



---

Cour I  
A-6927/2019

## Arrêt du 10 juin 2021

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Emilia Antonioni Luftensteiner, Jürg Steiger, juges,  
Jean-Luc Bettin, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
domiciliés (...) (République de l'Inde),  
les deux représentés par Maître Simone Nadelhofer et  
Maître Roxane Pedrazzini, (...),  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions (AFC),**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI),  
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN) ;  
décision de l'AFC du 27 novembre 2018.

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

Le (...) avril 2013, le Ministère des Finances de la République de l'Inde (ci-après : autorité requérante ou autorité fiscale indienne) adressa deux demandes à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) concernant, d'une part, A.\_\_\_\_\_, et, d'autre part, B.\_\_\_\_\_, portant sur la période allant du 26 avril 20(...) au 31 mars 20(...). L'autorité fiscale indienne indiqua procéder au contrôle de la situation fiscale des deux pré-nommés et exposa la situation comme suit.

**A.a**

**A.a.a** S'agissant de la demande portant sur A.\_\_\_\_\_ (n° de réf. [...]): « *Search and seizure operation u/s 132 was conducted on [...] of cases on [...] and subsequent dates and the tax payer belongs to the group. Examination of the taxpayer Assessment Records gave clear indication of concealment of income and undisclosed investment in different classes of assets. Necessary investigation was carried out as per the taxation law which included recording of tax payer's statement of oath. The investigation unearthed the existence of undisclosed Bank Account maintained with C.\_\_\_\_\_, Switzerland. The Taxpayer has given consent for sharing of banking information with the Indian Tax Authority. The taxpayer has business relation with D.\_\_\_\_\_. (Client Profile No. [...]), E.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), F.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), G.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), H.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), I.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), B.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]). D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ also maintains bank account with C.\_\_\_\_\_, Switzerland. Transactions entered between the taxpayers and the said related parties are required to be investigated for determination of undisclosed income of the Taxpayer. The money deposited or transferred to the bank account in question is not disclosed to the Tax Department in India. The information about the date of deposit, quantum of deposits and investment of the same in different classes of assets, will bring to taxation the undisclosed income of the taxpayer. Further, information about the modus operandi of opening undisclosed foreign account will help prevent money laundering in India ».*

**A.a.b** S'agissant de la demande portant sur B.\_\_\_\_\_ (n° de réf. [...]) : « *Search and seizure operation u/s 132 was conducted on [...] of cases on [...] and subsequent dates and the tax payer belongs to the group. Examination of the taxpayer Assessment Records gave clear indication of concealment of income and undisclosed investment in different classes of assets. Necessary investigation was*

carried out as per the taxation law which included recording of tax payer's statement of oath. The investigation unearthed the existence of undisclosed Bank Account maintained with C.\_\_\_\_\_, Switzerland. The taxpayer has given consent for sharing of banking information with the Indian Tax Authority. The taxpayer has business relation with D.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), E.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), F.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), G.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), H.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), I.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]), A.\_\_\_\_\_ (Client Profile No. [...]). D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ also maintains bank account with C.\_\_\_\_\_, Switzerland. Transactions entered between the taxpayer and the said related parties are required to be investigated for determination of undisclosed income of the Taxpayer. The money deposited or transferred to the bank account in question is not disclosed to the Tax Department in India. The information about the date of deposit, quantum of deposits and investment of the same in different classes of assets, will bring to taxation the undisclosed income of the taxpayer. Further, information about the modus operandi of opening undisclosed foreign account will help prevent money laundering in India ».

**A.b** Les autorités indiennes demandèrent la transmission des informations suivantes.

**A.b.a** S'agissant de la demande portant sur A.\_\_\_\_\_ :

- « a) Complete updated client profile of the account holder and D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_.
- b) Complete details of the beneficiaries of the Account viz. Name, Address, Beneficial Interest etc.
- c) Class of service provided to the client (taxpayer).
- d) Date wise deposits made in the taxpayer's account and investment of the same in different class of assets.
- e) Gain or loss from the investments made in each class of asset (Enclose authenticated copy of the account statement).
- f) Mode of each deposit specifying the currency and source of deposit, if the same is by the way of transfer or wire or remittance, etc.
- g) Total deposits made during the periods mentioned below:
- (i) from 26.04.20[...] to 31.03.20[...]
  - (ii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]
  - (iii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]
  - (iv) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]
  - (v) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]
  - (vi) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(vii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(viii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(ix) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(x) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(xi) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

Please enclose authenticated copies of the account statement for the above periods.

h) Details of banking transactions made between the taxpayers and D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_ and B.\_\_\_\_\_.

i) Enclose authenticated copy of the document recording information at the time of opening of the accounts ».

**A.b.b** S'agissant de la demande portant sur B.\_\_\_\_\_ :

« a) Complete updated client profile of the account holder and D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, A.\_\_\_\_\_.

b) Complete details of the beneficiaries of the Account viz. Name, Address, Beneficial Interest etc.

c) Class of service provided to the client (taxpayer).

d) Date wise deposits made in the taxpayer's account and investment of the same in different class of assets.

e) Gain or loss from the investments made in each class of asset (Enclose authenticated copy of the account statement).

f) Mode of each deposit specifying the currency and source of deposit, if the same is by the way of transfer or wire or remittance, etc.

g) Total deposits made during the periods mentioned below:

(i) from 26.04.20[...] to 31.03.20[...]

(ii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(iii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(iv) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(v) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(vi) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(vii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(viii) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(ix) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(x) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

(xi) from 01.04.20[...] to 31.03.20[...]

Please enclose authenticated copies of the account statement for the above periods.

h) Details of banking transactions made between the taxpayers and D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_ and A.\_\_\_\_\_.

i) *Enclose authenticated copy of the document recording information at the time of opening of the accounts ».*

**B.**

En date du 20 février 2014, l'AFC, considérant que les conditions d'entrée en matière n'étaient pas remplies, en particulier en raison du fait que l'autorité requérante n'était pas parvenue à démontrer que les informations dont elle disposait avaient été obtenues indépendamment de données reçues de la France, lesquelles avaient été volées à la banque C.\_\_\_\_\_, (données J.\_\_\_\_\_), rejeta les deux requêtes de l'autorité fiscale indienne.

**C.**

A la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral en la cause 2C\_648/2017, rendu le 17 juillet 2018, portant notamment sur des requêtes d'assistance administrative basées sur des données volées en lien avec la banque C.\_\_\_\_\_, l'autorité fiscale indienne déposa, le (...) octobre 2018, une nouvelle demande, réactivant les requêtes formulées le (...) avril 2013.

**D.**

**D.a** Par ordonnances de production du 19 décembre 2018, l'AFC requit de C.\_\_\_\_\_ la communication des documents et renseignements suivants pour la période allant du 1<sup>er</sup> avril 20(...) au 31 mars 20(...).

- Pour ce qui a trait à la demande portant sur A.\_\_\_\_\_ :

« a. *Bank account number.*

b. *Copy of account opening form along with documents relating to KYC details applicable during the relevant period.*

c. *Statements of bank account and statements of assets (including portfolio), for the mentioned period.*

d. *Full details of all holders, beneficial owners and/or authorized signatories of the account with complete particulars of their name, passport number, address and other contact details.*

e. *The same information is requested for any other bank account in which A.\_\_\_\_\_ is related, as holder, beneficial owner and/or authorized signatory*  
».

- Pour ce qui a trait à la demande portant sur B.\_\_\_\_\_ :

« a. *Bank account number.*

b. *Copy of account opening form along with documents relating to KYC details applicable during the relevant period.*

c. *Statements of bank account and statements of assets (including portfolio), for the mentioned period.*

*d. Full details of all holders, beneficial owners and/or authorized signatories of the account with complete particulars of their name, passport number, address and other contact details.*

*e. The same information is requested for any other bank account in which B.\_\_\_\_\_ is related, as holder, beneficial owner and/or authorized signatory ».*

**D.b** L'AFC joignit aux ordonnances adressées à la banque C.\_\_\_\_\_ une lettre d'information à l'attention des intéressés les informant de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative les concernant et les invitant à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications pour le cas où ils souhaiteraient prendre part à la procédure suisse d'assistance administrative, respectivement à faire connaître leur éventuel consentement à la transmission d'informations à l'autorité fiscale indienne.

### **D.c**

**D.c.a** Par courrier du 24 janvier 2019, complété par un courriel du 5 février 2019, C.\_\_\_\_\_ transmet les informations requises par l'AFC ainsi que les documents sollicités. Elle précisa notamment : « *Par la présente, (...), nous vous informons que Monsieur A.\_\_\_\_\_ (respectivement Monsieur B.\_\_\_\_\_) était settlor et beneficiary du compte sous référence n° [...] intitulé "K.\_\_\_\_\_ " pendant la période susmentionnée. De plus, nous vous informons que Monsieur A.\_\_\_\_\_ (respectivement Monsieur B.\_\_\_\_\_) était settlor et beneficiary du compte sous référence n° [...] intitulé "D.\_\_\_\_\_ " pendant la période susmentionnée* ». Elle indiqua au surplus ne pas avoir été en mesure d'informer les intéressés de l'ouverture de la procédure, faute d'adresse actualisée.

**D.c.b** Par courrier complémentaire du 11 avril 2019, la banque C.\_\_\_\_\_ donna des précisions sur la notion de bénéficiaire (« *Beneficiary* ») employée dans ses écritures en réponse aux ordonnances de production du 19 décembre 2018.

### **E.**

**E.a** En date du 5 juin 2019, Maître Simone Nadelhofer et Maître Roxane Pedrazzini indiquèrent à l'AFC, procurations à l'appui, avoir été mandatées pour représenter A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_. Les mandataires sollicitèrent en outre la consultation des pièces du dossier.

**E.b** Le 5 août 2019, l'AFC avisa les mandataires des intéressés des réponses qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale indienne. Au surplus, l'autorité inférieure fit droit à la requête de consultation du dossier

et accorda à A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ un délai de dix jours pour consentir à la communication des informations en question, respectivement pour prendre position.

**E.c** Par deux mémoires distincts, datés du 2 septembre 2019, A. \_\_\_\_\_, d'une part, et B. \_\_\_\_\_, d'autre part, formulèrent leurs observations sur la requête d'assistance administrative déposée par l'autorité fiscale indienne et sur la réponse qu'entendait y donner l'AFC, déclarant s'opposer à toute transmission d'informations ou de documents.

**F.**

Par décision finale du 27 novembre 2019, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale indienne concernant A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ et décida de transmettre les informations suivantes reçues de la détentrice d'informations, C. \_\_\_\_\_ : « *In accordance with the DTA CH-IN, administrative assistance for questions concerning the application of domestic law can only be provided for information starting from the financial year 20[...]/20[...]* as the prior years are not covered by the temporal scope of that Convention. Therefore we can only provide you with information from 1 April 20[...] (see decision A-4232/2013 of 17 December 2013 of the Swiss Federal Administrative Court). Mr A. \_\_\_\_\_ and Mr B. \_\_\_\_\_ are the settlors and the beneficiaries of G. \_\_\_\_\_. D. \_\_\_\_\_, as underlying company of the G. \_\_\_\_\_, holds the bank relationship No. [...], which has been closed on 30 December 20[...]. K. \_\_\_\_\_, as underlying company of G. \_\_\_\_\_, holds the bank relationship No. [...], which has been closed on 30 December 20[...]. Please find enclosed the documents related to the bank relationships No. [...] (enclosure 1) and No. [...] (enclosure 2) ».

Au surplus, l'AFC rejeta la requête des intéressés, figurant en page 29 de leur prise de position du 2 septembre 2019, tendant à disposer d'un « *accès complet au dossier relatif à la présente procédure* », comprenant les « *procès-verbaux et notes internes relatifs aux conversations téléphoniques et aux réunions entre l'Administration fédérale des contributions et la banque C. \_\_\_\_\_ et entre l'Administration fédérale des contributions et la Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, India, ou tout autre autorité indienne* ».

**G.**

**G.a** A l'encontre de la décision précitée, A. \_\_\_\_\_ (ci-après aussi : le recourant 1) et B. \_\_\_\_\_ (ci-après aussi : le recourant 2), agissant par l'entremise de leurs mandataires, interjetèrent recours par mémoire daté du

27 décembre 2019 (date du timbre postal), concluant principalement à la constatation de sa nullité, à ce qu'il soit déclaré que l'AFC (ci-après aussi : autorité inférieure) ne peut entrer en matière sur les demandes d'assistance administrative formulées par l'autorité fiscale indienne des (...) avril 2013 et (...) octobre 2018 les concernant, respectivement au rejet de ces requêtes et à ce qu'il soit ordonné la destruction des documents du dossier des procédures d'assistance administrative (...) et (...). Subsidiairement, les recourants conclurent à l'annulation de la décision entreprise, à ce qu'il soit déclaré que l'autorité inférieure ne peut entrer en matière sur les demandes d'assistance administrative formulées par l'autorité fiscale indienne des (...) avril 2013 et (...) octobre 2018 les concernant, respectivement au rejet de ces requêtes et à ce qu'il soit ordonné la destruction des documents du dossier des procédures d'assistance administrative (...) et (...). Plus subsidiairement, les recourants requièrent l'annulation de la décision entreprise et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour que celle-ci sollicite, avant de transmettre toute information et avant nouvelle décision, des clarifications complémentaires auprès de l'autorité requérante. Enfin, très subsidiairement, les recourants conclurent à l'annulation de la décision querellée et à ce qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure de retirer de la documentation que l'Administration fédérale des contributions entend communiquer à l'Etat requérant dans le cadre des procédures (...) et (...) tout document antérieur au 1<sup>er</sup> avril 20(...).

En outre, dans leur recours, les recourants déposèrent une requête de mesures super-provisionnelles et provisionnelles, demandant qu'il soit fait interdiction à l'autorité inférieure de transmettre des informations de quelque nature que ce soit à l'autorité requérante sur les procédures (...) et (...), sous réserve du fait que la procédure nationale suit son cours ou qu'un recours « *a été déposé* » sans préciser l'identité des parties ayant formé recours.

A l'appui de leur mémoire, les recourant produisirent cinquante-quatre pièces justificatives.

**G.b** Par courrier du 30 décembre 2019, les recourants complétèrent leur recours et versèrent une pièce complémentaire en cause.

## **H.**

Par décision incidente du 14 janvier 2020, le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) admit la demande de mesures provisionnelles et fit interdiction à l'AFC 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, excluant ainsi expressément toute communication de l'identité des parties recourantes.

## **I.**

**I.a** Invitée à se déterminer sur le recours du 27 décembre 2019, l'autorité inférieure conclut, par réponse du 17 mars 2020, à son rejet.

**I.b** Les recourants répliquèrent, le 15 juin 2020, et confirmèrent leurs conclusions.

## **J.**

Par mémoire complémentaire spontanément adressé au Tribunal le 6 mai 2021, les recourants, agissant avec le concours de leurs mandataires, sollicitèrent des mesures d'instruction supplémentaires et, s'appuyant sur une « *évolution jurisprudentielle postérieure* » (cf. p. 1) au recours, précisèrent leur argumentaire relatif à la question des documents « *Client Profile* ».

## **K.**

En tant que besoin, les autres faits pertinents seront examinés dans les considérants en droit ci-dessous.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

**1.2** 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, le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également 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, LAAF ; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

**1.3** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.4** Pour que le recours soit recevable, encore faut-il que les recourants aient bien la qualité pour recourir, ce que le Tribunal doit examiner d'office.

**1.4.1** Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

**1.4.2** L'art. 19 al. 2 LAAF confère d'abord la qualité pour recourir à la « *personne concernée* ». Cette notion est définie à l'art. 3 let. a LAAF : est une *personne concernée* celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements.

**1.4.3** En l'espèce, tant A. \_\_\_\_\_ que B. \_\_\_\_\_ doivent être qualifiés de personnes concernées, si bien qu'ils disposent tous deux de la qualité pour recourir.

**1.5** Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, qui disposent de surcroît de la qualité pour recourir (cf. ci-dessus, consid. 1.4.3), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

**1.6** A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

## **2.**

**2.1** 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 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht,

7<sup>ème</sup> éd., 2016, n<sup>os</sup> 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2013, n° 2.149).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 1.4.2).

### 3.

#### 3.1

**3.1.1** Dans leur mémoire de recours, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ requièrent du Tribunal qu'il ordonne à l'AFC 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. Ils relèvent que cette pièce – en particulier sa section « *Progress on 7(c)* » – est susceptible d'apporter la preuve de l'engagement de la République de l'Inde à ne pas former de demande d'assistance administrative sur la base de données volées (cf. mémoire de recours, p. 66 et 67).

**3.1.2** Dans leur mémoire complémentaire du 6 mai 2021, les recourants sollicitent qu'il soit ordonné à l'AFC « *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* » (cf. p. 3).

**3.2** Selon l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Par ailleurs, tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 136 I 265 consid. 3.2, 135 II 286 consid. 5.1 et 129 II 497 consid. 2.2). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une

appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 140 I 285 consid. 6.3.1, 136 I 229 consid. 5.3, 130 II 425 consid. 2.1, 125 I 127 consid. 6c/cc *in fine* et 124 I 208 consid. 4a et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-325/2013 du 20 mai 2014 consid. 4.2 *in fine*). Une telle manière de procéder ne viole pas le droit d'être entendu (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1, cf. également ATF 124 V 90 consid. 4b, 122 V 157 consid. 1d et l'arrêt cité).

**3.3** En l'espèce, le Tribunal fédéral, dans sa jurisprudence, a expressément précisé qu'il ne ressortait pas de la rubrique « *Progress on 7(c)* » de la note du 19 août 2016 concernant la discussion entre l'AFC et les autorités indiennes un quelconque engagement de ces dernières à s'abstenir d'utiliser des données provenant d'infractions punies par le droit suisse, pas plus d'ailleurs que des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du *Revenue Secretary* de l'Inde et du Secrétaire d'État suisse aux affaires financières internationales (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1, 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1). Aussi, sur cet aspect du dossier, les mesures d'instruction sollicitées ne sont pas susceptibles d'amener le Tribunal de céans à modifier son opinion.

**3.4** Partant, par appréciation anticipée judiciaire des preuves, le Tribunal renonce à ordonner à l'AFC 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 et rejette la requête y afférent. Il en va de même de celle tendant à ce que l'AFC communique au Tribunal des informations relatives à l'accord qu'elle a conclu avec l'autorité fiscale indienne, le 19 août 2016.

#### **4.**

**4.1** Dans leur mémoire complémentaire du 6 mai 2021, les recourants demandent au Tribunal qu'il soit ordonné à l'AFC de leur communiquer « *les procès-verbaux et notes internes relatifs aux conservations 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 au sujet de la problématique des données volées* ».

**4.2** 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 (sur ce qui précède, cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2, 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_659/2013 du 4 juin 2014 consid. 3.2 et les références citées ; cf. également THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>ème</sup> édition, 2018, n° 1544).

**4.3** En l'espèce, le Tribunal ne donnera pas suite à la requête des recourants, laquelle porte exclusivement sur des documents internes dont la consultation n'entre pas dans le champ d'application de la disposition constitutionnelle topique. Il tient au surplus à souligner 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 ; dans ces conditions, la communication de notes de dossier, de résumés de conversations téléphoniques ou de séances 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.

## **5.**

Le cadre juridique déterminant est le suivant.

### **5.1**

**5.1.1** L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole additionnel joint à la convention (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole CDI CH-IN). L'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le Protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (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).

**5.1.2** Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le

1<sup>er</sup> avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 2 du Protocole du 30 août 2010 ; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6080/2016 du 23 février 2018, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C\_819/2017 du 2 août 2018], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1). L'art. 26 CDI CH-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 CH-IN) ayant débuté le 1<sup>er</sup> avril 2011, ce qui correspond à la « *fiscal year* » 2011/2012 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI CH-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« *fiscal year* ») débutant le 1<sup>er</sup> avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018] et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 [qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*] et 6.2.5).

**5.1.3** Pour que l'art. 26 CDI CH-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 1<sup>er</sup> avril 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.1.2 [décision confirmée par le Tribunal fédéral et en lien avec la CDI CH-GB, RS 0.672.936.712], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

**5.1.4** En outre, d'après 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 suit directement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4). En lien avec la CDI CH-FR (RS 0.672.934.91), le Tribunal de céans a par exemple jugé que l'état de fortune d'ouverture du 1<sup>er</sup> 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). De même, la Cour a confirmé que les états financiers du 31 décembre d'une année peuvent être tenus pour équivalents aux états financiers du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante, les

écritures de clôture d'une année correspondant aux écritures d'ouverture de l'année suivante (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3830/2015, A-3838/2015 [causes jointes] du 14 décembre 2016 consid. 2.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral du 3 janvier 2017 (2C\_1175/2016)]). Ces considérations 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<sup>er</sup> avril de l'année fiscale qui suit directement.

**5.2** Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés comportant leur nature et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde ainsi que (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; pour un arrêt rendu en application de la CDI CH-IN, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.3).

**5.3** La demande ne doit pas être uniquement déposée à des fins de recherche de preuves (cf. interdiction de la pêche aux renseignements [« *fishing expedition* »] ; ch. 10 let. d du Protocole CDI CH-IN ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 6.4 et la référence citée).

## 5.4

**5.4.1** 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 (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3).

**5.4.2** La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 6.2.2 et les références citées), 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les références citées).

## 5.5

**5.5.1** L'Etat requérant doit en outre respecter le *principe de subsidiarité*. Ce dernier dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. 10 let. a Protocole CDI CH-IN), ce qui n'implique, cela dit, pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.3 avec les références citées). Si la personne concernée a refusé de transmettre des informations, il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé encore une fois le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse, cette mesure étant vaine (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3, A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2).

**5.5.2** La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance, lui-même associé au principe de la bonne foi (cf. ci-dessus, consid. 5.4). Ainsi, à défaut d'élément concret, 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 lorsqu'il déclare expressément



avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention. Cela étant, si la Suisse a des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, le principe de la confiance ne fait pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement à l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

## 5.6

**5.6.1** 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 de la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 et 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du Tribunal fédéral 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente.

**5.6.2** 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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal fédéral 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 Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

**5.6.3** 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 Tribunal administratif fédéral A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

**5.7** Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant 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 (cf. art. 26 par. 3 et 5 CDI CH-IN ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.7 et A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.6.1).

## **5.8**

**5.8.1** Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 26 par. 2 CDI CH-IN ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; cf. également ANDREA OPEL, *Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates*, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss ; dans le contexte de l'entraide internationale en matière pénale

[*Rechtshilfe*], cf. art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP ; RS 351.1] et arrêts du Tribunal administratif fédéral A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018], A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4 ; cf. également DANIEL HOLENSTEIN, *in* : M. Zweifel / M. Beusch / R. Matteotti [éd.], *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*, 2015, n<sup>os</sup> 258, 262 et 266 ad art. 26 du Modèle de Convention OCDE [ci-après : MC OCDE]). A noter que la dimension personnelle du principe de spécialité, à savoir que les informations ne doivent être utilisées que contre les personnes visées par la requête, a été récemment confirmée par le Tribunal fédéral (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4.3 et 3.5 et 146 I 172 consid. 7.1.3). 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 4.7).

**5.8.2** Selon 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) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède (« *concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1* »). Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2981/2019 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 2.5.1).

## 5.9

**5.9.1** 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 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RO 2016 5059), 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* ». La jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3) a considéré que le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF dans sa version 2017 était applicable à une demande d'assistance formée antérieurement pouvait rester incertain, dès lors que cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1). Selon celle-ci, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI, la transmission des noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6).

**5.9.2** La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-108/2018 du 13 février 2020 consid. 6.3.1, A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; cf. également ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). 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 (cf. ATF

144 II 29 consid. 4.2.3 avec les références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

**5.9.3** 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. Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*). Selon la jurisprudence, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés. 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 (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 et 142 II précité consid. 4.6.1).

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

## **6.**

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme des demandes ont été respectées (consid. 6.1). Il analysera ensuite les différents griefs soulevés par les recourants dans leurs écritures (consid. 6.2 à 6.7 ainsi que consid. 7.2).

### **6.1**

**6.1.1** *Sur le plan formel*, le Tribunal constate que les demandes d'assistance administrative formulées par les autorités fiscales indiennes les (...) avril 2013, respectivement (...) octobre 2018, contiennent les informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet l'identité des personnes physiques – A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ – concernées par le contrôle fiscal diligenté par l'autorité requérante, les périodes fiscales visées, à savoir celles allant du 26 avril 20(...) au 31 mars 20(...), l'objectif fiscal fondant la demande, la description précise des renseignements sollicités ainsi que l'identité de la personne morale présumée être en possession desdits renseignements.

**6.1.2** S'agissant des périodes visées, l'autorité inférieure a d'emblée exclu – à juste titre (cf. ci-dessus, consid. 5.1.2) – l'échange d'informations antérieures au 1<sup>er</sup> avril 20(...). L'assistance a ainsi été restreinte aux années fiscales à compter du 1<sup>er</sup> avril 20(...) jusqu'au 31 mars 20(...) (cf. décision querellée, p. 18). 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 CH-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI CH-IN (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4203/2017 du 13 octobre 2020 consid. 3.1 et A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.1).

**6.1.3** Enfin, le Tribunal tient à préciser que le fait que les demandes, déposées le (...) avril 2013, rejetées par l'autorité inférieure, aient été « réactivées » par les autorités fiscales indiennes en date du (...) octobre 2018 n'est pas critiquable en soi. En effet, une procédure d'assistance adminis-

trative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1490/2020 du 18 novembre 2020 consid. 7, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1 et les références citées), si bien qu'il est loisible à l'Etat requérant de revenir après un échec avec une nouvelle demande concernant le même contribuable, étant précisé que la question du respect des délais de prescription de la créance fiscale est déterminée par sa propre procédure et doit être le cas échéant tranchée par ses autorités (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2.2.3).

## 6.2

**6.2.1** Dans leur mémoire de recours, les recourants reprochent en substance à l'Etat requérant d'avoir violé le *principe de la bonne foi* en fondant ses requêtes d'assistance administrative sur, d'une part, des données volées – données subtilisées à la banque C.\_\_\_\_\_ par J.\_\_\_\_\_ que la République de l'Inde a reçues de la France (cf. mémoire de recours, p. 18) – alors qu'il s'était selon eux engagé à ne pas en faire usage et, d'autre part, sur des informations « *mensongères et fallacieuses* » (cf. mémoire de recours, p. 70 ss). Ils font de surcroît grief à l'Etat requérant d'avoir déposé une requête d'assistance administrative alors qu'il ne disposait d'aucune preuve indépendante (cf. mémoire de recours, p. 67).

### 6.2.2

**6.2.2.1** A ce propos, comme évoqué précédemment (cf. ci-dessous, consid. 5.4.2), la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales, si bien que la question à laquelle il convient de répondre en l'espèce est celle de savoir si les recourants ont apporté des éléments établis et concrets susceptibles de renverser cette présomption réfragable.

**6.2.2.2** Il n'en est rien. En effet, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de préciser que, 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, fussent-elles les données J.\_\_\_\_\_, c'est-à-dire 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 reconnu en droit international public dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie à cet égard (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral 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]).

**6.2.2.3** En conséquence, les allégations des recourants ne leur sont d'aucun secours et ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi dont bénéficient les autorités indiennes. Le fait pour l'Etat requérant d'exploiter des renseignements issus de données volées n'est pas intrinsèquement contraire au principe de la bonne foi. En particulier, il convient de rappeler que la République de l'Inde est entrée en possession de ces données non pas en les acquérant auprès de l'auteur de l'acte punissable, mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2), ce que les recourants ne mettent d'ailleurs pas en cause (cf. mémoire de recours, p. 18 : « [...] que l'Inde a reçu ces Données volées de la France »). Il importe en outre de préciser que la République de l'Inde n'a pas acheté ces données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3) et que 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).

Au surplus, à plusieurs reprises, la jurisprudence a retenu que l'Inde n'avait pas donné d'assurances à la Suisse que sa demande ne se fonderait pas sur des données obtenues sur la base d'actes punissables au regard du droit suisse (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3). A ce propos, il sied de souligner qu'aucun engagement ne se dégage de la correspondance échangée dans le cas présent entre l'autorité fiscale indienne et l'autorité suisse requise. Une assurance correspondante de l'autorité requérante ne ressort pas non plus des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du *Revenue Secretary* de l'Inde et du Secrétaire d'Etat suisse aux questions financières internationales de l'époque (voir aussi à cet égard également DARIO HUG / AYMERIC HÊCHE, La nature juridique du *Joint Statement*, RDAF 2020 II 229). En juin 2016, l'autorité requérante aurait bien plus encore indiqué aux autorités suisses que l'utilisation de renseignements volés au regard du droit suisse pour la demande indienne ne s'opposait en principe pas au respect des obligations de l'assistance administrative en Suisse (p. 1 du *Joint Statement*). Enfin, une telle assurance ne ressort pas non plus de la section « *Progress on 7(c)* », figurant au dossier, comme cela ressort notamment de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018, relative à la discussion du 19 août 2016 entre l'AFC et l'autorité requérante (cf. également ci-dessus, consid. 3.3).



**6.2.3** Par ailleurs, l'affirmation des recourants selon laquelle les autorités indiennes n'auraient disposé, pour formuler leurs requêtes, d'aucun élément distinct des données J. \_\_\_\_\_, même après la perquisition menée le (...) septembre 20(...) et qui n'aurait porté aucun fruit, ne saurait modifier l'appréciation du Tribunal. En effet, elle ne permet pas, eu égard à la présomption de bonne foi dont dispose l'autorité requérante et au fait que la CDI CH-IN n'impose pas à l'Etat requérant de fournir des informations sur l'origine des données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3), de mettre en doute ce que la République de l'Inde mentionne dans sa requête, à savoir que l'enquête menée avait révélé l'existence d'un compte bancaire non divulgué ouvert auprès de la banque C. \_\_\_\_\_ en Suisse. Même si – comme le soutiennent les recourants (cf. mémoire de recours, p. 72) – la véritable chronologie eut été différente, dans ce sens que les données transmises à l'Inde par la France auraient permis de mener la perquisition, cela ne remettrait pas encore la bonne foi de l'Etat requérant en cause. L'ensemble des éléments déterminant est – compte tenu de simple contrôle de plausibilité auquel l'Etat requis est tenu – présenté de manière plausible. Quand bien même l'Etat indien aurait présenté une demande d'assistance administrative internationale au sujet des recourants sur la seule base des données volées à la banque C. \_\_\_\_\_, dite demande n'aurait pas contrevenu à l'obligation de bonne foi prévalant dans les rapports internationaux. Il n'est pas conséquent pas déterminant, sous cet angle, de déterminer exactement la causalité des événements.

Il en va de même de l'affirmation selon laquelle l'Etat requérant aurait présenté « *des informations mensongères et fallacieuses* » (cf. mémoire de recours, p. 70) à la base de sa requête d'assistance administrative. Certes, les recourants montrent qu'une phrase de la demande indienne relative à leur accord quant à la transmission au fisc indien de renseignements bancaires ne correspond pas à la pièce du dossier censée le prouver. Toutefois, cette affirmation présente dans la demande n'est pas déterminante en elle-même. On comprend bien que si les recourants avaient véritablement donné leur consentement à une libre transmission de toutes données bancaires, la demande n'aurait eu aucun objet, pas plus que la présente procédure. Au surplus, la jurisprudence a précisé à maintes reprises que l'Etat requis ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité ou est dénuée complètement d'erreur, mais doit examiner si les documents et renseignements demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête (cf. ci-dessus, consid. 5.6.2 et les références citées). Par conséquent, les éléments invoqués par les recourants ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi

dont bénéficient les requêtes du cas d'espèce et l'Etat indien qui les a présentées.

Au surplus, il doit être rappelé qu'il n'appartient pas à l'Etat requis – et par conséquent, au Tribunal de céans –, dont la compétence se limite à un strict contrôle de plausibilité, de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant et à se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours ou sur des aspects de celle-ci, pas plus que sur le comportement des autorités indiennes à l'égard des recourants (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6 et les références citées), pareils griefs pouvant le cas échéant être portés devant le juge de l'Etat requérant.

**6.2.4** Le grief des recourants portant sur une violation du principe de la bonne foi est par conséquent rejeté.

### **6.3**

**6.3.1** Les recourants font grief à l'autorité inférieure d'avoir considéré la documentation bancaire qu'elle entend transmettre à l'autorité fiscale indienne comme étant vraisemblablement pertinente pour leur taxation fiscale alors qu'ils ne sont pas titulaires, signataires autorisés, procurataires ou bénéficiaires économiques des comptes détenus par D.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ auprès de la banque C.\_\_\_\_\_ et n'exerce aucun contrôle économique sur ces comptes, précisant au surplus n'avoir jamais bénéficié à quelque titre que ce soit de distributions en provenance des avoirs mis en trust, notamment placés sur les comptes (cf. mémoire de recours, p. 54 ss).

**6.3.2** A l'analyse du dossier, il est constant que A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ sont bénéficiaires du G.\_\_\_\_\_ (cf. acte constitutif, p. 8), lequel détient les sociétés D.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_. L'autorité requérante indienne soupçonne que les recourants bénéficient de revenus provenant de ces sociétés par le biais de ce montage. Sur ce vu, le Tribunal considère les informations à transmettre aux autorités fiscales indiennes comme étant vraisemblablement pertinentes car, au terme d'un contrôle de plausibilité, elles doivent être considérées comme étant susceptibles de permettre à l'Etat requérant de déterminer d'éventuels avoirs non-déclarés. Contrairement à ce que les recourants tentent de faire accroire, la détermination de la qualification fiscale du trust n'est pas décisive au stade de l'assistance administrative. Elle ne l'est conséquemment pas pour déterminer le sort de la présente procédure. S'il est vrai que, sous l'angle du droit fiscal suisse, un trust est imposé différemment selon la qualification fiscale de ce dernier,

cette pratique n'est pas déterminante en matière d'assistance fiscale internationale. En effet, le Tribunal fédéral a jugé que l'analyse des caractéristiques juridiques d'un trust constitue une question de fond devant être tranchée par les autorités fiscales de l'Etat requérant et qui n'a pas à être traitée par les autorités suisses dans le contexte de l'assistance administrative. C'est dès lors à l'autorité fiscale indienne de déterminer, au regard de son droit interne et sur la base des renseignements et documents transmis, à qui les revenus et actifs du trust sont fiscalement imputables et, par conséquent, d'identifier de quel type de trust il s'agit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_274/2016 du 7 avril 2016 consid. 4.3 ; cf. également les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.2.3, A-105/2020 du 22 janvier 2021 consid. 3.1.2, A-4426/2019 du 28 octobre 2020 consid. 4.7 [attaqué devant le Tribunal fédéral]).

### **6.3.3**

**6.3.3.1** Dans un grief complémentaire, les recourants soutiennent en substance que les procédures de taxation les concernant pour les années en question sont terminées et que, conséquemment, les renseignements sollicités ne peuvent servir qu'à des procédures exclues par les art. 2 al. 3 et 26 CDI CH-IN. La demande ne poursuivrait ainsi aucun but fiscal, si bien que les renseignements sollicités ne pourraient de ce fait pas remplir la condition de la pertinence vraisemblable (cf. mémoire de recours, p. 52 ss).

**6.3.3.2** Comme indiqué précédemment (cf. ci-dessus, consid. 5.1.2), l'autorité inférieure a, à juste titre, limité la transmission aux renseignements à compter du 1<sup>er</sup> avril 20(...) en vertu du champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN, de sorte que les périodes antérieures ne sont pas visées. S'agissant de la période fiscale 20(...)/20(...), le fait que la procédure fiscale soit éventuellement close, ainsi que l'allèguent les recourants, ne peut être vérifié par l'Etat requis. Cela reviendrait en effet encore une fois à s'immiscer dans le droit interne de la République de l'Inde et à juger à sa place de la possibilité laissée par le droit de procédure indienne de revenir sur une procédure par hypothèse close, ce qui outrepasserait le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.7.1). Au stade de l'assistance administrative, il suffit que les renseignements requis paraissent pertinents pour servir le but fiscal annoncé, ce qui est le cas en l'occurrence ainsi que cela a été démontré auparavant (cf. ci-dessus, consid. 5.3.2).

**6.3.4** Enfin, le Tribunal tient à souligner que la transmission des documents « *Client Profile* » figurant dans la documentation transmise doit également être considérée comme vraisemblablement pertinente. Dans leur mémoire complémentaire du 6 mai 2021, les recourants le contestent, se basant toutefois sur une jurisprudence obsolète – l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3186/2019 – pour solliciter leur retrait du dossier. A cet égard, il convient de renvoyer les intéressés aux considérants 7.4 et 7.5 de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_703/2020 du 15 mars 2021, clarifiant la pratique en la matière. Sur cette base, il importe peu que les documents précités contiennent des informations datant d'une période antérieure au 1<sup>er</sup> avril 2011, pour autant que celles-ci soient vraisemblablement pertinentes pour la taxation, ce qui est manifestement le cas en l'occurrence.

**6.3.5** Il s'ensuit que les renseignements et documents que l'AFC a décidé de communiquer à l'autorité fiscale indienne sont vraisemblablement pertinents et que, conséquemment, le grief à ce propos doit être écarté.

## **6.4**

**6.4.1** Dans leur mémoire, les recourants estiment que les requêtes de l'autorité fiscale indienne s'apparentent à une pêche aux renseignements prohibée par la réglementation de l'assistance administrative en matière fiscale. Ils invoquent en substance l'absence de liens suffisamment concrets entre les renseignements fournis, portant principalement sur les comptes dont sont détentrices les sociétés D. \_\_\_\_\_ et K. \_\_\_\_\_, et l'état de fait présenté par l'Etat requérant (cf. mémoire de recours, p. 74 ss).

**6.4.2** Le Tribunal ne partage pas l'avis des recourants. La jurisprudence du Tribunal fédéral rappelle que, pour être pleinement recevable, une demande d'assistance administrative doit, d'une part, intervenir en lien avec une enquête ou un contrôle mené à l'encontre du contribuable visé et, d'autre part, porter sur des renseignements qui présentent un lien suffisamment concret avec l'état de fait figurant dans la demande (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.5 et l'arrêt cité). Tel est précisément le cas en l'espèce. A l'analyse du dossier, il appert en effet que la requête des autorités indiennes a été déposée en lien avec une enquête portant sur la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_, que cette demande mentionnait des relations d'affaires entre les prénommés et, d'une part, D. \_\_\_\_\_, et, d'autre part, G. \_\_\_\_\_, laquelle s'avère être détentrice aussi bien de D. \_\_\_\_\_ que de K. \_\_\_\_\_. L'on ne saurait dans ces conditions considérer la démarche de l'autorité fiscale indienne

comme une pêche aux renseignements prohibée. Cela est d'autant moins le cas que les informations exigées par le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN figurent intégralement dans les requêtes de renseignements (à ce propos, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 précité, *ibid. in fine* et la référence citée).

## 6.5

**6.5.1** Les recourants soutiennent en outre qu'il « *confine à la certitude que les informations obtenues seront utilisées aux fins de procédure pénales, l'intention de l'Autorité requérante étant clairement formulée dans ses Demandes n° 1 et n° 2 lorsqu'elle indique que celles-ci visent la lutte contre le blanchiment d'argent* » (cf. mémoire de recours, p. 78), invoquant ainsi une violation du *principe de spécialité*. De même, ils estiment, articles de presse et cas concret à l'appui, que l'Inde utilise les informations obtenues dans le cadre de l'échange d'informations fournies au moyen de l'assistance administrative dans des procédures « *purement pénales* » à l'encontre de contribuables indiens, sur la base d'une loi contrôlant le commerce extérieur et les paiements, laquelle n'est aucunement de nature fiscale (cf. mémoire de recours, p. 79).

### 6.5.2

**6.5.2.1** Préliminairement, il sied de relever les documents produits à l'appui de ce grief, que ce soit les articles de presse ou les extraits encyclopédiques, doivent être considérés comme des allégués de partie soumis à la libre appréciation des preuves. Cela précisé, l'on ne saurait en conclure, même s'il devait s'avérer que le principe de spécialité a bien été violé dans des procédures antérieures – notamment dans le cas – nommé « *Abu Salem* » – cité dans le recours, que l'autorité fiscale indienne violerait de manière systématique ce principe, également à l'égard des recourants dans le cas d'espèce.

**6.5.2.2** Par ailleurs, les demandes d'assistance du (...) avril 2013, respectivement du (...) octobre 2018, contiennent une déclaration expresse selon laquelle l'autorité requérante respecte le principe de spécialité (cf. ch. 18, let a) à laquelle il convient de se fier en application du principe de la confiance. Les recourants n'apportent aucun élément remettant en cause les affirmations, figurant dans les requêtes indiennes, selon lesquelles le but de la procédure engagée est bien la détermination des impôts éventuellement éludés (cf. ch. 12 ; ci-dessus, let. A.a.a et A.a.b).

**6.5.2.3** Au surplus, il y a lieu d'attirer l'attention des recourants sur le fait que 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*), ce qui est une particularité expressément prévue dans la CDI CH-IN par rapport à d'autres conventions du même type (cf. ci-dessus, consid. 5.8.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.2).

**6.5.2.4** Finalement, compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 et arrêt du Tribunal fédéral 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7) rendue postérieurement à la décision attaquée, l'autorité inférieure précisera, au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ et/ou de B. \_\_\_\_\_ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN.

**6.5.3** Sur le vu de ce qui précède, il y a lieu de rejeter le grief relatif au principe de spécialité.

## **6.6**

**6.6.1** Les recourants arguent au surplus que le *principe de subsidiarité* n'a pas été respecté ; en particulier, ils estiment que les autorités indiennes n'auraient pas dû requérir l'assistance administrative de la Suisse faute d'avoir pu obtenir les preuves nécessaires lors de la perquisition, violant ainsi une disposition de l'*Income Tax Act*, respectivement que l'autorité inférieure aurait dû rejeter la demande (cf. mémoire de recours, p. 80 s.).

**6.6.2** En préambule, il doit être rappelé que, selon le ch. 10 let. a du Protocole additionnel à la CDI CH-IN, il n'est pas nécessaire que l'intégralité des moyens offerts par le droit interne soit épuisée pour qu'une requête d'assistance administrative soit considérée comme admissible, seules les sources habituelles de renseignements devant être préalablement épuisées. Or, un moyen ne doit pas être considéré comme habituel lorsqu'il implique un effort excessif ou que les chances de succès d'obtenir les renseignements sont faibles et ce, d'autant plus lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 7.4.1). Il faut encore que l'Etat requérant puisse

obtenir précisément la même information par lui-même et que cette information bénéficie du même degré de valeur probatoire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1015/2015 du 18 août 2016 consid. 8).

**6.6.3** En l'espèce, les autorités requérantes mentionnent expressément dans leurs requêtes avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné (cf. demandes des autorités fiscales indiennes, ch. 18 let. d). Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. ci-dessus, consid. 5.4.2) et que le respect du principe de subsidiarité est étroitement lié à ce principe (cf. ci-dessus, consid. 5.5.2), les affirmations des recourants relatives à une violation du principe de subsidiarité en raison du fait que les perquisitions faites auraient été infructueuses ne sont pas de nature à remettre en cause celles des autorités indiennes attestant et confirmant l'épuisement des voies internes.

On soulignera au surplus que, par nature, l'information que cherche en l'espèce à obtenir l'autorité requérante nécessite une assistance administrative internationale. En effet, confronté à un contribuable qui n'a pas déclaré une relation bancaire détenue directement ou indirectement à l'étranger, l'Etat requérant n'a guère de solution interne pour s'assurer des informations permettant une correcte taxation.

**6.6.4** Enfin, le Tribunal tient à souligner que, comme le prescrit la jurisprudence, 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4 et les arrêts cités). En conséquence, tout grief relatif à l'imposition des personnes concernées et habilitées à recourir dans l'Etat requérant doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral 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). Il en va ainsi d'une prétendue violation d'une disposition de droit indien – l'art. 153A de la loi concernant l'impôt sur le revenu (*Income Tax Act* de 1961) – que le Tribunal de céans n'est aucunement compétent pour apprécier. C'est le lieu de souligner que l'Etat requis ne dispose pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables relatives à l'application du droit de l'Etat requérant, notamment du droit de procédure (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3). *In casu*, la question du respect ou de la violation de

l'art. 153A *Income Tax Act 1961* ne peut dès lors faire l'objet que d'une procédure dans l'Etat requérant, procédure au cours de laquelle il sera loisible aux intéressés de faire valoir les arguments qu'ils invoquent ici, à savoir que les autorités indiennes ne pouvaient initier dans le cas d'espèce une procédure administrative ou pénale administrative.

**6.6.5** Le grief de violation du principe de subsidiarité tombe à faux.

## **6.7**

**6.7.1** Les recourants sollicitent le caviardage des données concernant des tiers à la procédure, à savoir des personnes physiques et morales qui ne sont pas formellement concernées par la demande d'assistance administrative mais dont l'identité figure dans les documents à transmettre. Dans leur mémoire (cf. p. 88 ; pour les conclusions, cf. p. 10 et 11), les intéressés ont exhaustivement répertorié les pages de la documentation relative aux comptes respectivement détenus par D.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ auxquelles se trouvent cités des tiers non concernés. Les recourants n'indiquent cependant pas clairement l'identité de ces tiers dont ils sollicitent l'anonymisation.

**6.7.2** Quoi qu'il en soit, ce grief amène le Tribunal à examiner si les informations concernant spécialement des tiers non concernés, dont les recourants requièrent le caviardage, sont vraisemblablement pertinents au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (pour les aspects théoriques, cf. ci-dessus, consid. 5.9).

**6.7.3** En préambule, l'on peut s'interroger sur la recevabilité de tout ou partie de ce grief, respectivement de la conclusion dans laquelle les recourants apparaissent – au moins partiellement – faire valoir des intérêts de tiers, et non leurs propres intérêts (sur cette problématique, cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [prévu pour publication]). Cette question peut toutefois demeurer en l'espèce indécise, le grief devant de toute manière être écarté.

**6.7.4** En effet, aucune parmi les personnes – physiques ou morales – figurant dans les pages citées par les recourants dans leur mémoire (cf. p. 88), n'y apparaît par hasard. Elles sont toutes en relations contractuelles ou d'affaires avec les sociétés D.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ qui sont contrôlées par – notamment – les recourants au travers du G.\_\_\_\_\_. Il en découle que ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour établir la taxation des recourants. Au stade de l'entraide administrative, il suffit, pour



que la condition de la vraisemblable pertinence soit remplie, qu'il soit plausible que les indications transmises puissent permettre à l'autorité requérante d'atteindre le but mentionné dans sa requête d'assistance administrative. Tel est le cas en l'espèce.

**6.7.5** Par ailleurs, les tiers non concernés par la demande des autorités indiennes sont protégés par le principe de spécialité, si bien que les renseignements fournis par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure ne peuvent le cas échéant servir qu'à l'encontre des personnes concernées par les demandes des autorités indiennes, à savoir *in casu* A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, et non à celle des tiers non concernés (cf. ci-dessus, consid. 6.5.2.4). Partant, l'intérêt privé de ces derniers à voir leur identité caviardée ne saurait de toute manière pas surpasser l'intérêt public à un échange d'informations le plus large possible.

## 7.

**7.1** Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs de mettre en doute, pour une autre raison que celles invoquées par les recourants et analysées dans les considérants qui précèdent, le respect des principes de pertinence vraisemblable, de la bonne foi, de subsidiarité et de spécialité. Bien au contraire, les renseignements requis par l'autorité fiscale indienne apparaissent de nature à établir la situation fiscale des recourants 1 et 2 et les demandes à l'origine de la présente procédure ne constituent pas une « *fishing expedition* ». De plus, l'on ne voit en quoi le droit interne suisse s'opposerait à la transmission des informations requises.

**7.2** Finalement, dans un souci de complétude, le Tribunal tient à revenir sur l'affirmation des recourants selon laquelle la protection des données serait insuffisante en Inde.

A ce propos, il convient de souligner que, dans ses requêtes, la République de l'Inde s'est engagée à garantir la confidentialité des informations qui pourraient lui être transmises dans le cadre de l'assistance administrative (« *In making the request, the requesting competent authority states that all information received in relation to this request will be kept confident* » ; cf. demandes d'assistance administrative, ch. 18 let. a). Comme évoqué précédemment (cf. ci-dessus, consid. 5.4.2), les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, si bien qu'il n'y a pas lieu de mettre en cause la parole donnée par l'Etat requérant. Les articles de presse produits par les recourants, mettant en lumière des cas – au demeurant relativement anciens – de fuites d'informations confidentielles, ne

saurait mettre en doute à eux seuls l'engagement des autorités indiennes à maintenir dans le cas d'espèce la confidentialité des informations transmises dans le cadre de la CDI CH-IN (cf. ci-dessus, consid. 5.8.2).

## **8.**

Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision de l'AFC du 27 novembre 2019 satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. En dépit de la longueur de leurs écritures, les recourants ne parviennent pas à démontrer l'illégalité de la décision entreprise. Le recours du 27 décembre 2019 s'avère ainsi mal fondé et doit par conséquent être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

La décision querellée est ainsi confirmée, précision devant au surplus être faite que l'autorité inférieure devra informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre des personnes concernées par la demande, à savoir A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, à l'exclusion de toutes autres personnes physiques ou morales figurant dans les documents transmis (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7 et arrêt du Tribunal fédéral 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4).

## **9.**

**9.1** Les recourants, qui succombent, doivent solidairement supporter les frais de procédure, lesquels s'élèvent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (cf. 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, d'un même montant, déjà versée.

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

## **10.**

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 (cf. art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal [LTF ; RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (cf. 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 (cf. 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.**

Les requêtes d'instruction, formulées les 27 décembre 2019 et 6 mai 2021, sont rejetées.

**2.**

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

**3.**

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ et/ou de B. \_\_\_\_\_, conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN.

**4.**

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis solidairement à la charge des recourants. Ils seront prélevés sur l'avance de frais, d'un même montant, déjà versée.

**5.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**6.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n<sup>os</sup> de réf. [...] et [...]); acte judiciaire ; annexes : copie du mémoire du 6 mai 2021 et du bordereau de pièces complémentaire)

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jean-Luc Bettin

**Indication des voies de droit :**

Le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaqué 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 :