



Cour I
A-3951/2021

Arrêt du 2 juin 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Emilia Antonioni Luftensteiner, Keita Mutombo, juges,
Jérôme Gurtner, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
4. **D.** _____,
5. **E.** _____,

tous représentés par
Maître Nicolas Candaux,
Borel & Barbey Avocats,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

Faits :**A.**

Le 22 juin 2016, l'autorité compétente indienne (ci-après également : le MFI ou l'autorité requérante) a adressé quatre requêtes à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC), contenant cinq demandes d'assistance administrative, la première visant F._____, la deuxième son fils B._____, la troisième sa fille G._____ et les deux dernières A._____, fils de B._____. Selon l'autorité requérante, F._____, résidente fiscale indienne, était titulaire, avec G._____ et B._____, de plusieurs comptes bancaires non déclarés, dont le compte *** ouvert en Suisse auprès d'Union Bancaire Privée (ci-après : la Banque). Un versement de *** USD avait été effectué en 2008 depuis ce compte sur un compte bancaire ouvert à *** au nom de la société H._____, dont B._____ et A._____ étaient actionnaires. Par ailleurs, un versement de *** USD avait été effectué en 2008 du compte bancaire ***, dont B._____ était titulaire auprès de la Banque, sur le compte bancaire singapourien précité. Or, A._____ et F._____ n'avaient tout lien avec ces comptes. L'autorité requérante souhaitait dès lors obtenir copie de la documentation relative aux comptes précités ouverts auprès de la Banque et de tout autre compte dont l'une des personnes visées était titulaire ou ayant-droit auprès de la Banque, pour la période du 1^{er} avril 1999 au 31 mars 2016.

B.

B.a En date du 11 mai 2018, l'AFC a rendu quatre décisions finales accordant l'assistance administrative à l'autorité requérante, en limitant cependant l'échange aux seuls renseignements concernant les périodes à partir du 1^{er} avril 2011.

B.b Par quatre recours datés du 13 juin 2018, F._____, B._____, G._____, C._____, A._____, D._____ et E._____ ont recouru contre ces décisions finales auprès du Tribunal administratif fédéral. Par décision incidente du 12 juillet 2018, le Juge instructeur a joint les causes A-3490/2018 (réf. ***), A-3492/2018 (réf. ***), A-3493/2018 (réf. *** et ***) à la cause A-3482/2018 (réf. ***), sous le numéro A-3482/2018.

B.c Par arrêt du 5 août 2019 (A-3482/2018), le Tribunal administratif fédéral a confirmé en grande partie les quatre décisions de l'AFC précitées, ordonnant pour le reste à l'AFC de procéder à des caviardages complé-

mentaires (consid. 7.2.1) et lui interdisant de transmettre les renseignements concernant la période du 1^{er} avril 2015 au 31 mars 2016 (consid. 8.2).

B.d Par arrêt du 16 novembre 2020 (2C_703/2019), à la suite d'un recours de l'AFC, le Tribunal fédéral a confirmé la décision du Tribunal administratif fédéral.

C.

Le 29 janvier 2021, l'AFC a transmis au MFI les renseignements demandés dans les procédures *** et **. Elle n'a en revanche pas transmis au MFI les renseignements demandés dans les trois autres procédures, en raison d'une requête initiée par des tiers également concernés par les demandes, la procédure en question prenant fin avec l'arrêt A-1564/2020 rendu le 27 avril 2021 par le Tribunal administratif fédéral.

D.

Par courrier du 17 mai 2021, F._____, G._____, B._____, C._____, A._____, D._____ et E._____ ont demandé à l'AFC le réexamen de ses décisions finales du 11 mai 2018 relatives aux procédures portant les références ***, **, ***, ** et **, en invoquant des faits et des moyens de preuve nouveaux, postérieurs à l'arrêt rendu par le TF le 16 novembre 2020 (arrêt précité 2C_703/2019). Concrètement, les intéressés se réfèrent à une décision de l'autorité fiscale indienne du 25 mars 2021, portant sur la période fiscale 2017/2018, qui a clôturé la procédure de contrôle ouverte à l'encontre de B._____. Dite demande de réexamen était encore assortie d'une requête urgente d'effet suspensif portant sur l'exécution des décisions finales précitées, à laquelle l'AFC a donné suite le 4 juin 2021 en ce qui concerne les procédures ***, ** et **.

E.

Par décision du 5 août 2021, l'AFC a rejeté la demande de réexamen des décisions précitées.

F.

F.a Par acte du 3 septembre 2021, A._____, B._____, C._____, D._____ et E._____ (ci-après : les recourants) ont recouru devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision de l'AFC précitée. Ils concluent en substance à l'annulation de la décision entreprise dans la cause portant les références ***, **, ***, ** et **, à l'admission de leur demande de réexamen du 17 mai 2021 et

à ce que les demandes d'entraide administrative en matière fiscale requises par l'autorité requérante soient refusées.

A l'appui de leur recours, les recourants invoquent – en plus de la décision de l'autorité fiscale indienne du 25 mars 2021 invoquée dans leur demande de réexamen du 17 mai 2021 (cf. let. D *supra*) – deux nouveaux motifs de réexamen, à savoir l'absence alléguée, au 30 août 2021, de procédure de contrôle fiscal à l'encontre des autres recourants, ainsi que les décès de G._____ et de F._____. Selon un courrier des recourants du 8 septembre 2021 adressé à l'AFC et accompagné de deux certificats de décès, le décès des deux prénommées est survenu le 12 janvier 2019, respectivement le 8 septembre 2021.

F.b L'AFC (ci-après également : l'autorité inférieure) s'est déterminée par réponse du 26 octobre 2021, en concluant au rejet du recours.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – 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 en lien avec l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.2 En leur qualité de destinataires de la décision du 5 août 2021, les recourants sont spécialement touchés par celle-ci ; ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; art. 4 al. 3 et 19 al. 2 LAAF), au moins en ce qui concerne les procédures portant les références ***, ***, et *** dans lesquelles les renseignements demandés n'ont pas encore été transmis par l'AFC à l'autorité requérante (cf. Faits, let. C *supra*).

La situation se présente en revanche sous un angle différent en ce qui concerne les procédures *** et *** dans lesquelles l'AFC a déjà transmis à

l'autorité requérante les informations requises. En effet, l'intérêt digne de protection exigé par l'art. 48 al. 1 let. c PA doit en principe être actuel. L'objet d'une demande en justice ne peut normalement porter que sur des questions juridiques actuelles dont les conséquences touchent concrètement le justiciable (cf. notamment ATF 142 V 2 consid. 1.1). En d'autres termes, la qualité pour recourir auprès du TAF suppose en principe, comme cela est le cas pour la procédure de recours devant le Tribunal fédéral, un intérêt actuel et pratique à obtenir l'annulation ou la modification de la décision attaquée (cf. ATAF 2010/27 consid. 1.3.2 ; 2009/9 consid. 1.2.1). Cet intérêt doit exister tant au moment du dépôt du recours qu'à celui où l'arrêt est rendu (cf., notamment, ATF 142 I 135 consid. 1.3.1 ; ATAF 2010/27 consid. 1.3.2). En l'espèce, la qualité pour recourir des recourants en ce qui concerne les deux procédures mentionnées ci-dessus paraît douteuse, dès lors qu'il n'est plus possible pour eux d'obtenir l'annulation des renseignements qui ont déjà été transmis à l'autorité requérante. En tant qu'ils demandent le réexamen de ces décisions déjà exécutées, il est donc douteux que le recours soit recevable. Vu l'issue du litige, la question peut cependant souffrir de demeurer indécise.

Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui précède.

1.3 A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (cf. 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 (FF 2010 241, 248 ; cf. ATF 144 II 130 consid. 5.1 ; arrêt du TAF 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 (cf. art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, ch. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, ch. 2.149). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., 2011, ch. 2.2.6.5).

2.2 La présente procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral établit les faits d'office et librement (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêt du TF 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1, A-416/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.3). Cette maxime doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 52 PA ; cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; arrêts du TAF A-479/2021 précité consid. 1.4.1, A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. arrêt du TAF A-2479/2019 précité 2.2.1 et les références citées).

3.

En l'espèce, les quatre décisions finales de l'AFC du 11 mai 2018 sont entrées en force à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2020 (2C_703/2019).

Par lettre du 17 mai 2021, soit postérieurement à cet arrêt, les recourants ont demandé à l'AFC le réexamen de ses décisions finales du 11 mai 2018, en invoquant des faits et des moyens de preuve nouveaux. Par décision du 5 août 2021, l'autorité inférieure a indiqué dans sa motivation rejeter la demande de réexamen des recourants et au chiffre 1 de son dispositif que « [l]a demande de réexamen du 17 mai 2021 est rejetée » (décision, p. 3). Le Tribunal considère que l'emploi du terme « rejet » dans la décision précitée est une erreur de plume de l'autorité inférieure. Il ressort en effet de la lecture de la décision attaquée que l'autorité inférieure a nié l'existence de motifs de réexamen et qu'elle n'entendait ainsi pas entrer en matière sur dite demande, ce qui semble avoir été interprété de manière identique par les recourants, tant à l'appui de leur recours du 3 septembre 2021 (recours, p. 9 : « Au vu de ces éléments, l'AFC aurait dû entrer en matière sur la demande de réexamen objet du présent recours [...] ») que de leur conclusion.

Saisie d'une demande de réexamen, l'autorité inférieure doit tout d'abord décider si elle entre en matière ou non. La non-entrée en matière constitue une décision au sens de l'art. 5 PA contre laquelle le requérant peut uniquement recourir en alléguant que ladite autorité a nié à tort l'existence des conditions requises pour l'obliger à statuer au fond et le Tribunal administratif fédéral ne peut qu'inviter cette dernière à examiner la demande au fond, s'il admet le recours. Les conclusions du recourant (soit « l'objet du

litige ») sont en effet limitées par les questions tranchées dans le dispositif de la décision querellée (soit « l'objet de la contestation » ; cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3). Celles qui en sortent, en particulier les questions portant sur le fond de l'affaire, ne sont pas recevables (cf. ATF 135 II 38 consid. 1.2 ; arrêt du TF 2C_555/2015 du 21 décembre 2015 consid. 4).

L'objet du litige consiste ainsi, en l'espèce, à examiner si c'est à tort ou à raison que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur la demande de réexamen des recourants. Il ne porte pas sur le bien-fondé des décisions finales de l'AFC du 11 mai 2018.

Il s'agit d'abord de rappeler les principes qui régissent le réexamen (cf. consid. 4 *infra*), avant de procéder à la résolution du cas d'espèce (cf. consid. 5 et 6 *infra*).

4.

4.1 Une fois qu'une décision administrative est entrée en force, il est possible d'adresser une demande de réexamen à l'autorité administrative qui l'a rendue en vue de sa reconsidération. Cette requête – non soumise à des exigences de délai ou de forme – n'est pas expressément prévue par la PA ; la jurisprudence et la doctrine l'ont cependant déduite de l'art. 66 PA, qui prévoit le droit de demander la révision des décisions de l'autorité de recours, et des art. 8 et 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 19 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 ; arrêt du TAF A-1561/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.2.1 et les références citées ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., 2013, n° 735 p. 258 ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^e éd., 2018, n° 1421 p. 491). Si une telle requête peut être présentée en tout temps et n'est en particulier pas soumise aux délais applicables aux demandes de révision proprement dite (soit les délais de l'art. 67 PA), l'autorité saisie est toutefois fondée à estimer qu'elle est tardive en application du principe de la bonne foi (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 et les références citées ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 398 ; TANQUEREL, *op. cit.*, n° 1416 p. 489).

4.2 Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à certaines conditions. Tel est le cas, lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision prévus par l'art. 66 PA, notamment une irrégularité de la procédure ayant abouti à la première décision ou des faits, respectivement

des moyens de preuve nouveaux et importants ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable – dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique – depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2, 2010/27 consid. 2.1 qui parle de demande d'adaptation dans ce dernier cas et de reconsidération qualifiée dans le premier ; cf. également arrêt du TAF A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 4.2). En présence de l'un de ces motifs, l'autorité doit entrer en matière et cela fait, dans une deuxième étape, elle examinera si le motif retenu conduit effectivement à une modification de la décision à réviser (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., p. 398). Dans les autres situations, l'autorité administrative n'est pas tenue de réexaminer sa décision, mais est libre de le faire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2, 2010/5 consid. 2.1.1).

4.3 Selon la pratique en vigueur en matière de révision, applicable par analogie à l'institution du réexamen, les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision ou le réexamen d'une décision entrée en force que s'ils sont pertinents et suffisamment importants pour conduire à une nouvelle appréciation de la situation (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 ; arrêt du TAF A-3595/2015 du 21 septembre 2016 consid. 2.1.2). En d'autres termes, il est nécessaire que les faits nouveaux soient décisifs et que les moyens de preuve offerts soient propres à les établir. Par faits nouveaux, il faut comprendre des faits que le requérant ne connaissait pas lors de la première décision ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3). Cela implique aussi qu'il doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait exiger de lui. Celle-ci fera en particulier défaut si la découverte du fait ou du moyen de preuve est le fruit de recherches qui auraient pu et dû être effectuées plus tôt (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3, 2013/37 consid. 2.1).

En effet, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni surtout viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours (cf. ATF 138 I 61 consid. 4.5, 136 II 177 consid. 2.1 s. et les références citées ; arrêt du TAF A-6576/2019 du 16 avril 2021 consid. 4.2). Elle ne saurait non plus viser à supprimer une erreur de droit, à bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire (cf. ATAF 2019 I/8 précité consid. 4.2.3 ; AUGUST MÄCHLER, in : Auer/Mauer/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2^e éd., 2019, n° 18 ad art. 66 ; KARIN SCHER-

RER REBER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensrecht [VwVG], 2016, n° 31 ad art. 66). Une décision infondée à l'origine, mais non contestée, n'a pas à être modifiée par la suite du seul fait qu'il résulte de jugements rendus dans des procédures parallèles que la situation juridique diffère de celle qu'a retenue l'autorité qui a rendu la décision initiale. Par principe, une erreur dans l'application du droit doit être invoquée à l'aide des voies de recours ordinaires ouvertes contre la décision et l'on ne peut revenir sur celle-ci que de manière exceptionnelle si elle est affectée d'erreurs matérielles particulièrement graves (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3).

4.4 Lorsqu'une autorité de recours s'est prononcée matériellement sur le fond, c'est en principe la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause qui est ouverte, en particulier si le requérant découvre après coup des faits pertinents ou des moyens de preuve concluants qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure précédente, à l'exclusion des faits ou moyens de preuve postérieurs à l'arrêt (cf. art. 123 al. 2 let. a de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] applicable par renvoi de l'art. 45 LTAF). En effet, contrairement aux décisions administratives qui n'acquiescent que la force de chose décidée (« formelle Rechtskraft »), les décisions prises sur recours sont assorties de l'autorité de la chose jugée (« matérielle Rechtskraft » ou « res iudicata »), ce qui signifie qu'elles ne peuvent être remises en discussion par les mêmes parties sur le même objet (cf. sur ces notions ATAF 2009/11 consid. 2.1.2). Dans ce sens, le jugement de l'autorité de recours remplace la décision initialement attaquée (effet dévolutif du recours ordinaire). Tel est en particulier le cas du recours devant le TAF, qui est un moyen de droit ordinaire, dévolutif et en principe de nature réformatoire (cf. art. 61 PA). Par conséquent, l'arrêt de cette instance judiciaire, qu'elle admette ou rejette le recours, remplace la décision attaquée (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.1 ; cf. à l'égard des arrêts du TF : ATF 144 I 208 consid. 3.1). En résumé, par principe, une décision ayant donné lieu à une décision de l'autorité de recours ne peut être remise en cause, après l'échéance du délai de recours contre le jugement, que par la voie de la révision, ce qui exclut ainsi l'invocation de faits nouveaux postérieurs à ce jugement (vrais novas).

4.5 La seule exception à ce principe est strictement conditionnée par la jurisprudence. L'autorité administrative de première instance n'est tenue d'entrer en matière sur une demande de réexamen lors de l'invocation de faits ou moyens de preuve postérieurs à un arrêt d'une autorité de recours, que pour autant que cet élément nouveau – qui serait irrecevable comme motif de révision comme mentionné dans le paragraphe précédent – soit

important au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, appliqué par analogie. En effet, la jurisprudence a déduit des garanties générales de procédure de l'art. 29 al. 2 Cst. l'obligation pour l'autorité administrative d'entrer en matière sur une demande de réexamen lorsque la situation juridique a changé de manière telle que l'on peut sérieusement s'attendre à ce qu'un résultat différent puisse se réaliser (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; arrêts du TF 2C_337/2017 du 10 juillet 2017 consid. 3.1 et les références citées). Le réexamen dans une telle situation n'est cependant admissible que si les vrais nova invoqués sont prépondérants, dans ce sens que l'autorité administrative, procédant à un examen *prima facie* de la situation juridique incluant ces nova, parviendrait à une solution différente de celle concrétisée dans sa décision initiale.

La jurisprudence a parfois restreint le réexamen par l'autorité de première instance d'une décision ayant fait l'objet d'un jugement matériel aux décisions à effet durable (ATF 97 I 748, consid. 4b, p. 752 et 7, p. 761 ; arrêts du TAF A-468/2021 du 1^{er} décembre 2021 consid. 3.4.1 [attaqué devant le TF], A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 4.3 et 4.4, A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 5.2), tout en l'admettant parfois plus largement (ATF 136 II 177 consid. 2.1). La doctrine n'est d'ailleurs pas unanime quant à l'existence de cette condition (MOOR/POLTIER, op. cit., N 2.4.4.2, p. 399 ; JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale, 2013, N 84, qui parle de « décision déployant des effets durables » ; TANQUEREL, op. cit., p. 491, qui l'applique spécifiquement aux décisions négatives ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., N 742).

En l'espèce, nul n'est besoin de trancher la question de savoir si le réexamen est aussi conditionné à l'existence d'une décision à effet durable puisque, comme on le verra (cf. consid. 6 *infra*), les recourants ne sont pas parvenus à démontrer l'existence – incontestablement exigée – d'un élément de fait important au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, appliqué par analogie.

5.

Il convient dans un premier temps de présenter et de qualifier les motifs de réexamen invoqués par les recourants.

5.1 Les recourants font valoir trois éléments qu'ils qualifient de « faits nouveaux ». Ils se réfèrent d'abord à une décision du 25 mars 2021 de l'autorité requérante notifiée à B. _____ clôturant la procédure de contrôle ouverte à son encontre pour l'une des périodes couvertes par les demandes

d'assistance administrative adressées à l'AFC le 22 juin 2016, soit la période allant du 1^{er} mars 2011 au 31 mars 2015. Ils allèguent ensuite qu'aucune procédure de contrôle fiscal ne serait en cours, au 30 août 2021, à l'encontre de tous les recourants pour la période visée par les demandes d'entraide, soit du 1^{er} mars 2011 au 31 mars 2015, en s'appuyant sur des extraits des profils de A._____, B._____, D._____ et E._____ ouverts sur la plateforme de l'autorité requérante (état au 30 août 2021) et joints à leur recours. Ils n'indiquent en revanche pas sur quelles règles leur demande de réexamen serait concrètement fondée, se bornant à relever que les deux éléments précités seraient des « vrais novas », dans la mesure où ils sont postérieurs à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2019 du 16 novembre 2020. Il en découlerait, selon eux, que les informations recueillies dans le cadre des demandes d'entraide et dont la transmission à l'autorité requérante est envisagée seraient désormais sans objet. Enfin, de l'avis des recourants, en raison des décès de G._____ et de F._____, les informations les concernant n'auraient « plus aucune utilité » pour l'autorité requérante « eu égard au but fiscal visé dans leurs demandes d'assistances du 22 juin 2016 ».

5.2 Pour sa part, l'autorité inférieure considère que la décision de taxation du 25 mars 2021 concernant B._____, produite par les recourants, ne constitue pas un fait ou un moyen de preuve au sens de l'art. 66 PA (« pseudo-nova »), dès lors qu'elle a été établie postérieurement à l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2020 précité. Il ne s'agit pas non plus d'un moyen de preuve nouveau (« vrai nova ») qui serait apte à établir un fait allégué antérieurement, durant la procédure ordinaire, et demeuré non établi. En effet, durant la procédure ordinaire, la prétendue clôture de la procédure en Inde concernant B._____ n'a pas été alléguée par les recourants. Ainsi, en ce qui concerne les éléments invoqués par les recourants, l'autorité inférieure a examiné si les circonstances s'étaient modifiées dans une mesure notable depuis le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral précité.

5.3 En l'occurrence, la décision de taxation du 25 mars 2021 produite par les recourants est postérieure à l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2020 précité. Dans ce sens, elle ne saurait être qualifiée de pseudo-nova, ni en tant que moyen de preuve – la décision a été rendue après l'arrêt du Tribunal fédéral – ni en tant que fait – la taxation, en tant que constatation de l'existence d'une créance fiscale, étant intervenue également après l'arrêt du Tribunal fédéral. Elle ne constitue ainsi pas un pseudo-nova, soit un fait ou un moyen de preuve antérieur à la décision sur recours (cf. ATF 143 III 272 consid. 2.2 ; arrêt TAF D-432/2014 du 17 juillet 2014 consid. 3.2),

mais plutôt un vrai nova, produit ultérieurement à ce moment. La question de savoir si cette décision constitue un moyen de preuve ou un fait n'est pas déterminante. En effet, les moyens de preuve postérieurs à un arrêt matériel du Tribunal n'ouvrent la voie au réexamen que s'ils sont aptes à établir un fait allégué antérieurement, durant la procédure ordinaire, et demeuré non établi (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.2 et les réf. cit.) ; tel ne saurait être le cas en l'espèce dès lors que durant la procédure ordinaire, la prétendue clôture de la procédure en Inde concernant B. _____ n'a pas été alléguée. Ainsi, en ce qui concerne l'élément précité, seul le motif de la modification notable des circonstances – pour autant qu'elle soit dûment prouvée – pourrait entrer en considération en vue du réexamen des décisions du 11 mai 2018 (cf. consid. 6 *infra*).

Il en va de même de l'absence alléguée, au 30 août 2021, de procédure de contrôle fiscal à l'encontre des autres recourants, ainsi que du décès de F. _____, survenu le 8 avril 2021 (cf. consid. 6 *infra*).

En revanche, le décès de G. _____, survenu le 12 janvier 2019, est antérieur à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3482/2018 du 5 août 2019 et à l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2020 ; il s'agit donc d'un véritable fait nouveau (« pseudo-nova »), à savoir un élément de fait qui existait déjà au moment de la décision sur recours, ce qui signifie que seule la voie de la révision de la décision judiciaire entrée en force était ouverte ; dès lors que la voie de la révision était ouverte, celle du réexamen de la décision de l'autorité administrative ne pouvait pas l'être (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.1 et les réf. cit.) : l'entrée en matière sur une demande de réexamen, exceptionnellement admise malgré l'effet dévolutif d'un recours ordinaire exercé auparavant, ne peut être admise que si, entre autres conditions, les novas invoqués sont postérieurs à la décision judiciaire entrée en force. Le grief concernant le décès de G. _____ doit donc être écarté pour ce motif déjà.

6.

Il convient ensuite d'examiner si les éléments invoqués par les recourants sont constitutifs d'une « modification notable des circonstances » au sens de la jurisprudence précitée, ce qui justifierait exceptionnellement d'entrer en matière sur leur demande de réexamen.

6.1 Comme cela a été rappelé plus haut, l'autorité administrative doit exceptionnellement entrer en matière sur une demande de réexamen d'une décision qui a fait l'objet d'un jugement sur recours entré en force, lorsque

les circonstances de fait se sont modifiées de manière notable (cf. consid. 4.2 *supra*). Pour que cette condition soit réalisée, il ne suffit pas d'alléguer une modification des circonstances de fait ; il faut en plus que celle-ci soit notable, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue de la procédure (cf. arrêt du TAF D-253/2014 du 13 février 2014 consid. 5.4), ici sur la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

6.2

6.2.1 Aux termes de l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI CH-IN, RS 0.672.942.31), 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 (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 6, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 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 TF 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 n'est finalement pas pertinente (cf. arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-1023/2020 précité consid. 6).

6.2.2 Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 4.2.2 et A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.3), il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation. Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3).

L'Etat requis ne peut pas remettre en cause l'utilité de la procédure d'assistance administrative sur la base de documents indiquant que le contrôle fiscal à l'étranger serait clos. D'une part, car cela reviendrait à se substituer à l'appréciation de l'autorité requérante quant à la portée d'un acte juridique de droit interne sur la pertinence de l'assistance administrative, ce qui outrepasserait le rôle de l'Etat requis (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 1.5, non publié in : ATF 147 II 116). Le fait d'ailleurs que l'autorité requérante maintienne sa demande d'assistance administrative nonobstant l'existence d'un règlement d'ensemble ne procède pas d'un comportement contraire à la bonne foi et il n'incombe pas à l'Etat requis de la remettre en cause sur la base d'un tel document (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6). D'autre part, parce qu'on ne peut exclure que les contrôles fiscaux qui auraient été clos puissent être repris à l'étranger (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 précité consid. 1.5, non publié in : ATF 147 II 116) et qu'il n'appartient pas au Tribunal de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant pour juger à sa place de la possibilité laissée par le droit de procédure de cet Etat de revenir sur une procédure de contrôle fiscal qui serait, par hypothèse, close (cf. également arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6).

6.2.3 Ainsi, l'Etat requérant ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2 et 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'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

Selon la jurisprudence fédérale, il n'est toutefois pas exclu que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. Il appartient toutefois à la partie qui entend s'en prévaloir de le démontrer (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3).

6.3 En l'espèce, la décision de taxation du 25 mars 2021 produite par les recourants concernant B._____ ne saurait amener la Suisse, en tant qu'Etat requis, à considérer que le contrôle fiscal en Inde le concernant serait définitivement clos et que les informations demandées ne seraient plus d'aucune utilité pour l'autorité requérante. En effet, cette dernière n'a

pas retiré ses requêtes, malgré la décision de taxation précitée ; il n'est donc pas exclu que celles-ci soient toujours d'actualité. Ainsi, refuser l'assistance administrative sur la base de la décision de taxation précitée reviendrait à remettre en cause sans fondement la présomption de bonne foi des autorités indiennes et à substituer sa propre interprétation de la législation de l'Etat requérant à celle de ce dernier.

A cela s'ajoute que, contrairement à ce que prétendent les recourants, la décision de taxation du 25 mars 2021 porte sur les années 2017 à 2018, ce qui signifie que les périodes en question ne sont pas visées par la demande d'assistance administrative concernant B._____. S'il a été possible de rendre une telle décision, en se basant entre autres sur les reprises concernant les années fiscales 2008 à 2013, rien n'indique en revanche que ces mêmes reprises suffisent à établir une taxation complète pour les périodes fiscales faisant l'objet des requêtes déposées par l'Etat requérant. Enfin, il convient de garder à l'esprit que la décision de taxation précitée ne concerne pas tous les recourants, mais uniquement B._____, ce qui limite d'autant plus sa portée.

Partant, la décision indienne de taxation du 25 mars 2021 ne constitue en aucun cas une modification notable des circonstances apte à influencer sur l'issue de la procédure, à savoir sur la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Cette décision ne constitue pas un fait nouveau prépondérant ouvrant la voie à un réexamen.

6.4 Les considérations qui précèdent valent également en ce qui concerne l'absence alléguée de procédure de contrôle fiscal en cours à l'encontre des autres recourants pour la période visée par les demandes d'assistance administrative. En effet, l'autorité requérante n'a pas retiré ses requêtes les concernant ; il faut donc partir du principe que celles-ci conservent une utilité pour le MFI. D'ailleurs, même si l'on devait tenir l'allégué des recourants pour vrai, rien n'indique qu'une procédure ne sera pas (ré)ouverte une fois les renseignements transmis ; il faut rappeler à cet égard qu'il n'appartient pas à l'Etat requis d'interpréter la législation de l'Etat requérant en vue de déterminer si l'ouverture d'une telle procédure est possible (cf. consid. 6.2.2 *supra*). Mal fondé, le grief des recourants doit par conséquent être rejeté. Le point de savoir si ce grief est tardif, dès lors qu'il n'a été invoqué par les recourants pour la première fois que devant le TAF, peut demeurer indécis, vu l'issue du litige.

6.5 Enfin, les décès de G._____ (qui était concernée par la procédure ***) et de F._____ (qui était concernée par la procédure ***), doivent être examinés séparément.

On relèvera à titre préalable, comme cela a été mentionné plus haut (cf. consid. 1.2 *supra*), que la qualité pour recourir des recourants en ce qui concerne les procédures *** et *** paraît douteuse, dès lors que l'autorité inférieure a déjà transmis à l'autorité requérante les informations requises et qu'il n'est plus possible de revenir sur ces décisions qui ont déjà été exécutées. D'autre part, le point de savoir si les griefs précités ne sont pas tardifs, dès lors qu'ils n'ont été invoqués par les recourants pour la première fois que devant le TAF, peut demeurer indécis, vu l'issue du litige.

6.5.1 Il a déjà été relevé précédemment que le décès de G._____, survenu le 12 janvier 2019, constitue un pseudo-nova qui n'ouvre pas la voie au réexamen (cf. consid. 5.3 *supra*). Par surabondance, on relèvera également que les recourants, représentés par un mandataire, n'ont peut-être pas fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait exiger d'eux, en ne communiquant à l'autorité inférieure que le 8 septembre 2021 le décès précité survenu déjà le 12 janvier 2019. Les recourants n'ont apporté aucune explication à ce sujet. Partant, ils ne sauraient le faire valoir à ce stade de la procédure et ce fait n'ouvre manifestement pas la voie au réexamen.

6.5.2 F._____ est la personne qui était concernée par la procédure *** (cf. art. 3 let. a LAAF). L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2019 précité a mis un terme à la procédure y relative ; depuis, elle a été exécutée et les informations ont été transmises au MFI (cf. Faits, let. C). Dans la mesure où la transmission des renseignements ne peut pas être annulée, le décès de la prénommée ne peut pas constituer une modification notable des circonstances apte à influencer sur l'issue de la cause. Partant, la voie du réexamen n'était pas ouverte pour ce motif également.

En ce qui concerne les autres procédures, dont les informations n'ont pas été encore transmises au MFI, F._____ n'y figurait pas comme une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF ; ainsi, son décès ne constitue pas une circonstance propre à influencer sur la validité formelle des décisions rendues. Tout au plus, faut-il déterminer si cette circonstance permettrait d'obtenir le caviardage de son nom dans la documentation bancaire visée par les demandes précitées, à la lumière du principe de la pertinence vraisemblable.

Or, tel ne saurait manifestement être le cas en l'espèce. En effet, comme le principe de spécialité protège les tiers de l'utilisation des informations les concernant par l'Etat requérant, le simple fait que leur nom soit mentionné dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à faire naître un intérêt digne de protection dans ce sens. Il faut bien plus qu'ils puissent se prévaloir d'autres circonstances, comme l'existence d'un risque concret que l'Etat requérant ne respectera pas le principe de spécialité. En revanche, le seul fait que le tiers puisse faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent (cf. art. 4 al. 3 LAAF) et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'Etat requérant ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3).

Dans la mesure où le décès d'un tiers, ici F._____, ne constitue nullement un élément propre à démontrer un risque de violation du principe de spécialité, il ne peut aucunement influencer sur l'intérêt digne de protection à obtenir le caviardage des informations la concernant. Ce décès n'est donc pas une modification des circonstances propre à influencer l'issue de la cause, de sorte que la voie du réexamen n'était pas non plus ouverte pour ce motif.

6.6 En résumé, la condition d'une « modification notable des circonstances » n'est pas réalisée en l'espèce, étant rappelé que la question de savoir si le réexamen est aussi conditionné à l'existence d'une décision à effet durable a été laissée ouverte (cf. consid. 4.5 *supra*). Mal fondés, les griefs des recourants doivent être entièrement rejetés.

7.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur la demande de réexamen des recourants. Par conséquent, le recours dirigé contre la décision de l'autorité inférieure ne peut, compte tenu des considérants qui précèdent, qu'être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

8.

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 5'000.—, sont mis à la charge des recourants, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par les recourants, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens

n'est allouée ni aux recourants (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario) ni à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

9.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif se trouve à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Les frais de procédure de 5'000 francs sont mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jérôme Gurtner

Indication des voies de droit :

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)