

BVGer A-3734/2017 vom 31. August 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3734_2017

FR: TAF A-3734/2017 du 31 août 2020

IT: TAF A-3734/2017 del 31 agosto 2020

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par l'AFC (cf. 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]). Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le ***, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.2

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). La recourante disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

E. 1.2.1

L'intervention de tiers à une procédure n'est pas réglée explicitement par le droit fédéral de procédure ; elle n'en demeure pas moins admissible (décision incidente A-7678/2015 du 10 mars 2016 consid. 2.1 et les réf. citées) et peut être déduite de l'art. 57 al. 1 PA (FRANK SEETHALER/KASPAR PLÜSS, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n. 18 ad art. 57 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., p. 134 n. 3.2).

E. 1.2.2

L'invitation à la procédure d'un tiers intéressé a pour effet de lui étendre l'autorité de la chose jugée de la future décision (ATF 130 V 501 consid. 1) et de lui octroyer la qualité de partie accessoire (Nebenpartei) (ANDRÉ Moser/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, p. 134 n. 3.2) avec les droits procéduraux d'attaque et de défense y relatifs (Seethaler/Plüss, op. cit.,

n. 17 ad art. 57 PA), notamment le droit d'être entendu (décision incidente A-7678/2015 précitée consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-6291/2013 du 28 octobre 2014 consid. 2.1). La jurisprudence et la doctrine retiennent que l'intérêt à être invité à la procédure est de nature juridique et qu'un effet sur la relation juridique entre la partie principale et le tiers intéressé doit être envisagé (ATF 131 V 133 consid. 13, 125 V 94 consid. 8b ; arrêt du TAF C-3175/2015 du 16 juin 2015).

E. 1.2.3

Le tiers intéressé ne peut pas s'inviter de lui-même dans la procédure, cette décision relevant de l'administration de la procédure, et il n'existe ni d'obligation d'inviter ni de droit à être invité à la procédure (ATF 131 V 133 consid. 13 ; arrêt du TAF A-8069/2015 du 26 juin 2016 consid. 2.3). Une demande d'intervention ne peut être admise que si le requérant dispose d'un intérêt digne de protection à l'annulation ou la modification de la décision contre laquelle un recours a été déposé (art. 6 PA et art. 48 PA ; décision incidente A-7678/2015 précitée consid. 2, 3 et 5.2). Les règles de l'art. 48 al. 1 PA correspondent à celles de l'art. 89 al. 1 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]), qui a pour objectif d'éviter le recours populaire (ATF 139 II 279 consid. 2.2). L'intérêt au recours de l'art. 48 PA doit en outre être actuel (arrêts du TF 2C_465/2014 du 27 juillet 2015 consid. 7.3, 2C_120/2014 du 18 juillet 2014 consid. 1.2 ; arrêts du TAF A-3825/2015 du 16 mars 2016 consid. 1.4.1, C-6764/2013 du 18 décembre 2015 consid. 1.3).

E. 1.2.4

En l'occurrence, les demandes d'intervention de l'intervenant 1 et de l'intervenante 2 ont respectivement été admises par décisions incidentes des 10 octobre 2018 (cf. consid. G.d ci-avant) et 16 mai 2019 (cf. consid. I.d ci-avant). Compte tenu des éléments qui précèdent, il y a lieu de considérer que ceux-ci disposent de la qualité de parties à la procédure (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

E. 1.3

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

E. 1.4.1

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, op. cit., n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

E. 1.4.2

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

E. 2.1.1

L'échange de renseignements avec l'Inde est actuellement régi par l'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 du protocole CDI-IN. L'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI-IN (Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et son protocole signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000), le protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081 ; ci-après : Protocole du 30 août 2010).

E. 2.1.2

Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1er avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010 ; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_819/2017 du 2 août 2018], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1, A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). L'art. 26 CDI-IN - dans sa nouvelle teneur - est ainsi applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 par. 1 let. k CDI-IN) ayant débuté le 1er avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). Pour que l'art. 26 CDI-IN dans sa nouvelle teneur s'applique, il suffit que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques après le 1er avril 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par le TF, selon arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

E. 2.2

Sur le plan formel, le ch. 10 let. b ad art. 26 du Protocole du 30 août 2010 CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif fiscal poursuivi et, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (le détenteur d'informations). En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. 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-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

E. 2.3.1

Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (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 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

E. 2.3.2

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

E. 2.3.3

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 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.

E. 2.3.4

L'échange spontané de renseignements consiste à transmettre à un Etat des renseignements vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés. Un tel procédé ne peut pas être laissé à la discrétion de l'AFC, mais suppose l'existence d'une base légale expresse en droit interne. Auparavant, l'art. 4 al. 1a LAAF excluait a contrario la possibilité pour la Suisse de procéder à un échange spontané de renseignements (cf. arrêt 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.2). Cette disposition a été abrogée au 1er janvier 2017, en lien avec l'entrée en vigueur à la même date, pour la Suisse, de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, amendée par un Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters], qui envisage l'échange spontané de renseignements aux conditions de son art. 7 à compter du 1er janvier 2018 (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.1). Pour l'heure, l'échange spontané de renseignements s'applique en principe uniquement aux décisions anticipées en matière

fiscale au sens de l'art. 9 l'ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (OAAF ; RS 651.11).

E. 2.4.1

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017, par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements » (RO 2016 5059 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et 143 II 506 consid. 5.2.1 ; voir arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 6 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.3).

E. 2.4.2

Cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en oeuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1 ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

E. 2.4.3

Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; critique Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de tiers non impliqués que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

E. 2.4.4

L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers 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. Le Tribunal fédéral ajoute que, dans ce cas, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés ; à 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 (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 et 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 (tous deux destinés à la publication) ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

E. 2.5.1

Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

E. 2.5.2

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 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4), 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 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

E. 2.5.3.1

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence ratione loci de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). En effet, l'expression citée constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public, dans la mesure où le législateur n'a pas voulu s'écarter du droit international en édictant l'art. 7 let. c LAAF, mais uniquement

fournir un exemple de comportement jugé contraire à ce principe. Cet article n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où il oblige la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

E. 2.5.3.2

Par exemple, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant et l'assistance doit être refusée si cet Etat donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune donnée provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6) ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec ces données (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3 et 6.5). Cela vaut a fortiori lorsque l'Etat requérant a été mis en possession de ces informations par les voies de l'assistance administrative internationale - donc y compris spontanée - par un Etat tiers, (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision confirmée par le TF selon l'arrêt 2C_819/2017 du 2 août 2018], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2 [décision confirmée par le TF, selon l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]).

E. 2.5.3.3

En revanche, on ne peut déduire a contrario de la jurisprudence précitée (ATF 143 II 224) - ainsi que l'a soutenu la Cour de céans dans un premier temps (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.3, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4) - que l'absence de garantie de l'Etat requérant de ne pas utiliser de telles données suffit à considérer qu'il n'a pas adopté un comportement contraire à la bonne foi au sens de l'art. 7 let. c LAAF en formant une demande d'assistance en lien avec ces données (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.4). Selon le TF, on ne peut pas plus en déduire d'une manière générale - comme l'a fait dans certaines affaires l'AFC - que la simple utilisation de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse ne viole pas le principe de la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.2). La Haute Cour ajoute qu'il n'est pas non plus possible de conclure le contraire, à l'instar d'une partie de la doctrine (cf. Andrea Opel, *Wider die Amtshilfe bei Datenklau : Gestohlene Daten sind gestohlene Daten*, Jusletter du 23 novembre 2015, n. 44 ; Robert Weyeneth, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, p. 208 s. ; Daniel Holenstein, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, 2015, n. 304 ad art. 26 OECD MA) qui est d'avis que l'utilisation de données obtenues illégalement constitue en soi un comportement contraire au principe de la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3).

E. 2.5.3.4

En conclusion, c'est à l'aune de chaque cas particulier que doit s'examiner la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu

que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas son engagement de ne pas utiliser certaines données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4).

E. 2.6

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2, A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5, et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

E. 2.7.1

La règle de la spécialité est un principe général du droit extraditionnel au caractère de droit international coutumier. Dit principe tend d'une part à la protection de la souveraineté de l'Etat requis, en permettant à ce dernier de définir précisément le cadre de sa collaboration et en maintenant un certain degré de contrôle sur l'utilisation des informations transmises, en tenant compte des spécificités de son propre droit. Il constitue d'autre part une garantie en faveur de la personne concernée (ATF 135 IV 212 consid. 2 ; arrêts du TAF A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 6.2 et A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5). Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, 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 (cf. art. 26 par. 2 CDI CH-IN ; arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et les références citées] ; à noter que le Tribunal fédéral a désormais confirmé la dimension personnelle de ce principe, voir arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4.3. et 3.5 [destiné à la publication]). En d'autres termes, il implique que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'en lien avec les impôts dus par la personne concernée par la demande d'assistance. En vertu du principe de la confiance, 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, sans qu'il soit nécessaire que l'Etat requérant fournisse une assurance explicite (arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5 et A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.8 et les références citées). Toutefois, compte tenu des conceptions divergentes du principe de spécialité dans les différents Etats (notamment membres de l'OCDE), l'AFC doit expressément informer l'autorité requérante des restrictions liées au principe de spécialité (cf. arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]). Pour le surplus, il est rappelé que la conclusion d'une CDI constitue une décision politique et que les obligations découlant du droit international sont contraignantes pour les tribunaux en vertu de l'art. 190

Cst. (cf. arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.2).

E. 2.7.2

Selon l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, les renseignements reçus dans le cadre de l'assistance peuvent être entre autres utilisés, sans le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis, pour l'établissement et le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 et aussi pour les procédures et poursuites concernant ces impôts. En revanche, en vertu de l'art. 26 par. 2 seconde phrase CDI CH-IN, l'utilisation des informations reçues par l'Etat requérant à d'autres fins que celles mentionnées à l'art. 26 par. 2 première phrase CDI CH-IN suppose que cette possibilité résulte des lois suisses et indiennes et, cumulativement, l'accord de l'autorité compétente de l'Etat requis. En Suisse, l'AFC est à ce titre compétente, avec l'accord de l'Office fédéral de la justice (art. 20 al. 3 LAAF ; arrêt du TAF A-837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 5.3.3.2).

E. 2.8.1

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.7).

E. 2.8.2

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêt du TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

E. 2.9

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois 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).

E. 2.10.1

Selon l'art. 26 par. 3 let. c 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 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.

E. 2.10.2

Si la terminologie utilisée pour définir la notion d'ordre public est parfois fluctuante (cf. arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9 et les réf. citées), il est admis qu'en tous les cas, une décision est incompatible avec l'ordre public si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique (Martin Kocher, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Internationales Steuerrecht, 2015, n° 201 ad art. 27 MC OCDE ; Robert Weyeneth, Die Menschenrechte als Schranke der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der Schweiz, recht 2014 114 ss, p. 116 ; ATF 138 III 322 consid. 4.1, 132 III 389 consid. 2.2.3, 128 III 191 consid. 4a, rendus au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291] ; voir aussi arrêt du TAF A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 3.5, rendu au sujet de l'art. 4 de l'Accord du 26 octobre 2004 de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers [Accord de coopération ; RS 0.351.926.81, appliqué provisoirement dès le 8 avril 2009] relatif à l'ordre public, A-1531/2015 du 26 juin 2015 consid. 3.1.5).

E. 2.10.3

Selon le message du Conseil fédéral sur la modification de la LAAF, tant l'art. 26 du MC OCDE que son commentaire mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements, lesquelles sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est indiqué 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 (cf. Message du Conseil fédéral sur la modification de LAAF du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version complète, état 2017], n° 19.5 ad art. 26 MC OCDE, évoquant par ailleurs les « intérêts vitaux de l'Etat lui-même » en lien par exemple avec des informations sensibles des services secrets; arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

E. 3

En l'espèce, le Tribunal de céans examinera tout d'abord la forme de la demande d'assistance administrative (consid. 3.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 3.2 ss ci-après).

E. 3.1

Sur le plan formel, la Cour de céans constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom de la personne visée par le contrôle mené par les autorités requérantes, à savoir la recourante (ch. 7 de la demande) ; la période visée par la demande (ch. 9), soit du 1er avril 1999 jusqu'au jour de la requête ; la description des renseignements demandés (ch. 13) ; l'objectif fiscal

fondant la demande (ch. 10), soit l'« Income-tax and Wealth Tax » (cf. consid. 3.2.2.2 ci-après), ainsi que le nom et l'adresse des détenteurs d'informations (ch. 15). S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure a d'emblée exclu - à juste titre (cf. supra consid. 2.1.2) - l'échange d'informations antérieures au 1er avril 2011. L'assistance a été restreinte aux années fiscales indiennes à compter du 1er avril 2011 jusqu'au 31 mars 2016 (soit la fin de « previous year » qui précède la demande d'assistance). Dès lors, les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités indiennes portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI-IN. Demeure ainsi litigieuse la transmission d'informations pour cette période.

E. 3.2

Pour ce qui est des conditions de fond, il sied d'examiner en premier lieu le grief de la recourante et des intervenants ayant trait à la pertinence vraisemblable des informations à transmettre.

E. 3.2.1

Dans un premier volet de leur grief relatif à la pertinence vraisemblable, la recourante et l'intervenant 1 soutiennent que, contrairement à ce qu'indique la requête litigieuse, les sociétés D. _____ et E. _____ seraient des sociétés totalement indépendantes de la recourante. La recourante et l'intervenant 1 précisent que la société D. _____ aurait été mandatée ponctuellement par la recourante pour apporter son expertise à divers projets, en particulier en matière de ***. Quant à la société E. _____, elle n'aurait manifestement aucune relation avec la recourante. Partant, les informations en lien avec les sociétés D. _____ et E. _____ ne seraient pas vraisemblablement pertinentes dès lors qu'elles n'auraient aucune influence sur l'imposition de la recourante. En l'espèce, les autorités indiennes mentionnent dans leur requête que la recourante fait l'objet d'une enquête fiscale en Inde. Elles expliquent que selon les informations en leur possession, la recourante aurait participé à la création de sociétés dites « offshores », à savoir les sociétés D. _____ et E. _____, et qu'elle aurait ouvert et contrôlé des comptes bancaires au nom de ces entités. Dans ce contexte, l'autorité requérante affirme en substance que, selon les enquêtes menées en Inde, la recourante aurait effectué certaines transactions avec les sociétés D. _____ et E. _____. Elle précise que ces transactions sont sous investigation et que les informations requises sont essentielles afin de vérifier leur réelle nature, le tout dans le but d'effectuer la correcte taxation de la recourante. Au vu de l'état de fait de la requête, le Tribunal de céans constate que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre - portant essentiellement sur les comptes bancaires sur lesquels les transactions ont été effectuées et sur les sociétés D. _____ et E. _____ - satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête, à savoir déterminer la réelle nature des transactions sous investigation. Il est du reste précisé qu'afin d'analyser la nature desdites transactions, il est essentiel que l'autorité requérante puisse déterminer les potentiels liens entre les trois sociétés en cause. Dans ce contexte, le Tribunal de céans ne saurait retenir l'argument de la recourante et de l'intervenant 1 selon lequel les informations portant sur les sociétés D. _____ et E. _____ ne seraient vraisemblablement pas pertinentes dès lors qu'elles seraient indépendantes de la recourante. En effet, quand bien même il ressortirait des informations transmises que les sociétés D. _____ et E. _____ n'ont aucun lien avec la recourante, cela permettrait à l'autorité requérante de déterminer la réelle nature des

transactions sous investigation. Partant, il s'avère que l'argument avancé par la recourante et de l'intervenant 1 n'est pas pertinent. Au vu de ces différents éléments, le grief de la recourante et de l'intervenant 1 est rejeté.

E. 3.2.2.1

Toujours en lien avec le grief relatif à la pertinence vraisemblable des informations requises, la recourante allègue que les renseignements demandés ne seraient vraisemblablement pas pertinents pour l'administration ou l'application de la législation interne indienne relative aux impôts visés par la CDI CH-IN. A l'appui de son argument, elle soutient que dans l'hypothèse où l'autorité requérante retiendrait que la recourante est l'ayant droit économique de la société D. _____, elle ne serait pas soumise à l'impôt sur le revenu mais à la législation indienne intitulée « Black Money Act » qui ne prévoit pas la perception d'impôt visé par la Convention. La recourante conclut que l'existence du « Black Money Act » aurait pour conséquence que l'autorité requérante ne pourrait utiliser les informations reçues dans les buts définis par la CDI CH-IN puisque son droit interne imposerait l'application d'une législation différente qui ne serait pas l'impôt sur le revenu.

E. 3.2.2.2

A titre liminaire, la Cour de céans relève que les autorités indiennes mentionnent expressément dans le courrier d'accompagnement de leur requête que les informations requises sont pertinentes pour l'application de la loi indienne dénommée « Income-tax Act, 1961 ». Elles précisent du reste, sous la section 10 de leur demande, que celle-ci vise les impôts sur le revenu et la fortune (« 10. Tax(es) to which the request relates : Income Tax and Wealth Tax »). Bien que la recourante et les intervenants ne l'ont pas soulevé et que l'autorité inférieure ne s'en est visiblement pas rendu compte, le Tribunal de céans relève que l'impôt sur la fortune ne figure pas parmi les impôts visés par la CDI CH-IN. Il ressort pourtant de l'examen des pièces du dossier que l'autorité inférieure entend tout de même transmettre certaines informations portant sur la fortune de la recourante. Nonobstant cela, la Cour de céans relève qu'il ne peut être exclu que ces renseignements puissent être utilisés afin de vérifier les revenus déclarés par la recourante. En effet, en matière fiscale, l'examen de l'évolution de la fortune des contribuables est un moyen permettant au fisc d'examiner la plausibilité des revenus déclarés par ces derniers (cf. arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 4.3.2).

E. 3.2.2.3

S'agissant du grief invoqué par la recourante, le Tribunal de céans relève que - compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.5 ci-avant) - les affirmations de la recourante formulées de manière hypothétique ne sont pas de nature à remettre en cause les affirmations des autorités indiennes, figurant dans le courrier d'accompagnement de leur requête, selon lesquelles les informations requises seront utilisées pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention - à savoir l'impôt sur le revenu. De surcroît, la Cour de céans ne saurait retenir l'argument selon lequel l'existence du « Black Money Act » aurait pour conséquence que l'autorité indienne ne pourrait utiliser les informations reçues dans les buts définis par la CDI CH-IN puisque son droit interne imposerait l'application d'une législation différente qui exclut l'application de l'impôt sur le revenu. Entrer en matière sur cette question, reviendrait, pour la Suisse, à s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant et à remettre en cause la bonne foi des autorités indiennes sur la base d'une

analyse de la situation juridique indienne qui outrepassse le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable. Comme rappelé ci-dessus (cf. consid. 2.3.2), le rôle de l'Etat requis reste limité à un contrôle de plausibilité, étant rappelé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi et qu'il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation, ainsi que de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. en lien avec le respect des règles procédurales, ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.1.1 et 2.3 [décision attaquée devant le TF]). Au vu de tout ce qui précède, le grief de la recourante doit être rejeté.

E. 3.2.3

Dans un dernier volet ayant trait au grief de la pertinence vraisemblable, la recourante argue en substance que les informations requises ne seraient plus nécessaires à des fins fiscales. Elle argue que les autorités indiennes auraient émis des avis de taxation définitifs concernant les années d'imposition couvertes par la présente requête litigieuse et qu'elles auraient perdu la possibilité de rouvrir lesdites taxations. En l'occurrence, les allégations et les pièces apportées par la recourante ne permettent pas de conclure que les autorités indiennes auraient émis des avis de taxation définitifs qui ne pourraient plus être révisés. Retenir une telle chose reviendrait là encore, pour la Suisse, à s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant et à remettre en cause la bonne foi des autorités requérantes sur la base d'une analyse de la situation juridique indienne qui outrepassse le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable. Pour le surplus, il est rappelé que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est réputée réalisée si, au moment où la demande 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. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1). En l'occurrence, comme déjà examiné ci-avant (cf. consid. 3.2.1 supra), les informations que l'autorité inférieure entend transmettre satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête. Partant, le grief de la recourante est rejeté.

E. 3.3.1

Dans un deuxième grief, l'intervenante 2 prétend que l'autorité inférieure se livre à un échange spontané de renseignements prohibés dans la mesure où elle envisagerait de transmettre des informations non requises par l'autorité indienne. Elle précise qu'aucune information concernant les relations qu'elle entretient avec la société D. _____ en tant que *** n'aurait été requise par les autorités indiennes (cf. Décision finale du 31 mai 2017, réponse envisagée par l'AFC sous la question a. figurant à la p. 13).

E. 3.3.2

Le grief invoqué par l'intervenante 2 s'examine sous l'angle de la pertinence vraisemblable, étant précisé que l'Etat requis ne peut aller au-delà de ce qui lui est demandé par l'autorité requérante (cf. consid. 2.3.4 ci-avant). En l'occurrence, le Tribunal de céans relève que l'autorité requérante a notamment requis que lui soit transmis les renseignements suivants (le texte reproduit ci-après correspond au contenu de la requête du *** et non à celui retranscrit par l'AFC dans sa décision finale du 31 mai 2017) : a) Financial statements of D. _____ and E. _____ from the year of incorporation till date. Financial statements

include Balance Sheet and Profit and Loss statements (by whatever name called), all schedules thereto and any supplementary notes thereto as well as cash flow statement if prepared. This information would be available with the Administrators, C._____ [...] (mise en gras ajoutée). Il ressort de la décision attaquée que l'autorité inférieure entend répondre à la question susmentionnée de la manière suivante (seule l'information contestée est reproduite ci-dessous) : [...] C._____ formerly provided *** and *** services to D._____. [...] Certes, le Tribunal de céans ne nie pas qu'en indiquant que l'intervenante 2 a fourni des services de ***, l'autorité inférieure ne répond pas à la question formulée par les autorités indiennes. Nonobstant cela, la Cour de céans ne saurait retenir que l'AFC procède à un échange spontané de renseignements dès lors qu'elle ne fait que reprendre l'un des éléments figurant dans la question des autorités indiennes, à savoir « This information would be available with the Administrators, C._____ [...] », soit en traduction libre que les informations requises, sous la question a., à propos des sociétés D._____ et E._____ seront disponibles auprès de leur administrateur, la société C._____. Partant, il y a lieu de considérer que la réponse à la question reproduite ci-dessus ne fournit aucune information supplémentaire à l'autorité requérante de sorte qu'il ne s'agit pas d'un échange spontané de renseignements. La Cour de céans ne saurait ainsi retenir l'argument de l'intervenante 2 selon lequel l'AFC aurait étendu la requête étrangère afin de fournir des informations plus larges que celles requises.

E. 3.3.3

Bien que cet élément ne modifie en rien la position de la Cour de céans quant au grief de l'échange spontané invoqué par l'intervenante 2, il est relevé qu'il est regrettable que l'autorité inférieure ait reformulée à sa guise - dans la décision attaquée - la question a. de l'autorité indienne en supprimant le passage selon lequel « This information would be available with the Administrators, C._____ ». La suppression de cette mention laisse effectivement supposer que l'AFC procède à un échange spontané, le doute ne pouvant être levé qu'à la lecture de la requête indienne comme ceci a été exposé ci-avant (cf. consid. 3.3.2 supra).

E. 3.4

Au moyen d'un troisième grief, la recourante et l'intervenant 1 allèguent que le principe de la bonne foi serait violé. A l'appui de leur argument, ils avancent que l'état de fait contiendrait des éléments erronés et sans aucun fondement. Ainsi, à l'inverse de ce qu'affirment les autorités indiennes, la recourante et l'intervenant 1 soutiennent que la recourante n'aurait pas participé à la mise en place des sociétés D._____ et E._____, qu'elle n'aurait aucun actionnaire en commun avec ces deux sociétés et qu'elle n'aurait aucun membre du conseil d'administration en commun avec la société D._____. De plus, la confrontation avec d'autres demandes d'assistance administrative déposées en parallèle par les autorités indiennes en lien avec les sociétés D._____ et E._____ - mais visant d'autres personnes - aurait révélé des incohérences et des contradictions. La Cour de céans rappelle que le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI. En vertu du principe de la confiance, la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, 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. Au nom du principe de la confiance, l'Etat requis est 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 en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes. Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi (cf. consid. 2.5 ci-avant). En l'espèce, le Tribunal de céans ne nie pas que l'autorité requérante mentionne dans sa requête que, d'après les informations en sa possession, la recourante aurait participé à la mise en place des sociétés D._____ et E._____, qu'elle aurait un actionnaire en commun avec ces deux sociétés ainsi que de membres du conseil d'administration en commun avec la société D._____. Dans ce contexte, il est rappelé qu'il ressort du libellé de la requête que l'objectif poursuivi par celle-ci est d'obtenir des informations afin de déterminer la réelle nature des transactions passées entre la recourante et les sociétés D._____ et E._____, le tout dans le but de procéder à la correcte taxation de la première. Pour ce faire et comme mentionné précédemment, il est essentiel que l'autorité requérante vérifie les liens entre les sociétés concernées (cf. consid. 3.2.1 supra). Dans ce contexte, quand bien même il s'avérerait que l'autorité requérante aurait mentionné à tort que la recourante aurait des liens avec les sociétés D._____ et E._____, cet élément ne pourrait mettre en échec la présente demande - étant précisé que la procédure d'assistance administrative permettra à l'Etat requérant de vérifier les informations en sa possession, ce qui représente l'une des finalités de telles procédures. Partant, le grief de la recourante et de l'intervenant 1 est rejeté.

E. 3.5.1

Au moyen d'un quatrième grief, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées, en violation du principe de la bonne foi. L'approche développée par la recourante consiste à démontrer que la demande des autorités indiennes se fonderait sur des données confidentielles volées ***. La recourante est ainsi d'avis que la demande d'assistance est irrecevable car elle se fonde directement sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse dans le sens de l'art. 7 let. c LAAF.

E. 3.5.2

A titre liminaire, la Cour de céans rappelle la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de données volées. A cet égard, cette dernière prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi, étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4). En l'espèce, les allégations de la recourante ainsi que les pièces apportées à l'appui de son recours ne permettent pas au Tribunal de céans de conclure que les informations à l'origine de la requête se fonderaient sur des données volées de l'affaire ***, respectivement des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse. Par ailleurs, si tel devait être le cas, cela ne suffirait pas encore, à l'aune de la jurisprudence en la matière, pour en conclure que l'Etat requérant viole le principe de la bonne foi. En effet, en l'absence d'une assurance de l'Etat requérant de ne pas utiliser ces données dans le cadre d'une demande d'assistance et du moment qu'il

n'est pas établi que celui-ci a acheté les données volées (ou plus précisément les données acquises par des actes punissables au regard du droit suisse) sur lesquelles il se fonde (directement ou indirectement), leur simple utilisation n'est pas en soi constitutive d'une violation du principe de la bonne foi. Or, le Tribunal de céans constate - et a déjà constaté - l'absence d'engagement de l'Inde envers la Suisse à ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.5 [décision attaquée devant le TF] et les références citées). Il n'est du reste pas non plus démontré que l'Etat requérant aurait acquis de telles données, ce que la présente cause ne permet pas non plus d'établir. En d'autres termes, la Cour de céans ne peut retenir une violation de la bonne foi du fait de la provenance - le cas échéant illicite - de données à la source de la demande d'assistance litigieuse indienne. De surcroît, le Tribunal de céans relève qu'aucune autre circonstance dans le cas d'espèce ne permet de renverser la présomption de la bonne foi de l'autorité requérante. En effet, les spécificités de la demande litigieuse ne révèlent pas d'actes de mauvaise foi. Il apparaît au contraire que la demande a été fondée sur des investigations indépendantes. En tout état de cause, il n'est donc pas démontré que l'utilisation des informations fondant la demande du *** des autorités indiennes constituerait un comportement contraire à la bonne foi de la part de ces dernières. Le grief correspondant de la recourante doit ainsi être rejeté.

E. 3.6

Dans un cinquième grief, la recourante invoque qu'il existe un risque que les autorités requérantes utilisent - en violation des garanties de spécialité et de confidentialité - les informations obtenues par le biais de la procédure d'assistance administrative à d'autres fins que fiscales. A l'appui de son grief, elle précise que la Cour suprême indienne aurait décidé, dans le cadre d'une autre affaire, que les informations échangées par le biais de la CDI conclue entre l'Inde et ***, pouvaient être divulguées dans certains cas à la *** dont les obligations en termes de confidentialité seraient pour le moins floues. Par analogie à cette affaire, il existerait selon la recourante, un risque que les informations transmises par la Suisse soient divulguées et utilisées à d'autres fins que fiscales. La recourante ajoute que le gouvernement indien aurait créé le *** qui serait composé de représentants provenant d'agences se trouvant hors du champ de l'Income Tax Act indien. Selon la recourante, la constitution du *** et la collaboration *** démontreraient que l'autorité requérante ne peut garantir la confidentialité des informations échangées et n'entend pas restreindre leur utilisation à des fins fiscales. Finalement, toujours en lien avec son grief relatif à la violation des garanties de spécialité et de confidentialité, la recourante a produit - dans son écriture spontanée du 4 août 2020 (cf. consid. K.c ci-avant) - un avis de droit rédigé par Monsieur ***, duquel il ressort en substance que l'Inde disposerait de bases légales imposant aux autorités fiscales indiennes de transmettre les informations qu'elles détiennent à des autorités non fiscales. Plus spécifiquement, il est mentionné dans ledit avis de droit qu'en date du ***, serait entré en vigueur un *** conclu entre les autorités fiscales indiennes et ***, soit une autorité non fiscale, prévoyant un échange accru d'informations entre ces deux autorités. A titre liminaire, la Cour de céans relève que les autorités indiennes se sont expressément engagées, dans leur requête, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-IN (« The use and disclosure of this communiqué shall be governed by the provisions under India - Switzerland DTAA »). Or, en vertu du principe de la bonne foi qui commande, en d'autres termes, une confiance mutuelle entre Etats contractants quant à la destination des informations transmises et quant au respect du principe de spécialité par les autorités de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF

A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 3.2.4.3), il n'y a ici aucune raison de discuter l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité. Ce faisant, il est précisé que la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger que les garanties données par les autorités indiennes quant au respect du principe de spécialité étaient suffisantes (cf. arrêt du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020, spécifiquement à partir du consid. 3.3). Dans ce contexte, le Tribunal de céans ne saurait remettre en cause les garanties diplomatiques fournies par l'autorité indienne sur la seule base de l'avis de droit produit par la recourante. Il convient pour le surplus de rappeler que la conclusion d'une CDI constitue une décision politique et que les obligations découlant du droit international sont contraignantes pour les tribunaux en vertu de l'art. 190 Cst. (cf. consid. 2.7.1 ci-avant). Par surabondance de moyens, la Cour de céans relève qu'au ch. 3 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité fiscale indienne au respect desdits principes (« a. les informations citées au chiffre 2 ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à A. _____, société indienne ayant son siège *****, Inde, pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du *** » et « b. les informations obtenues en application du droit interne suisse doivent être tenues secrètes. Elles ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures ou poursuites, ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visés par la CDI CH-IN », cf. Décision finale de l'AFC du 31 mai 2017, ch. 3, p. 15). Compte tenu de ce qui précède, il n'y a ici aucune raison de discuter l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au respect des garanties de spécialité et de confidentialité. Partant, le grief de la recourante est rejeté.

E. 3.7

Au moyen d'un sixième grief, la recourante reproche aux autorités requérantes d'avoir violé le principe de subsidiarité.

E. 3.7.1

Dans un premier volet ayant trait au grief de la violation du principe de subsidiarité, la recourante allègue qu'elle aurait pleinement collaboré avec les autorités indiennes en particulier s'agissant des informations requises sur les transactions passées avec la société D. _____. Partant, les autorités fiscales indiennes auraient dû requérir des informations complémentaires ou des clarifications avant de déposer la demande d'assistance administrative litigieuse.

E. 3.7.2

En l'espèce, et comme le relève d'ailleurs la recourante, les autorités requérantes mentionnent expressément dans le courrier d'accompagnement de leur requête avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné (« I further confirm that all the means available to Indian Tax Authorities have been pursued in India to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulty in this regard »). Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.5 ci-avant), les allégations et les pièces apportées par la recourante ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités indiennes - figurant sur le courrier d'accompagnement de leur requête - confirmant l'épuisement des voies internes. De surcroît, il est rappelé ici que le principe de subsidiarité ne requiert de toute manière pas

l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3). S'agissant de l'argument selon lequel les autorités requérantes seraient déjà en possession de certaines informations requises, la Cour de céans rappelle que, quand bien même cela serait avéré, cet élément ne pourrait pas faire obstacle à l'octroi de l'assistance, les informations litigieuses pouvant par exemple servir à vérifier si celles déjà fournies sont correctes ou crédibles (ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.7.3 et A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 3.3.2 et 3.2.3).

E. 3.8

Au moyen d'un septième grief, les intervenants 1 et 2 allèguent que les informations que l'AFC entend transmettre seraient protégées par les secrets bancaire, commercial et professionnel. A l'appui de son grief, l'intervenant 1 avance que, dès lors que la recourante n'aurait pas de lien avec les sociétés D._____ et E._____, il ne se justifierait nullement de transmettre des informations couvertes par le secret bancaire, commercial et professionnel. L'intervenante 2 avance quant à elle avoir agi pour le compte de l'intervenant 1 et que l'étendue de son mandat serait une information couverte par le secret des affaires. Il est rappelé que selon l'art. 26 par. 3 let. c 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 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 (cf. consid. 2.10.1 ci-avant). En l'occurrence, la Cour de céans relève que la recourante et les intervenants 1 et 2 ne démontrent pas, dans un argumentaire circonstancié, en quoi la transmission des informations requises révélerait un secret commercial, industriel ou professionnel dont la communication serait contraire à l'ordre public - se contentant ainsi d'affirmer de manière générale que lesdits secrets seraient violés. Dans ce contexte, il est rappelé que la notion d'ordre public est interprétée de manière restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (cf. consid. 2.10.3 ci-avant). La Cour de céans relève que ni les éléments du dossier ni les arguments invoqués par la recourante et les intervenants 1 et 2 ne permettent de conclure qu'une telle situation serait visée dans le cas d'espèce. Partant, le grief de la recourante et des intervenants 1 et 2 est rejeté.

E. 3.9

Au moyen d'un huitième grief, l'intervenante 2 avance que la procédure serait entachée d'un vice particulièrement grave dès lors que la requête des autorités indiennes indiquerait, à son point 11, qu'elle viserait le recouvrement de créances fiscales. Or, la Suisse ne prêterait aucune assistance en la matière dès lors que la CDI CH-IN ne comporterait aucun article spécifique à cet égard. L'intervenante 2 conclut que l'AFC aurait dû rejeter la requête litigieuse. A titre liminaire, il est rappelé qu'à teneur de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Conformément à cette disposition, sous le point 11 de la demande litigieuse, dénommé «

Tax purpose for which the information is requested », l'autorité requérante a coché les cases suivantes : « determination, assessment and collection of taxes », « recovery and enforcement of tax claims » et « investigation or prosecution of tax matters » (soit en traduction libre, « détermination, évaluation et prélèvement d'impôts », « recouvrement et exécution des créances fiscales » et « enquêtes ou poursuites en matière fiscale »). Ainsi, il apparaît que l'autorité inférieure entend utiliser les informations reçues par le biais de la procédure d'assistance administrative de manière conforme à la CDI CH-IN, à savoir dans le but notamment de recouvrer des créances fiscales sur son territoire. Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève que l'intervenante 2 semble confondre, dans son argumentaire, l'utilisation qui sera faite des informations transmises par le biais de la présente procédure d'assistance administrative avec le mode d'assistance que la Suisse entend octroyer à l'autorité indienne. En effet, l'argument invoqué par l'intervenante 2 revient à avancer que la Suisse, en tant qu'Etat requis, entend procéder au recouvrement des créances fiscales de l'Etat requérant, l'Inde, comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales - ce qui est réalisable dans le cadre des procédures d'assistance administrative et d'entraide judiciaire en matière pénale fondées sur l'Accord de coopération. En l'occurrence, aucun élément du dossier ne laisse penser que l'autorité inférieure entend accorder son assistance dans le but de recouvrer de telles créances sur son territoire, cela en violation de la CDI CH-IN. Partant, et comme déjà mentionné ci-avant, le Tribunal de céans ne saurait retenir que la procédure serait entachée d'un vice particulièrement grave dès lors qu'elle viserait le recouvrement de créances fiscales sur le territoire suisse. Partant, le grief de l'intervenante 2 est rejeté.

E. 3.10

Sous un neuvième grief, la recourante fait encore valoir que l'AFC entend transmettre des informations non visées par la période concernée. Plus particulièrement, elle requiert que tous les documents et informations antérieurs au 1er avril 2011 ne soient pas transmis, en particulier la facture datée du *** (« Invoice np. *** ») se trouvant à la page 26 de l'annexe 7 de la décision litigieuse. La Cour de céans rappelle que les autorités requérantes ont indiqué dans la requête que celle-ci s'étendait du 1er avril 1999 jusqu'au jour de la requête, à savoir le ***. Il ressort de la décision attaquée que l'autorité inférieure a, à juste titre, d'emblée exclu l'échange d'informations antérieures au 1er avril 2011. L'assistance a été restreinte aux années fiscales indiennes à compter du 1er avril 2011 jusqu'au 31 mars 2016 (soit la fin de « previous year » qui précède la demande d'assistance) afin que les renseignements échangés portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI-IN (cf. consid. 3.1 ci-avant). Malgré cette indication dans la décision attaquée (cf. Décision finale du 31 mai 2017, 2. Exigences formelles, p. 7), il ressort de l'examen des pièces du dossier que l'AFC entend transmettre des informations non couvertes par la période concernée, dont notamment la facture datée du *** (« Invoice np. *** »). Dans ce contexte, le Tribunal relève que l'autorité inférieure a mentionné, dans sa décision finale du 31 mai 2017, avoir supprimé certains documents qu'elle entendait transmettre aux autorités requérantes (« annexe 8 et les documents figurant aux pages 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 36, 38, 39, 40, 41, 42 et 44 de l'annexe 7 du courrier du 13 avril 2017 [...] », cf. Décision finale du 31 mai 2017, 4. Circonstances, b) Période concernée, p. 10). Après analyse des documents, le Tribunal de céans constate que la facture datée du *** (« Invoice np. *** ») correspond à la page 38 de l'annexe 7 du courrier du 13 avril 2017 que l'AFC a omis de supprimer malgré ses dires. Dès lors que ce document contient des informations antérieures à la période

concernée par la présente procédure d'assistance administrative, il convient d'accéder à la requête de la recourante et d'ordonner la suppression de la facture datée du *** (« Invoice np. *** »). Concernant la requête de la recourante tendant à la suppression de tous documents et informations antérieurs au 1er avril 2011, le Tribunal soulève qu'il s'agit là d'une requête formulée de manière trop large. Il n'appartient en effet pas au Tribunal de céans d'entreprendre un examen détaillé de toutes les pièces. Toutefois, sans avoir procédé à un examen d'office ni approfondi, le Tribunal observe qu'il est manifeste que certaines annexes que l'AFC entend transmettre contiennent des dates antérieures au 1er avril 2011 (notamment les annexes 2 et 3). Il conviendra dès lors à l'autorité inférieure de réexaminer de manière plus diligente les caviardages à effectuer et de procéder au noircissement de toutes dates antérieures à la période concernée avant la transmission définitive des renseignements à l'autorité requérante.

E. 3.11

Dans un dixième grief, la recourante requiert le retrait de tous les documents et informations faisant référence aux transactions entre la société D. _____ et des tiers autre qu'elle-même. Le Tribunal rappelle que les recourants doivent désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné, de sorte qu'ils ne sauraient se contenter de solliciter un caviardage de manière toute générale (arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 3.2 et A-4353/216 du 27 février 2017 consid. 5.2). En d'autres termes, 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). Ainsi, la Cour, saisie 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 et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2 [décision confirmée par le TF]). En l'occurrence, le Tribunal de céans note que la recourante a formulé sa requête de manière générale dans son recours en indiquant simplement dans ses conclusions qu'elle concluait subsidiairement à « Ordonner le retrait de tous les documents et informations faisant référence aux transactions entre D. _____ et des tiers autres que A. _____ » - sans pour autant fournir une liste des noms des tiers concernés et sans mentionner, parmi les centaines de pages que l'AFC entend transmettre, lesquelles seraient concernées par ces caviardages. Le fait que, sur ce point, le grief de la recourante soit formulé de manière tout à fait générale, ne permet pas à la Cour de céans d'entreprendre un examen des données dont le caviardage est requis. Partant, la Cour n'examinera pas ce grief plus en avant.

E. 3.12.1

Dans un onzième grief, l'intervenante 2 allègue que son nom ainsi que celui de plusieurs de ses employés apparaîtraient à de nombreuses reprises dans les documents (documents signés, listes de signataires ainsi que copies de leurs pièces d'identité signées) que l'AFC entend transmettre aux autorités indiennes. L'intervenante 2 requiert le caviardage de ces données dès lors que ces informations ne permettraient pas d'élucider la question fiscale en cause. Elle précise - tout en produisant un avis de droit indien à l'appui de ses dires - qu'à la suite de la transmission de ces données, des poursuites pénales en Inde pourraient être menées à son égard ainsi qu'à celui de ses employés sans qu'aucune de ces infractions n'ait été commise. Dans ce contexte, elle argue que l'invocation du principe de spécialité

par-devant les autorités de poursuite pénales indiennes ne serait pas suffisante pour les disculper.

E. 3.12.2

S'agissant de l'argument selon lequel les autorités de poursuite pénale pourraient poursuivre l'intervenante 2 et ses employés sur la base des informations transmises par le biais de la présente procédure d'assistance administrative, la Cour de céans renvoie au consid. 3.5 traitant des garanties de confidentialité et du principe de spécialité. De surcroît, elle précise que la présente requête concerne la recourante et non l'intervenante 2. Dans ce sens et comme déjà mentionné, au ch. 3 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité requérante au respect du principe de spécialité et précise que les informations transmises « ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à A. _____ ». Compte tenu de ce qui précède et de ce qui a été exposé sous le consid. 3.5, la Cour de céans relève que ni l'argument invoqué par l'intervenante 2 ni l'avis de droit fourni par cette dernière ne permettent de conclure à une potentielle violation du principe de spécialité par l'autorité requérante.

E. 3.12.3

S'agissant des données relatives à l'intervenante 2 dont le caviardage est requis, la Cour de céans rappelle que cette dernière est impliquée dans la gestion de la société D. _____ (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que les informations relatives à l'intervenante 2 ont un lien avec la question fiscale à élucider, de sorte qu'il ne saurait être retenu que dites informations ne satisfont pas à la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.2.1 ci-avant). En conséquence, les informations concernant l'intervenante 2, dont la mention n'est pas fortuite, peuvent être transmises à l'autorité requérante, ce d'autant plus que son droit d'être entendue a été préservé puisque sa qualité de personne habilitée à recourir dans la présente procédure a été admise. Reste encore litigieuse la transmission des données relatives aux employés de l'intervenante 2. Comme mentionné ci-avant (cf. consid. 3.11 supra), la Cour de céans rappelle que les recourants doivent désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné, de sorte qu'ils ne sauraient se contenter de solliciter un caviardage de manière toute générale (arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 3.2 et A-4353/216 du 27 février 2017 consid. 5.2). En l'occurrence, le Tribunal de céans note que l'intervenante 2 a formulé sa requête de manière générale dans son écriture du 31 juillet 2019 en indiquant simplement que ses employés apparaîtraient à de nombreuses reprises dans les documents (documents, signés, listes de signataires ainsi que copies de leurs pièces d'identité signées). Il est relevé que l'intervenante 2 n'a fourni aucune liste détaillée des données à caviarder et ne s'est pas attardée à mentionner les annexes visées par ces caviardages. Compte tenu de la formulation trop générale de ce grief, la Cour de céans ne procédera pas un examen des données dont le caviardage est requis. De surcroît, il est rappelé que les tiers dont les noms sont transmis sont en principe protégés par le principe de spécialité (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir aussi arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 et 4.3). Compte tenu des éléments qui précèdent, le grief est rejeté.

E. 3.13.1

Finalement, dans un douzième grief, la recourante fait valoir que l'arrêt du TAF A-1498/2019 du 17 juin 2020 - ayant conduit à une admission du recours et, par conséquent, à la non-transmission des informations demandées par l'autorité requérante -

reposerait sur un complexe de faits similaire au cas d'espèce, de sorte qu'il devrait être appliqué ici par analogie. A cet égard, il est précisé que dans l'arrêt précité la Cour de céans a jugé, en substance, que l'état de fait lacunaire de la demande d'assistance administrative ne permettait pas d'établir les liens entre la société formellement concernée faisant l'objet du contrôle fiscal dans l'Etat requérant et la société suisse détentrice d'informations à propos de laquelle l'Etat requérant souhaitait obtenir des informations (notamment les noms des membres de son conseil d'administration et son registre d'actionnaires). Dans ces circonstances, le TAF a retenu que l'Etat requérant ne démontrait pas en quoi les informations requises - portant sur la société suisse - seraient vraisemblablement pertinentes pour l'imposition de la société formellement concernée, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'accorder l'assistance administrative à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-1498/2019 du 17 juin 2020, notamment consid. 3.2). Sur la base de cet arrêt, la recourante avance avoir démontré n'avoir aucun lien avec les sociétés D._____ et E._____, de sorte que les informations relatives à ces deux sociétés ne seraient vraisemblablement pas pertinentes pour son imposition. Elle en conclut que la solution retenue dans l'arrêt du TAF A-1498/2019 du 17 juin 2020 aurait vocation à s'appliquer au cas d'espèce. Le Tribunal de céans relève que dans la présente cause - et contrairement à ce qui a été retenu dans l'arrêt précité - la demande litigieuse ne repose pas sur un état de fait lacunaire ne permettant pas d'établir les potentiels liens entre la recourante et les sociétés D._____ et E._____ (cf. consid. A.b ci-avant). Cet élément n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante qui affirme uniquement avoir démontré - contrairement à ce qu'indique l'autorité indienne dans sa demande - qu'elle n'aurait aucun lien avec les sociétés D._____ et E._____, de sorte que les informations relatives à ces deux sociétés ne seraient vraisemblablement pas pertinentes pour son imposition. Cet argument, qui revient à avancer que l'état de fait de la requête contiendrait des éléments erronés, a déjà fait l'objet d'un examen ci-avant sous l'angle du grief de la violation du principe de la bonne foi (cf. consid. 3.4 supra). De plus, et contrairement à la cause précitée, l'état de fait de la requête litigieuse permet d'établir en quoi les informations relatives aux sociétés D._____ et E._____ sont vraisemblablement pertinentes pour l'imposition de la recourante (cf. consid. 3.2 supra s'agissant de l'analyse détaillée du respect de la condition de la pertinence vraisemblable des informations requises). Dans ces circonstances, il y a lieu de retenir qu'au travers de son douzième grief, la recourante se contente d'avancer des arguments déjà invoqués dans ses précédentes, et nombreuses, écritures ne démontrant ainsi pas que le complexe de faits de l'arrêt du TAF A-1498/2019 du 17 juin 2020 se recoupe avec celui du cas d'espèce. Partant, le Tribunal de céans conclut que cette jurisprudence ne saurait s'appliquer ici par analogie.

E. 3.13.2

De surcroît, se fondant toujours sur l'arrêt du TAF A-1498/2019 du 17 juin 2020, la recourante avance que la transmission des informations requises ne saurait avoir lieu en vertu des art. 26 al. 3 let. b CDI CH-IN et des art. 127 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11). Selon ses dires, du fait qu'elle n'aurait aucun lien avec les sociétés D._____ et E._____, l'AFC n'aurait pas été en droit d'obtenir les informations requises auprès des détenteurs d'informations conformément au droit suisse. A titre liminaire, il est précisé que dans le cadre de l'arrêt précité, le TAF a soulevé la question - qui est restée ouverte compte tenu de l'issue de la procédure - relative au fait de savoir si les informations requises, portant sur la société suisse détentrice d'informations, auraient pu être obtenues sur la base du droit suisse (cf. TAF A-1498/2019 du 17 juin 2020 consid. 3.4). En effet, du fait de l'absence de lien entre la société

formellement concernée et la société suisse détentrice d'informations, cette dernière n'aurait certainement pas dû être tenue de fournir les informations requises portant sur elle-même conformément à l'art. 9 LAAF en lien avec les art. 124 ss LIFD. A cet égard, il est rappelé que l'art. 9 LAAF, dénommé « Obtention de renseignements auprès de la personne concernée », stipule que l'AFC requiert de la personne concernée assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée qu'elle lui remette les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative (al. 1). Cette disposition s'applique lorsque la personne qui possède ou contrôle les renseignements est appelée à fournir des informations qui portent sur elle-même. En cas d'application de l'art. 9 LAAF, les art. 124 à 126 LIFD - qui ne prévoient aucune restriction au devoir de collaboration du contribuable - sont applicables pour déterminer l'étendue des renseignements que l'AFC peut exiger. Ces dispositions expriment une obligation de collaboration générale de la part du contribuable, dont la limite découle avant tout du caractère nécessaire à une taxation complète et exacte et du principe de proportionnalité. Inversement, les art. 10 à 12 LAAF (obtention de renseignements auprès du détenteur, auprès des administrations fiscales cantonales et d'autres autorités suisses) s'appliquent lorsque les détenteurs d'informations sont appelés à fournir des renseignements qui ne portent pas directement sur eux-mêmes. Dans ce cas, l'obligation de collaborer des détenteurs d'informations est limitée dès lors qu'ils ne sont pas tenus de fournir des informations qui sortent du cadre des art. 127 à 129 LIFD. Ces dispositions régissent les obligations spécifiques de collaboration qui incombent à certains tiers, c'est-à-dire lorsque les renseignements requis ne sont pas susceptibles d'affecter la taxation des contribuables sollicités (voir à cet égard ATF 142 II 436). En l'occurrence, et contrairement à la cause susmentionnée, la récolte des informations requises s'est effectuée auprès des différents détenteurs d'informations sur la base de l'art. 10 LAAF, en lien avec les art. 127 ss LIFD, et non sur la base de l'art. 9 LAAF en lien avec les art. 124 à 126 LIFD. L'application des art. 127 ss LIFD implique que le détenteur d'informations ne saurait être tenu de fournir des informations qui iraient au-delà des renseignements au sujet de ses relations qu'il entretient avec la « personne concernée ». En d'autres termes, sur la base de ces dispositions, l'AFC ne peut pas requérir du détenteur d'informations des renseignements portant sur lui-même, tel que le nom des membres de son conseil d'administration et son registre d'actionnaires - comme cela fut le cas dans le cadre de la jurisprudence précitée. Dans la présente cause, les sociétés D._____ et E._____ ne disposaient pas de la qualité de détentrices d'informations (art. 9 LAAF) et n'ont ainsi pas été amenées à fournir des renseignements sur elles-mêmes. Dans ces circonstances, une potentielle absence de lien entre la recourante et les sociétés susmentionnées ne saurait remettre en cause le bien-fondé de la récolte des informations effectuées par l'AFC sur la base des art. 10 LAAF en lien avec les art. 127 ss LIFD auprès des autres détenteurs d'informations (voir consid B.a des faits). Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que la configuration du cas d'espèce diffère de celle du l'arrêt du TAF A-1498/2019 du 17 juin 2020 et que, ni la récolte ni la transmission des informations (dont la pertinence vraisemblable a d'ailleurs été confirmée au consid. 3.2 ci-avant) ne violent les art. 26 al. 3 let. b CDI CH-IN et 127 ss LIFD.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre très partiellement le recours, au sens du consid. 3.10 ci-dessus, et à le rejeter pour le surplus.

E. 5.1

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). En l'occurrence, compte tenu de la complexité de la procédure et de l'intervention de deux parties supplémentaires (cf. consid. 1.2.2 à 1.2.4 ci-avant) ayant causé de nombreux échanges d'écritures, les frais de procédure sont fixés à Fr. 14'000.-. Vu l'admission très partielle du recours correspondant à des caviardages demandés par la recourante (cf. consid. 3.10 ci-dessus), il se justifie de réduire légèrement les frais de procédure à la charge de celle-ci. Partant, les frais de procédure sont réduits à raison de onze douzième, soit à Fr. 12'850.-. La recourante supporte ces frais à hauteur de Fr. 8'850.-. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 10'000.- déjà versée par cette dernière. Le solde de Fr. 1'150.- lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire. Pour leur part, l'intervenant 1 et l'intervenante 2 supportent les frais de procédure à hauteur de Fr. 2'000.- chacun.

E. 5.2

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme la recourante - représentée par un avocat - a obtenu très partiellement raison sur un grief portant sur le caviardage de certaines données, il se justifie de lui allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à Fr. 1'725.-. N'ayant pas obtenu gain de cause sur leurs conclusions, l'intervenant 1 et l'intervenante 2 n'ont pas droit à des dépens.

E. 5.3

La présente décision, rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.