autorité requérante dans le cadre de la procédure (...).

- Le *statement of asset* au (...) 2011 relatif au compte n°(...) détenu par L._____, soit pp. (...) de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure (...);

- Les *statement of asset* au (...) relatif au compte n°(...) détenu par K._____, soit pp. pp. [sic !] (...) de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la (...);

- Le *statement of asset* au (...)2011 relatif au compte n°(...) détenu par J._____, soit pp. (...) de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure (...);

15bis. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions de retirer de la documentation que l'Administration fédérale des contributions entend communiquer à l'Autorité requérante dans le cadre de la procédure (...);

- Le *client profile* relatif au compte n°(...) détenu par L._____, soit pp. (...) de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure (...);

- Le *client profile* relatif au compte n°(...) détenu par K._____, soit pp. pp. [sic !] (...) de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure (...);

- Le *client profile* relatif au compte n°(...) détenu par J._____, soit pp. (...) de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...)2019 relatif à la procédure (...).

16. Ordonner à l'Administration fédérale de caviarder de la documentation que l'Administration fédérale des contributions entend communiquer à l'Autorité requérante dans le cadre de la procédure (...) toute information antérieure au (...) 2011, en particulier : La date « (...) 2011 » figurant aux pp. (...) sous la section *Account Statements* de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure no (...);

- La date « (...)2011 » figurant aux pp. (...) sous la section *Portfolio Statements* de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure no (...);

- La date « (...)2011 » figurant aux pp. (...) sous la section *Account Statements* de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure no (...); et

- La date « (...)2011 » figurant aux pp. (...) sous la section *Account Statements* de l'Enclosure (...) au courrier de l'Administration fédérale des contributions du (...) 2019 relatif à la procédure no (...).

17. Ordonner a l'Administration fédérale de caviarder le nom de tous tiers (y compris les éventuelles signatures se trouvant sous ces noms) non visés et figurant dans la documentation que l'Administration fédérale des contributions entend communiquer à l'Autorité requérante dans le cadre de la procédure (...), en particulier ;

- Dans la documentation relative au compte sous numéro de référence n°(...) ((...)) : (...);

- Dans la documentation relative au compte sous numéro de référence n°(...) (Enclosure (...)) : (...);

- Dans la documentation relative au compte sous numéro de référence n°(...) (Enclosure (...)) : (...).

18. Cela fait, ordonner à l'Administration fédérale des contributions de fixer un délai à la Recourante pour qu'elle puisse exercer son droit d'être entendue et se déterminer sur la documentation que l'Administration fédérale des contri-

butions entend communiquer à l'Autorité requérante dans le cadre de la procédure (...) et reflétant les changements et caviardages selon les conclusions n°15 à 17 ci-dessus avant qu'une décision finale la concernant ne soit rendue dans la procédure (...).

19. Ordonner à l'Administration fédérale des contributions d'informer l'Autorité requérante que les informations transmises ne peuvent être utilisées en Inde que dans le cadre de procédures fiscales relatives à la Recourante et que les informations obtenues en application du droit interne suisse doivent être tenues secrètes.

En tout état

20. Caviarder le contenu de la décision du Tribunal administratif fédéral avant sa publication de manière à ce que l'identité de la Recourante soit préservée, soit en particulier :

- son lieu de domicile ; et

- les dates et numéros de références des décisions et autres actes rendus par l'Autorité requérante dans le cadre de toute procédure le [sic !] visant en Inde.

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

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

23. Débouter tout opposant de toutes autres ou contraires conclusions.

V.a Par détermination du 12 mars 2021, l'AFC a rejeté la conclusion subsidiaire additionnelle de la recourante et maintenu, pour le surplus, ses conclusions telles que présentées dans sa réponse du 12 mars 2020.

V.b Par réplique du 26 mars 2021, la recourante a pris position sur la détermination de l'AFC du 12 mars 2021.

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

Droit :

1.

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur

la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.1 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2013, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.3 En l'espèce, la recourante est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

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

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

2.

Les recourants peuvent 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*, 2e éd.,

2013, n°2.149 ; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

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

2.2 A titre provisionnel, la recourante requiert le maintien de l'interdiction, selon le chiffre 4 du dispositif de la décision incidente du 9 janvier 2020 du Tribunal de céans, faite à l'Administration fédérale des contributions, de transmettre d'autres informations aux autorités indiennes dans la présente procédure que celle indiquant que la procédure nationale suit son cours ou qu'un recours a été déposé, sans préciser l'identité de la partie recourante.

2.3 A titre préliminaire, le Tribunal relève que dite interdiction s'applique à l'ensemble de la procédure devant le TAF et est conforme au droit (cf. ATF 144 II 130 dans son ensemble). Ainsi, dans la mesure où le Tribunal a déjà répondu à cette question dans le cadre de la présente procédure, cette conclusion provisionnelle doit être considérée comme irrecevable.

2.4 Sur le fond, en substance et dans l'ordre présenté dans ses différentes écritures, la recourante a présenté les griefs qui suivent. Premièrement, la recourante se plaint, que dans la mesure où la décision attaquée contiendrait des informations relatives à des comptes détenus par L._____, K._____ et J._____ et n'aurait pas été notifiée auxdites sociétés, leur droit d'être entendu aurait été violé. Par ailleurs, dès lors que l'AFC n'a pas accédé à la requête de la recourante de consulter les notes internes et procès-verbaux des échanges entre l'AFC, B._____ et l'autorité requérante, le droit d'être entendu de l'intéressée aurait été violé. La recourante se plaint également que puisque cette dernière ne serait que la bénéficiaire d'un trust discrétionnaire et irrévocable – I._____ –, lequel détendrait les trois sociétés susmentionnées, la transmission des informations envisagées violerait le principe de la pertinence vraisemblable. A cela s'ajoute que dans la mesure où des enquêtes fiscales indiennes auraient été ouvertes uniquement pour les périodes fiscales (...) et (...)-(…), les informations dont la transmission est envisagée constitueraient un cas de pêche aux renseignements. Additionnellement, dès lors que le compte détenu par K._____ aurait été clôturé le (...) 2012 et que, selon un avis de droit produit en cause par la recourante, la CDI CH-IN ne couvrirait que les

informations pertinentes pour des revenus réalisés au cours de l'année fiscale ayant débuté le 1^{er} avril 2012, l'AFC aurait violé le champs d'application temporel de dite convention et de ses protocoles, ce qui impliquerait également une violation subséquente du principe de la pertinence vraisemblable. Au surplus, en présentant sa demande d'assistance administrative sur la base de données prétendument volées, nonobstant un engagement expresse allégué contraire et sans autre source indépendante, l'Inde aurait violé le principe de la bonne foi. D'autre part, dans la mesure où il serait notoire que l'Inde ne respecterait pas le principe de spécialité, les informations demandées pourraient être utilisées à des fins de sanctions pénales, ce qui violerait les principes de spécialité et les droits fondamentaux de la requérante. Cette dernière se plaint également que puisqu'il serait notoire que la protection des données en Inde serait insuffisante, la transmission des informations envisagée serait contraire à l'ordre public, à la Loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1), et violerait également ses droits fondamentaux. Selon la requérante, les relevés de compte datés du (...) 2011 et toute information antérieure au 1^{er} avril 2011 ne devraient en aucun cas être communiqués à l'Inde. Au surplus, les noms des tiers présents dans les documents à transmettre devraient être caviardés. Additionnellement, les informations permettant de reconnaître la requérante devraient être caviardées par le Tribunal avant la publication de son arrêt. Subsidiairement, la requérante se plaint qu'il serait nécessaire d'obtenir une garantie expresse de l'autorité requérante quant à la pertinence vraisemblable des informations requises, le but fiscal poursuivi par la demande d'assistance et l'assurance donnée de n'utiliser les informations transmises que pour les années postérieures au 1^{er} avril 2011 à l'exclusion de toute poursuite pénale. Enfin, selon la requérante, dans la mesure où le document intitulé « client profile » contiendrait des éléments se rapportant à une période antérieure à la période concernée par la demande d'assistance administrative, sa transmission violerait le principe de la pertinence vraisemblable et le champs d'application temporelle de la CDI CH-IN.

2.5 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs au droit d'être entendu de la requérante et des tiers (consid. 4 infra) ainsi que de la bonne foi (consid. 5 infra) qui sont de nature formelle. Les griefs de nature matérielle, soient les prétendues violations des principes de la pertinence vraisemblable (consid. 6 infra), de spécialité (consid. 7 infra), de la réserve de

l'ordre public, de la protection des données, des droits fondamentaux (consid. 8 infra) et de l'anonymisation dans la publication (consid. 9 infra) seront ensuite examinés.

3.

L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par la CDI CH-IN – largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) –, par ses protocoles du 2 novembre 1994 en vigueur depuis le 29 décembre 1994 (ci-après : Protocole additionnel 1, RO 1995 845 ; FF 1994 V 221), du 16 février 2000 en vigueur depuis le 20 décembre 2000 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2001 1477 1476 ; FF 2000 5107), du 30 août 2010 en vigueur depuis le 7 octobre 2011 (ci-après : Protocole additionnel 3, RO 2011 4617 4615 ; FF 2010 8081), et par l'Accord amiable du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde (ci-après : Accord amiable, RO 2012 4105).

3.1 Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, en ce qui concerne l'Inde, l'impôt sur le revenu (art. 2 al. 1 let. a CDI CH-IN). Pour ces impôts, la CDI CH-IN et ses Protocoles sont généralement applicables, en Inde, en ce qui concerne les revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le premier avril, ou après cette date, qui suit l'année civile au cours de laquelle la Convention, ou les Protocoles, respectivement, sont entrés en vigueur (art. 28 al. 2 let. a CDI CH-IN ; art. 16 al. 2 let. a du Protocole additionnel 2 ; art. 14 al. 2 let. a du Protocole additionnel 3). L'Accord amiable est quant à lui applicable à partir du 7 octobre 2011 (Accord amiable, in fine).

3.2 L'art. 26 par. 1 CDI IN-CH, tel que modifié par le Protocole 3, s'applique – en vertu de l'art. 14 par. 3 dudit Protocole – au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à l'« année fiscale » (« fiscal year ») débutant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant la signature du Protocole de révision. Telle que l'art. 3 ch. 1 let. k CDI IN-CH la définit, l'« année fiscale » (« fiscal year ») correspond à l'année précédente (« previous year »), à savoir la « financial year immediately preceding the assessment year ». En vertu du droit indien, dont la teneur est confirmée par l'art. 14 par. 2 du Protocole 3, la « previous year » débute le 1^{er} avril de chaque année civile (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2, voir aussi plus récemment arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 11.1 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 3 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 4.1).

3.3 Selon la recourante, dans la mesure où le compte détenu par K._____ aurait été clôturé le (...) 2012 et où, selon un avis de droit produit en cause, la CDI CH-IN ne couvrirait que les informations pertinentes pour des revenus réalisés au cours de l'année fiscale ayant débuté le 1^{er} avril 2012, l'AFC aurait violé le champs d'application temporel de dite convention et de ses protocoles, ce qui impliquerait également une violation subséquente du principe de la pertinence vraisemblable.

3.4 En l'espèce, il apparaît que conformément à l'art. 26 par. 1 CDI IN-CH, à l'art. 14 par. 3 du Protocole 3, à l'art. 3 ch. 1 let. k CDI IN-CH et à la jurisprudence (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2, voir aussi plus récemment arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 11.1 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 3 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 4.1), la transmission envisagée par l'AFC des informations à compter du 1^{er} avril 2011 est conforme au droit. Dès lors, le Tribunal ne retient pas de violation du champs d'application temporelle de ladite convention et de ses protocoles, ce qui exclut d'emblée toute violation subséquente du principe de la pertinence vraisemblable sur ce point.

3.5 Selon la jurisprudence, l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui la suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4). En lien avec la CDI CH-FR (RS 0.672.934.91), le TAF a par exemple jugé que l'état de fortune d'ouverture du 1^{er} janvier 2013 correspondait à l'état de fortune de clôture du 31 décembre 2012 et, qu'en tant que telle, l'information concernée se rattachait donc aussi bien à l'année 2012 qu'à l'année 2013 (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6). Ainsi, les états financiers du 31 décembre d'une année peuvent être tenus pour équivalents aux états financiers du 1^{er} janvier de l'année suivante, les écritures de clôture d'une année correspondant aux écritures d'ouverture de l'année suivante (arrêt du TAF A-3830/2015, A 3838/2015 [causes jointes] du 14 décembre 2016 consid. 2.2, décision confirmée par arrêt du TF 2C_1175/2016 du 3 janvier 2017).

3.6 Selon la recourante les relevés de compte datés du (...) 2011 et toute information antérieure au 1^{er} avril 2011 ne devraient en aucun cas être communiqués à l'Inde.

3.7 En l'espèce, les considérations exposées ci-dessus (consid. 3.5 supra) doivent être appliquées mutatis mutandis dans le contexte de la CDI CH-

IN. Ainsi, les états financiers au 31 mars d'une année fiscale indienne doivent également être tenus pour équivalents aux états financiers du 1^{er} avril de l'année fiscale suivante. Pour cette raison, la transmission envisagée des relevés de compte, datés du 31 mars 2011, par l'AFC, est conforme au droit.

3.8 Selon la jurisprudence, la relation entre la banque et ses clients est de nature relation contractuelle et s'inscrit dans la durée. Pour cette raison, l'assistance administrative ne peut se limiter aux faits survenus après le 1^{er} avril 2011. Ainsi, les documents d'ouverture de compte bancaire, autres accords et documents KYC, créés avant le 1^{er} avril 2011, qui régissent la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle, doivent être transmis si les conditions de l'assistance administrative sont remplies et que la relation contractuelle se poursuit après le 1^{er} avril 2011. Cependant, les passages des documents susmentionnés, dont la pertinence pour les années d'imposition à compter du 1^{er} avril 2011 est peu probable, peuvent être caviardé. Ceci s'applique également au « profil client » (arrêt du TF 2C_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.2).

3.9 Ainsi, l'envoi d'un « profil client » à l'État requérant dans le cadre des documents d'ouverture de compte bancaire est finalement jugé à l'aune de son importance pour les exercices fiscaux à partir de l'année 2011. Le facteur déterminant pour cette évaluation repose sur le fait que le « profil client » permet de tirer des conclusions sur les relations entre les bénéficiaires effectifs. Ces informations sont pertinentes dans le cadre de la clarification de l'ayant droit économique lors de l'ouverture du compte bancaire pour tous les exercices fiscaux à partir de l'année 2011 (arrêt du TF 2C_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.3).

3.10 Selon la recourante, dans la mesure où le document intitulé « client profile » contiendrait des éléments se rapportant à une période antérieure à la période concernée par la demande d'assistance administrative, sa transmission violerait le principe de la pertinence vraisemblable et le champs d'application temporelle de la CDI CH-IN.

3.11 En l'espèce, à titre préliminaire, le Tribunal relève que, dans son mémoire complémentaire du 17 février 2021, la recourante base son argument sur l'arrêt du TAF A-3186/2019 du 20 août 2020. En application de la jurisprudence plus récente, il apparaît que le document intitulé « client profile » a été créé avant le 1^{er} avril 2011 et régit la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle (arrêt du TF 2C_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.2). Dans la mesure où ce document permet de

clarifier la relation entre la recourante et les comptes bancaires concernés pour tous les exercices fiscaux à partir de l'année 2011, ce document doit être considéré comme vraisemblablement pertinent pour la taxation de la recourante (arrêt du TF 2C_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.3). Par tant, la transmission envisagée par l'AFC du document « client profile » à l'autorité requérante doit être considérée comme conforme au droit, ce qui exclut d'emblée toute violation du principe de la pertinence vraisemblable sur ce point.

4.

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

4.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

4.2 En matière d'assistance administrative internationale fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son

dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, *Praxiskommentar StAhiG*, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

4.3 Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. Il s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance des éléments fondant la décision de s'exprimer à leur sujet. L'art. 29 al. 2 Cst. ne confère toutefois pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2 ; 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa ; arrêt du TF 8C_659/2013 du 4 juin 2014 consid. 3.2 et les références citées ; cf. également THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^{ème} édition, 2018, n°1544).

4.4 Selon la recourante, dans la mesure où, l'AFC n'a pas accédé à sa requête de consulter les notes internes et procès-verbaux des échanges entre l'AFC, B. _____ et l'autorité requérante, en particulier une note concernant la discussion entre l'AFC et les autorités indiennes, contenant la section « Progress on 7c » du 19 août 2016 ; où l'AFC où n'a pas produit, à la demande de la recourante, une copie non-caviardée d'un mémorandum du 19 août 2016, lequel démontrerait que l'Inde se serait engagée à ne pas déposer de demande sur la base de données volées – ce qui aurait fait l'objet d'une récente interpellation parlementaire -, l'AFC aurait violé le droit d'être entendu de la recourante.

4.5 En l'espèce, la recourante se réfère à des documents internes dont la consultation n'entre pas dans le champ d'application de la disposition constitutionnelle topique (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2 ; 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa ; arrêt du TF 8C_659/2013 du 4 juin 2014 consid. 3.2 et les références citées ; cf. également TANQUEREL, *op. cit.*, n°1544). Au surplus, le Tribunal souligne que la formation de l'opinion et la préparation de dispositions conventionnelles sur des questions relatives à l'assistance administrative en matière fiscale présuppose un échange d'opinions informel et ouvert entre autorités. Ainsi, la communication du mémorandum du 19 août 2016 serait susceptible de perturber considérablement le déroulement de ces échanges et de nuire au climat de confiance mutuelle nécessaire à l'obtention d'accords bilatéraux. Pour ces raisons, le

Tribunal ne retient pas de violation du droit d'être entendu de la recourante sur ce point.

4.6 La jurisprudence précise que selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF (ATF 146 I 172 consid. 7.2). En effet, l'AFC doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2) ; 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).

4.7 Selon la jurisprudence, en l'absence de communication par le biais du détenteur de renseignements au sens de l'art. 14 al. 3 LAAF, il appartient à l'AFC de garantir d'une autre manière le droit d'être entendu des sociétés à la procédure, en faisant usage d'un autre mode de notification au sens de l'art. 14 al. 4 et 5 LAAF (ATF 145 II 119 consid. 7). Plusieurs modes d'informations sont prévus à l'art. 14 al. 4 et 5 LAAF pour garantir le droit d'être entendu des personnes concernées par une demande d'assistance administrative, respectivement habilitées à recourir, et qui sont domiciliées à l'étranger, à savoir : l'information directe par l'AFC à certaines conditions (cf. al. 4), l'information par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par la publication dans la Feuille fédérale (cf. al. 5). L'art. 14 al. 5 LAAF s'applique lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée. L'information prévue à l'al. 5 suppose ainsi que la personne habilitée à recourir ne puisse être contactée directement. En ce sens, la notification au sens de l'al. 5 est subsidiaire à l'information directe prévue à l'al. 4 (ATF 145 II 119 consid. 7.2).

4.8 Selon l'art. 14 al. 4 LAAF, l'AFC peut informer directement la personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger, pour autant que la notification par voie postale de documents à destination du pays concerné soit admise (let. a), ou que l'autorité requérante y consente expressément dans le cas particulier (let. b). Cette disposition s'explique par le fait que la notification d'un acte officiel dans un Etat étranger sans son accord porte atteinte à la souveraineté de ce dernier (ATF 142 III 355 consid. 3.3.3).

4.9 L'art. 14 al. 5 LAAF prévoit pour sa part deux modes de notification possibles, à savoir la notification par le biais de l'autorité requérante ou par la publication dans la Feuille fédérale. Le texte de la loi laisse le choix entre

l'un ou l'autre mode de notification à l'appréciation de l'autorité compétente, sans instituer de subsidiarité (ATF 145 II 119 consid. 7.2.2). La notification par voie de la Feuille fédérale, lorsqu'elle est conforme à la loi, entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (arrêts du TAF A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.3 ; A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 2.2.2).

4.10 Par ailleurs, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2).

4.11 Selon la recourante, étant donné que la décision attaquée contient des informations relatives à des comptes détenus par L._____, K._____ et J._____ et n'aurait pas été notifiée auxdites sociétés, leur droit d'être entendu aurait été violé.

4.12 En l'espèce, dans la mesure où la recourante ne devrait pas être légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. supra consid. 4.10), le grief de la protection des tiers invoqué par la recourante, devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal constate que la qualité pour recourir de L._____, K._____ et J._____, au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2). Pour cette raison l'AFC aurait dû notifier sa décision finale du 4 décembre 2019 auxdites sociétés. Le Tribunal relève toutefois que par publications du (...) dans la Feuille fédérale, l'AFC a notifié sa décision finale aux trois sociétés susmentionnées et a ainsi réparé la violation du droit d'être entendu desdites sociétés. En effet, en l'absence d'une communication par le biais du détenteur de renseignements au sens de l'art. 14 al. 3 LAAF et compte tenu de l'impossibilité d'informer directement les trois sociétés, la décision précitée a été notifiée aux sociétés intéressées par publication dans la Feuille fédérale (cf. supra consid. 4.7 ss). En conséquence, le grief de la violation du droit d'être entendu des tiers invoqué par la recourante, dans la mesure où il serait recevable, serait sans objet.

5.

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 ou de lacunes 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).

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

5.2 Par ailleurs, 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 en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un *contrôle de plausibilité*. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2 ; A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'il apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet, arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

5.3 La recourante se plaint, qu'en présentant sa demande d'assistance administrative sur la base de données prétendument volées, nonobstant un engagement expresse allégué contraire, et sans autre source indépen-

dante – la demande fait référence à des « confidential and reliable information », sans détail sur le contenu où la source desdites informations -, l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi.

5.4 En l'espèce, dans la mesure où la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales, il convient de déterminer si la requérante a apporté des éléments établis et concrets susceptibles de renverser cette présomption réfragable (cf. consid. 5.1 supra).

5.5 Le Tribunal a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie à cet égard, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_88/2018 du 7 décembre 2018).

5.6 A cet égard, il apparaît que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable (Falciani), mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (cf. arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). Ainsi, il apparaît que l'Inde n'a pas acheté ces données (cf. arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3). Au surplus, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6).

5.7 Par ailleurs, le Tribunal relève que la correspondance échangée entre l'autorité requérante et l'AFC ne mentionne aucun élément attestant d'un quelconque engagement de l'Inde de ne pas déposer une demande d'assistance sur la base de données obtenues de manière illicite selon le droit suisse. En outre, le Tribunal fédéral a expressément précisé qu'il ne ressortait ni de la rubrique « *Progress on 7(c)* [LAAF] » de la note du 19 août 2016 concernant la discussion entre l'AFC et les autorités indiennes, ni des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenue Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'Etat suisse aux affaires financières internationales, que l'Inde se serait engagée à s'abstenir d'utiliser des données dont la provenance serait contraire au droit suisse (arrêts du TF

2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 ; 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6).

5.8 Quant au grief selon lequel la demande ne se fonderait sur aucune source indépendante des données Falciani, dans la mesure où la bonne foi de l'autorité requérante est présumée, et où la CDI CH-IN n'impose pas à l'Etat requérant de fournir des informations sur l'origine des données (cf. arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3), il n'y a pas lieu de mettre en doute l'affirmation présentée dans la demande, selon laquelle, cette dernière serait basée sur des informations confidentielles et fiables (« confidential and reliable »). Au surplus, et comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 5.5 supra), si l'autorité requérante avait présenté sa demande d'assistance administrative sur la seule base des données Falciani, dite demande ne contreviendrait pas au principe de la bonne foi en relations internationales.

5.9 Ainsi, les éléments invoqués par la recourante ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante dans la présente cause. Au surplus, il n'appartient pas à l'Etat requis – et par conséquent, au Tribunal –, dont la compétence se limite à un strict contrôle de plausibilité, de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant, ni de se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours ou sur des aspects de celle-ci, ni sur le comportement des autorités indiennes à l'égard du recourant (cf. arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6 et les références citées). Tout grief à ce propos doit être soulevé devant le juge de l'Etat requérant.

6.

Aux termes de l'art. 26 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement

impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

6.1 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5 ss supra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

6.2 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.

6.3 Sur le plan formel, le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) le nom de la ou des

personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés comportant leur nature et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

6.4 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).

6.5 Selon la recourante dès lors qu'elle ne serait que la bénéficiaire d'un trust discrétionnaire et irrévocable – I. _____ –, lequel détiendrait les sociétés L. _____, K. _____ et J. _____, la transmission des informations envisagée violerait le principe de la pertinence vraisemblable. La recourante allègue en effet, qu'elle ne disposerait ainsi d'aucun contrôle sur ledit trust, dont aucune distribution n'aurait été effectuée – distributions qui seraient à l'entière discrétion du trustee C. _____. Au surplus, la recourante se plaint que, dans la mesure où les demandes d'assistance administratives ne concerneraient pas les informations en lien avec les trois sociétés susmentionnées, la transmission des informations envisagée constituerait une violation du principe de la pêche aux renseignements.

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) 2013, ses compléments des (...) 2013 et (...) 2013 et le courriel du (...) 2018 contiennent l'ensemble des éléments énumérés par le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel. Par ailleurs, il apparaît que les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande. Ainsi, 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 (cf. consid. 6 ss supra). Il existe un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Inde est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 6 ss supra ; sur la condition de la bonne foi,

cf. consid. 5 ss supra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Inde ; il n'incombe pas aux autorités administratives et judiciaires suisses requises de refuser une demande ou la transmission des informations parce qu'elles seraient d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (cf. consid. 6 ss supra). Ainsi, la question d'une éventuelle imposition de la recourante, à titre de bénéficiaire d'un trust discrétionnaire et irrévocable, en Inde, relève de la compétence de l'autorité fiscale indienne et n'a pas à être traitée par les autorités suisses dans la procédure d'assistance administrative (cf. consid. 6 ss supra). Par ailleurs, le Tribunal note que l'absence de distributions, par le trustee à la recourante, constitue en soi une information digne d'être transmise puisque dite information permet précisément d'éclaircir le complexe de faits présenté dans la demande de l'autorité requérante (arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 8.2 ; voir aussi A-4426/2019 du 28 octobre 2020 consid. 4.7 ; contra : arrêt du TAF A-4876/2019, A-4877/2019 du 27 octobre 2020 consid. 7.3.4, question laissée ouverte dans l'arrêt du TF 2C_929/2020 du 20 novembre 2020 consid. 3.2, ce cas diffère toutefois de la présente procédure dans la mesure où l'autorité requérante a fait mention du trust en cause dans sa demande complémentaire du (...) 2013). Pour cette raison, le Tribunal constate que les informations dont la transmission est envisagée, en lien avec les trois sociétés susmentionnées, sont vraisemblablement pertinentes dans le cadre de la demande présentée à l'encontre de la recourante.

6.6 Selon la jurisprudence, les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

6.7 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du

2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

6.8 Selon la recourante, dès lors que des enquêtes fiscales indiennes auraient été ouvertes uniquement pour les périodes fiscales (...) et (...)-(…), les informations dont la transmission est envisagée constitueraient un cas de pêche aux renseignements.

6.9 En l'espèce, le respect de la procédure interne ne signifie pas que l'AFC doit vérifier que la procédure en Inde s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. consid. 6.7 supra). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, l'AFC et le Tribunal n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit indien. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. consid. 6.7 supra). Ainsi le fait que des enquêtes fiscales indiennes n'auraient été ouvertes uniquement pour les périodes fiscales (...) et (...)-(…) n'est pas déterminant en l'espèce. En effet, le Tribunal constate, que l'ouverture d'une enquête fiscale en Inde n'est pas une condition nécessaire au dépôt d'une demande administrative. Au surplus, les informations transmises dans le cadre de la procédure d'assistance administratives sont protégées par le principe de spécialité (cf. consid. 7 ss infra). Ainsi compte tenu de la bonne foi présumée de l'autorité requérante (cf. consid. 5 supra), le Tribunal ne retient pas que les informations dont la transmission est envisagée constituent un cas de pêche aux renseignements.

6.10 Selon la jurisprudence, lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. art. 5 al. 2 Cst). Cela signifie que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés

lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents 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).

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

6.12 Selon la recourante, les noms des tiers apparaissant dans les documents dont la transmission est envisagée par l'AFC devraient être caviardés.

6.13 A titre préliminaire, le Tribunal rappelle qu'en principe, dans la mesure où le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief de la protection des tiers devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal note que les noms des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent tous une relation directe avec les comptes bancaires concernés (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Pour cette raison, le Tribunal retient que la transmission des noms des tiers non-caviardés, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142

Il 161 consid. 4.6.1 et les références citées). En conséquence, dans la mesure où il serait recevable, le grief du recourant 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. 7 infra).

7.

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

7.1 L'art. 26 par. 2 CDI CH-IN permet d'utiliser les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative fiscale également pour une procédure pénale fiscale (*Strafverfolgung, perseguimento penale*). Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personne chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts visés au par. 1, soit en premier lieu la soustraction d'impôt (arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.2 et les références citées).

7.2 Selon la recourante, dès lors qu'il serait notoire que l'Inde ne respecterait pas le principe de spécialité, les informations demandées pourraient être utilisées à des fins de sanctions pénales, ce qui violerait les principes

de spécialité et les droits fondamentaux de la recourante, tels que garantis par la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101).

7.3 En l'espèce, conformément à la jurisprudence et contrairement à ce que soutient la recourante, les informations dont la transmissions est envisagées par l'AFC peuvent également être utilisées dans le cadre d'une procédure pénale fiscale (cf. consid. 7.3).

7.4 Par ailleurs, le Tribunal relève que les allégations et les pièces produites en cause par la recourante, en particulier des articles de journaux concernant le transfert d'informations entre autorités indiennes dans d'autres procédures judiciaires ou administratives, ne présentent pas de lien particulier avec la présente cause.

7.5 Le Tribunal relève également que l'autorité requérante a précisé ce qui suit dans sa demande du (...) 2013 et ses compléments des (...) et (...) 2013 :

(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;

Ainsi, au vu de ces éléments et en raison de la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale indienne (cf. consid. 5 supra), le Tribunal ne saurait retenir une violation du principe de spécialité.

7.6 Selon l'art. 1 CEDH, les Hautes Parties contractantes reconnaissent à toute personne relevant de leur juridiction les droits et libertés définis au titre I de la présente Convention. Par ailleurs, selon l'art. 6 de dite convention, toute personne a droit à un procès équitable.

7.7 En l'espèce, bien que l'Inde ne soit pas signataire de la CEDH, cette dernière lie les autorités suisses dans le cadre de la procédure d'assistance administrative conduite en suisse (art. 1 CEDH). A cet égard, le Tribunal constate que les droits fondamentaux de la recourante, en particulier le droit à un procès équitable (art. 6 CEDH), ont été pleinement respectés durant la procédure conduite devant l'AFC (cf. consid. 6.7 ss supra). Pour le surplus, et comme expliqué ci-dessus, il n'appartient pas aux autorités suisses de vérifier que la procédure en Inde se soit déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. consid. 6.7 ss). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses

n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. consid. 6.7 ss). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. consid. 6.7 ss). Pour ces motifs, le Tribunal ne retient ainsi pas de violation des droits fondamentaux de la recourante dans la procédure devant l'AFC.

8.

Selon l'art. 3 al. 3 CDI CH-IN, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation : [...] c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

8.1 Le message du Conseil fédéral, l'art. 26 MC OCDE et son commentaire mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements. Celles-ci sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est mentionné que l'échange de renseignements peut être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre public. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (Message sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.5 ad art. 26 MC OCDE). La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.5 ad art. 26 MC OCDE).

8.2 Par ailleurs, selon la jurisprudence, la personne concernée dispose également sous l'angle de la protection des données d'un intérêt digne de protection à ce qu'il soit vérifié que la communication de ses données personnelles soit conforme aux règles légales. Elle devrait pouvoir le faire valoir en application de l'art. 25 LPD, dans le cas où la LAAF, en tant que loi spéciale, ne lui conférerait pas un tel droit (ATF 143 II 506 consid. 5.2.2).

8.3 En substance, selon l'art. 25 al. 1 LPD, quiconque a un intérêt légitime peut exiger de l'organe fédéral responsable qu'il s'abstienne de procéder à un traitement illicite ; supprime les effets d'un traitement illicite ; et constate le caractère illicite du traitement. Selon l'al. 2 de cette disposition, si ni l'exactitude, ni l'inexactitude d'une donnée personnelle ne peut être prouvée, l'organe fédéral doit ajouter à la donnée la mention de son caractère litigieux.

8.4 Selon la recourante, dans la mesure où il serait notoire que la protection des données en Inde serait insuffisante, la transmission des informations envisagée serait contraire à l'ordre public, à la LPD et violerait également les droits fondamentaux de la recourante.

8.5 En l'espèce, et comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 7.4 supra) les allégations et les pièces produites par la recourante, en particulier des articles de journaux concernant le transfert d'informations entre autorités indiennes dans d'autres procédures judiciaires ou administratives, ne présentent pas de lien particulier avec la présente cause. Ainsi, au vu de la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 ss supra), le Tribunal ne retient pas que la protection des données en Indes constitue un motif d'ordre public tel que défini à l'art. 26 al. 3 let. c CDI CH-IN, et précisé par le commentaire MC OCDE.

8.6 Par ailleurs, dans la mesure où la procédure devant l'AFC s'est déroulée conformément au droit (cf. consid. 6.7 et ss supra), les conditions d'applications de l'art. 25 LPD ne sont manifestement pas remplies. Le Tribunal ne retient dès lors pas que la transmission des informations envisagées serait contraire à la LPD.

8.7 Au surplus, et comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 6.7 ss supra) le traitement des données dans le cadre de la procédure en Inde n'est pas de la compétence des autorités suisses. Il n'appartient en effet pas aux dites autorités de vérifier que la procédure en Inde s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. consid. 6.7 ss supra). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. consid. 6.7 ss supra). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étran-

gères (cf. consid. 6.7 ss supra). Ainsi, pour ces raisons, le Tribunal ne retient pas de violation subséquente des droits fondamentaux de la recourante en relation avec la protection des données en Inde.

8.8 A titre subsidiaire, la recourante souhaite obtenir une garantie expresse de l'autorité requérante quant à la pertinence vraisemblable des informations requises, le but fiscal poursuivi par la demande d'assistance et l'assurance donnée de n'utiliser les informations transmises uniquement pour les années postérieures au 1^{er} avril 2011, à l'exclusion de toute poursuite pénale.

8.9 En l'espèce, compte tenu des motifs qui viennent d'être exposés (cf. consid. 8.7 supra), le Tribunal retient qu'il n'y a pas lieu de requérir une garantie expresse de l'autorité requérante quant à la pertinence vraisemblable des informations requises et au but fiscal poursuivi par la demande d'assistance.

8.10 Par ailleurs, comme expliqué ci-dessus, (cf. consid. 7 ss supra), il apparaît que l'Inde ne peut utiliser les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées, soit à l'égard du recourant, et pour lesquels elles lui ont été transmises. Ainsi, l'Inde ne peut pas utiliser, à l'encontre du recourant, les renseignements qu'elle a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). Par ailleurs, les informations dont la transmissions est envisagée par l'AFC peuvent également être utilisées dans le cadre d'une procédure pénale fiscale (cf. consid. 7.2 s supra ; arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.2 et les références citées).

8.11 Par ailleurs, selon le chiffre 5 du dispositif de la décision de l'AFC du 4 décembre 2019 :

[L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes indiennes que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 26 par. 2 CDI CH-IN).

Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où le recourant n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 ss supra), il apparaît

qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 5 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de la recourante dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 CDI CH-IN. Ainsi, aucun élément ne permet de douter, en l'espèce, du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante.

9.

Selon la recourante, les informations permettant de reconnaître cette dernière devrait être caviardées par le Tribunal avant la publication de son arrêt.

En l'espèce, conformément à l'art. 8 al. 1 du Règlement du Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 relatif à l'information (RS 173.320.4), et sous réserve des exceptions, non-réalisées ici, prévues à l'art. 4, le Tribunal publie ses arrêts sous forme anonyme.

10.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

11.

La recourante qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

12.

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF).

13.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administra-

tive 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, dans la mesure de sa recevabilité.

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.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 4 décembre 2019 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de la recourante dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 26 CDI CH-IN.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

Indication des voies de droit :

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

Expédition :