



Cour I
A-6793/2019

Arrêt du 3 septembre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Annie Rochat Pauchard, juges,
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,
4. D. _____,

tous représentés par
Maître Frédéric Neukomm,
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 service indien d'échange d'informations en matière fiscale (Foreign Tax and Tax Research Division, Ministry of Finance, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2012, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-IN, RS 0.672.942.31).

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

As per information available, B._____ is having an account in E._____ (...).

The details of the bank accounts in E._____ are needed for the period (...) 2004 through (...) 2011 to ascertain tax evasion, if any.

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

1. Whether B._____ was/is a holder of the bank account with E._____ having the following details:

Sl. No.	Name	BUP_SIFIC_PERID
1.	B._____	(...)

2. Whether B._____ was/is holding any other bank account with E._____ either in her name or jointly with some other person.
3. Whether there is any linkage of the above mentioned person and her bank account with the following bank account:

Sl. No.	Name	Code Client/	Profile	IBAN

		BUP_SI- FIC_PER_ID	
1.	(...) F. _____	(...)	(...)

4. If answer to any of the questions is yes, then following details may be provided pertaining to all these accounts:
- Copies of bank statements for the above mentioned bank account from (...) 2004 to (...) 2011 held by (...) F. _____ (...).
 - Copies of account opening form & documents submitted as a proof of identity in the above mentioned accounts.
 - Details of Directors/Authorized signatories for all these bank accounts.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

The information is required purely for taxation purposes only and will be used for taxation purposes.

B. Par une seconde demande d'assistance administrative du (...) 2012, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de C. _____. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

As per information available, C. _____ is having an account in E. _____.

The details of the bank accounts in E. _____ are needed for the period (...) 2004 through (...) 2011 to ascertain tax evasion, if any.

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

- Whether C. _____ was/is a holder of the bank account with E. _____ having the following details:

Sl. No.	Name	BUP_SIFIC_PERID
1.	C. _____	(...)

2. Whether C._____ was/is holding any other bank account with E._____ either in her name or jointly with some other person.
3. Whether there is any linkage of the above mentioned person and her bank account with the following bank account:

Sl. No.	Name	Code Profile Client/ BUP_SI-FIC_PER_ID	IBAN
1.	G._____	(...)	(...)

4. If answer to any of the questions is yes, then following details may be provided pertaining to all these accounts:
 - a. Copies of bank statements for the above mentioned bank account from (...) 2004 to (...) 2011 held by G._____ Corp (...).
 - b. Copies of account opening form & documents submitted as a proof of identity in the above mentioned accounts.
 - c. Details of Directors/Authorized signatories for all these bank accounts.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

The information is required purely for taxation purposes only and will be used for taxation purposes.

C. Par une troisième demande d'assistance administrative du (...) 2012, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A._____. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

As per information available, A._____ is having an account in E._____.

The details of the bank accounts in E._____ are needed for the period (...) 2004 through (...) 2011 to ascertain tax evasion, if any.

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

1. Whether A._____ was/is a holder of the bank account with E._____ having the following details:

Sl. No.	Name	BUP_SIFIC_PERID
1.	A. _____	(...)

2. Whether A. _____ was/is holding any other bank account with E. _____ either in her name or jointly with some other person.
3. Whether there is any linkage of the above mentioned person and his bank account with the following bank account:

Sl. No.	Name	Code Client/ BUP_SI- FIC_PER_ID	Profile	IBAN
1.	G. _____	(...)		(...)
2.	D. _____	(...)		--
3.	C. _____	(...)		--

4. If answer to any of the questions is yes, then following details may be provided pertaining to all these accounts:
 - a. Copies of bank statements for the above mentioned bank account from (...) 2004 to (...) 2011 held by A. _____ (...), G. _____ (...), D. _____ (...) C. _____ (...).
 - b. Copies of account opening form & documents submitted as a proof of identity in the above mentioned accounts.
 - c. Details of Directors/Authorized signatories for all these bank accounts.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

The information is required purely for taxation purposes only and will be used for taxation purposes.

D. Par une quatrième demande d'assistance administrative du (...) 2012, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de D. _____. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

As per information available, D. _____ is having an account in E. _____.

The details of the bank accounts in E._____ are needed for the period (...) 2004 through (...) 2011 to ascertain tax evasion, if any.

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

1. Whether D._____ was/is a holder of the bank account with E._____ having the following details:

Sl. No.	Name	BUP_SIFIC_PERID
1.	D._____	(...)

2. Whether D._____ was/is holding any other bank account with E._____ either in her name or jointly with some other person.

3. Whether there is any linkage of the above mentioned person and his bank account with the following bank account:

Sl. No.	Name	Code Profile Client/ BUP_SI-FIC_PER_ID	IBAN
1.	G._____	(...)	(...)

4. If answer to any of the questions is yes, then following details may be provided pertaining to all these accounts:

- a. Copies of bank statements for the above mentioned bank account from (...) 2004 to (...) 2011 held by G._____ (...).
- b. Copies of account opening form & documents submitted as a proof of identity in the above mentioned accounts.
- c. Details of Directors/Authorized signatories for all these bank accounts.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

The information is required purely for taxation purposes only and will be used for taxation purposes.

E. Par courrier du 9 mars 2012 à l'autorité requérante, l'AFC a indiqué que conformément au champ d'application temporel de la CDI CH-IN, seules les informations à partir du 1^{er} janvier 2011 pourraient être fournies. Par ailleurs, l'AFC a précisé que si les renseignements sur lesquels se fondaient la demande d'assistance avaient été obtenus de manière illicite au regard du droit suisse, aucune information requise ne pourrait être transmise ; qu'à sa connaissance les données en relation avec des comptes auprès de la banque E. _____ avaient été obtenues de manière frauduleuse et transmises à divers Etats, dont l'Inde ; qu'en conséquence, l'autorité fiscale indienne était invitée à confirmer que les données sur lesquelles se basaient ses demandes n'avaient pas été obtenues, directement ou indirectement, de manière illicite.

F. Par courrier du 3 avril 2012, l'autorité requérante a demandé à l'AFC d'interpréter la CDI CH-IN de manière libérale, afin de permettre l'échange d'informations antérieures à l'année 2011. Dite autorité a également précisé que la provenance illicite des renseignements à l'égard du droit suisse, n'entraîne pas dans le champ d'application de la réserve « d'ordre public », telle que définie par le paragraphe 19.5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) ; et que la disposition de l'Ordonnance du 1^{er} octobre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (ci-après : OACDI, RO 2010 4017), subséquemment remplacée par la Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (ci-après : LAAF, RS 651.1), sur laquelle l'AFC fondait sa position, n'était pas conforme aux standards internationaux selon un document intitulé « Peer Review Report of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose ». L'autorité requérante a ainsi conclu à la transmission des informations requises dans sa demande d'assistance administrative.

G. Par courrier du 6 septembre 2012 à l'autorité fiscale indienne, l'AFC a confirmé sa position présentée dans son courrier du 9 mars 2012 et a invité dite autorité à confirmer que les données sur lesquelles se basaient ses demandes, n'avaient pas été obtenues, directement ou indirectement, de manière illicite selon le droit suisse.

H. Par courrier du 5 décembre 2012, l'autorité requérante a complété ses requêtes d'assistance administrative des (...) et (...) 2012 par quatre demandes complémentaires. L'autorité requérante a ainsi, respectivement, adressé à l'AFC les questions suivantes, pour la période du (...) 1995, ou la date de l'ouverture du compte bancaire concernée, au (...) 2012 :

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

S. No	BUP_SIFIC_PER_ID	PER_ID	PER_NO
1	(...)	(...)	(...)

D._____ with the aforesaid identification details is linked with the following bank account:

Sr No	Nom du profile client	Code profile client	IBAN
1	G._____	(...)	(...)

Other related persons to the taxpayers profile are as under:

Sr. No.	Nom	Code BUP
1	D._____	(...)
2	C._____	(...)
3	G._____	(...)

1. [bis] Details of all bank account(s) held by / linked with B._____ in E._____ at any time in the past or present, whose Internal Identifier (Identifiants Internes) are as under:

S. No	BUP_SIFIC_PER_ID	PER_ID	PER_NO
1	(...)	(...)	(...)

B._____ with the aforesaid identification details is linked with the following bank account:

Sr No	Nom du profile client	Code profile client	IBAN
-------	-----------------------	---------------------	------

1	(...) F._____	(...)	(...)
---	------------------	-------	-------

Other related persons to the taxpayers profile are as under:

Sr. No.	Nom	Code BUP
1	D._____	(...)
2	C._____	(...)
3	A._____	(...)

1. [ter] Details of all bank account(s) held by / linked with C._____ in E._____ at any time in the past or present, whose Internal Identifier (Identifiants Internes) are as under:

S. No	BUP_SIFIC_PER_ID	PER_ID	PER_NO
1	(...)	(...)	(...)

C._____ with the aforesaid identification details is linked with the following bank account:

Sr No	Nom du profile client	Code profile client	IBAN
1	G._____	(...)	(...)

Other related persons to the taxpayers profile are as under:

Sr. No.	Nom	Code BUP
1	D._____	(...)
2	C._____	(...)
3	G._____	(...)

1. [quarter] Details of all bank account(s) held by / linked with D._____ in E._____, at any time in the past or present, whose Internal Identifier (Identifiants Internes) are as under:

S. No	BUP_SIFIC_PER_ID	PER_ID	PER_NO
1	(...)	(...)	(...)

D._____ with the aforesaid identification details is linked with the following bank account:

Sr No	Nom du profile client	Code profile client	IBAN
1	G._____	(...)	(...)

Other related persons to the taxpayers profile are as under:

Sr. No.	Nom	Code BUP
1	G._____	(...)
2	C._____	(...)
3	A._____	(...)

Dans les quatre demandes complémentaires il était également requis ce qui suit :

2. Copies of the above mentioned account statements of the bank account with complete narration from (...) 1995 or date of opening of account whichever is later to (...) 2012.
3. Copies of account opening form including the documents submitted as proof of identity by the individual.
4. Name, address and bank account number of the introducer while opening the account.
5. List of all beneficiaries of the accounts, whether in past or present.

6. Names of beneficial owners and ultimate beneficial owners, whether in past or in present & details of their transactions and accounts.
7. Name and address of the power of attorney holders, authorized signatories, beneficiaries and other persons related to the account.
8. If there is a portfolio associated with the account, the statement of the portfolio account from (...) 1995 or date of opening of account whichever is later to (...) 2012.
9. Transcript of all communications with the client or their representatives, if maintained by the bank, since opening of the account and till (...) 2012.

Par ailleurs, les demandes d'assistance administrative précisent :

- (a) All information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purposes permitted in the Agreement which forms the basis for this request;
- (b) The request is in conformity with its laws and administrative practices of India and is further in conformity with the Agreement on the basis of which request is made;
- (c) The information would be obtainable under India's laws and the normal course of its administrative practice in similar circumstances;
- (d) We have pursued all means available in India's territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

I. Par courrier du 20 février 2014 à l'autorité requérante, l'AFC a confirmé que la Suisse ne pouvait pas entrer en matière sur les demandes d'assistance administrative susmentionnées, et cela même si l'Etat requérant n'avait pas participé activement à l'obtention frauduleuse des données précitées, et qu'en conséquence, la Suisse n'avait d'autre choix que de décliner lesdites demandes des (...) et (...) 2012 et leurs compléments du (...) 2012.

J. Par courrier du 31 octobre 2018 à l'AFC, l'autorité requérante s'est référée à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018, lequel, en substance, et dans une affaire similaire, a autorisé le transfert des informations requises, nonobstant le fait que l'autorité fiscale indienne n'avait pas donné l'assurance expresse que les données sur lesquelles elle fondait sa demande avaient été obtenues d'une manière frauduleuse à l'égard du droit suisse. Dite autorité a ensuite indiqué que des demandes similaires, dont celle relative à la présente cause, étaient entre les mains de l'AFC ;

que selon le droit indien, ces demandes n'étaient ni prescrites, ni périmées ; et qu'elle consentait, par avance, à ce que l'AFC procède directement à des notifications aux personnes concernées. L'autorité requérante a ainsi demandé que la présente cause soit traitée rapidement.

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

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

L. Par ordonnances de production du 19 décembre 2018, l'AFC a demandé à la banque E._____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par les demandes d'assistance administrative précitées pour la période du (...) 2011 au (...) 2012. La banque E._____ a en outre été priée d'informer A._____, B._____, C._____ et D._____ de l'ouverture des procédures d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

L.a Par courriers du 18 février 2019 à l'AFC, E._____ a transmis une partie des informations requises.

L.b Par courriels des 28 février, 1^{er}, 15, 18 mars 2019 et procurations annexées, Maître Frédéric Neukomm a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de A._____, B._____, C._____ et D._____. Maître Neukomm a requis la consultation des pièces au dossier.

L.c Par courriers du 7 mars 2019 à l'AFC, E. _____ a transmis une partie des informations requises.

L.d Par courriel du 21 mars 2019, l'AFC a informé E. _____ que les informations transmises étaient incomplètes et requis la production d'informations complémentaires dans un délai de dix jours.

L.e Par courriel du 22 mars 2019 à l'AFC, E. _____ a indiqué que les informations complémentaires requises ne pouvaient pas être fournies car elles se référaient à des documents inexistantes.

L.f Par courrier du 22 mars 2019 à l'AFC, E. _____ a indiqué que la notion de bénéficiaire (« Beneficiary ») employée dans ses réponses désignait le bénéficiaire d'une structure, généralement d'un trust surjacent à une société de domicile titulaire du compte ; que par souci de simplification, l'absence de description précise de la structure, pouvait laisser croire que la personne « bénéficiaire » visée était l'ayant droit économique, ce qui n'était pas le cas ; et que les formulaires T transmis décrivaient en tout état de cause précisément qui étaient les trustee/settlers/bénéficiaires.

L.g Par entretien téléphonique du 16 août 2019 avec l'AFC, E. _____ a indiqué que H. _____ était bien la titulaire du compte n°(...) intitulé « H. _____ (EX. G. _____ pendant la période concernée.

M. Par courrier du 9 septembre 2019, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître Neukomm. L'AFC a également précisé les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

N. Par publication du 17 septembre 2019 dans la Feuille fédérale, l'AFC a invité les sociétés I. _____, constituée le (...), et H. _____ (anciennement G. _____), constituée le (...), à (...), à désigner, dans un délai de 10 jours dès publication, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement, à transmettre à l'AFC une adresse en Suisse.

O. Par courrier du 20 septembre 2019 à l'AFC, soit dans le délai imparti, Maître Neukomm a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorités fiscale indienne.

O.a Par courriel du 8 octobre 2019 à l'AFC, Maître Neukomm a indiqué que certaines informations présentes dans les documents dont la transmission était envisagée devraient faire l'objet d'un caviardage.

P. Par décision finale du 19 novembre 2019, notifiée à A._____, B._____, C._____ et D._____, par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par E._____.

Q. Par deux décisions finales séparées, du 19 novembre 2019, notifiées aux sociétés I._____, et H._____, respectivement, par publications dans la Feuille fédérale du même jour, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par E._____.

R. Par acte du 20 décembre 2019, A._____ (ci-après : le recourant 1), B._____ (ci-après : le recourant 2), C._____ (ci-après la recourante 3) et D._____ (ci-après : la recourante 4) (ci-après et tous ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 19 novembre 2019. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité du recours ; au fond et préalablement, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 19 novembre 2019 ; principalement à la réforme de la décision finale du 19 novembre 2019 et à la non-entrée en matière sur la demande d'assistance administrative du (...) 2018 ; subsidiairement à l'anonymisation ou l'extraction de tous documents mentionnant les noms de A._____ et C._____, et au caviardage, avant toute transmission d'informations, des données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les noms des tiers en général, les noms des employés de banque, y compris les noms de tout avocat/notaire, et les données permettant de les identifier (par exemple adresse e-mail, numéro de téléphone) ; plus subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision ; et en tout état, à débouter l'AFC de toutes autres ou contraires conclusions.

R.a Dans sa réponse du 14 février 2020, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

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

Droit :

1.

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF).

1.1 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Selon l'art. 24 LAAF, les dispositions d'exécution fondées sur l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2) demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant l'entrée en vigueur de la présente loi. Toutefois selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, par analogie à l'art. 132 al. 1 de la Loi sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), qui prévoit que cette loi s'applique aux procédures introduites devant le Tribunal fédéral après son entrée en vigueur, la LAAF peut s'appliquer aux procédures de recours si la décision attaquée a été rendue après son entrée en vigueur (ATF 139 II 340 consid. 3).

1.2 En l'espèce, les demandes d'assistance litigieuses des (...) février 2012 et leurs compléments du (...) 2012 ont été déposées avant l'entrée en vigueur de la LAAF. Toutefois, en application de la jurisprudence, dans la mesure où l'autorité requérante a renouvelé ses demandes par courriel du (...) 2018 et où la décision finale de l'AFC a été rendue le 19 novembre 2019 – laquelle retient d'ailleurs que la LAAF est applicable à la présente procédure – le Tribunal retient que la LAAF est applicable (ATF 139 II 340 consid. 3). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt

digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, les recourants sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

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

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

2.

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER / BEUSCH / KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

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

2.2 En l'espèce, les recourants se plaignent que l'AFC aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable pour les motifs suivants. Tout d'abord, aucune des personnes concernées par les demandes d'assistance n'aurait résidé en Inde durant les périodes en cause. Par ailleurs, les procédures ouvertes en Inde concernant lesdites périodes seraient déjà closes. En outre, le compte no (...), ouvert au nom de I._____, n'aurait jamais été alimenté d'aucune façon. Enfin, G._____, titulaire du compte no (...), serait une entité sous-jacente du J._____ Trust. Les settlors de ce trust seraient les recourants 1 et 4, et les bénéficiaires discrétionnaires, les recourants 2 et 3. Pour cette raison les recourants 2 et 3 ne pourraient pas être considérés comme détenteurs des actifs sous-jacents dudit trust. Les recourants se plaignent également que dès lors qu'il serait de notoriété

publique que l'Inde aurait déposé les demandes d'assistance en cause, sur la base des données initialement obtenues de manière illicite par Hervé Falciani, l'autorité requérante se serait comportée de manière contraire au principe de la bonne foi. Les recourants font en outre valoir qu'il existerait un risque que les autorités indiennes ne respectent pas le principe de spécialité pour deux raisons. Premièrement, selon un jugement de la Cour suprême indienne du 4 juillet 2011, les informations échangées par le biais de la convention de double imposition conclue entre l'Inde et l'Allemagne pourraient être divulguées et transférées à une autre autorité. Deuxièmement, le Gouvernement indien aurait récemment créé un « Multi-Agency Group (MAG) », composé principalement de représentants de diverses autorités administratives potentiellement intéressées à échanger des informations obtenues par le biais de l'assistance administrative. Enfin, les recourants se plaignent que l'autorité inférieure aurait violé le principe de la maxime inquisitoire en procédure administrative. En effet, les recourants allèguent que l'AFC n'aurait ni éclairci la réelle provenance des données utilisées par l'Inde pour fonder ses demandes d'assistance, ni les allégations des recourants, selon lesquelles des informations supplémentaires, relatives aux comptes bancaires concernés, auraient été obtenues en exerçant des pressions sur le recourant 1 au cours d'une procédure menée en Inde.

2.3 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs aux principes de la pertinence vraisemblable (consid. 4 infra), de la bonne foi (consid. 5 infra), de spécialité (consid. 6 infra) et de la maxime inquisitoire en procédure administrative (consid. 7 infra).

3.

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

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

3.2 En l'espèce, la demande d'assistance administrative porte sur la période fiscale du (...) 1995 au (...) 2012. Le Protocole additionnel 3 n'est applicable qu'aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant dès le 1^{er} avril 2011. Pour cette raison, l'AFC n'envisage de transmettre des informations à l'autorité requérante qu'à partir de cette date. Dans ce cadre, la CDI CH-IN, et les Protocoles additionnels 1, 2 et 3 sont applicables à la présente cause.

4.

Aux termes de l'art. 26 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 octobre 1999, Cst., RS 101), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-

3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

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

4.2 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

4.3 Sur le plan formel, le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés comportant leur nature et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (v) le nom et, si elle est connue,

l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

4.4 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

4.5 les recourants Les recourants se plaignent que dans la mesure où une procédure ouverte en Inde, pour les années visées par les requêtes d'assistance, serait déjà close, l'AFC aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable.

4.6 En l'espèce, dans ses demandes des (...) et (...) 2012 et leurs compléments du (...) 2012, l'autorité requérante a expliqué que, selon ses informations, les recourants détiendraient des comptes bancaires auprès de la banque E. _____. Ces comptes n'auraient pas fait l'objet d'une déclaration à l'autorité fiscale indienne et constitueraient ainsi un cas d'évasion fiscale. A cet égard, le Tribunal note que, conformément à la jurisprudence, le rôle de l'AFC se limite à un contrôle de plausibilité ; elle doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'autorité fiscale indienne est présumée agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5 ss infra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'autorité requérante ; il n'incombe pas à l'AFC de refuser une demande ou la transmission des informations parce que celle-ci serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Par ailleurs, le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative du (...) 2012 contient l'ensemble des éléments énumérés au chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel 1. Ainsi ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). Pour ces motifs,

et dès lors que l'autorité requérante n'a pas retiré ses demandes d'assistance, le fait qu'une procédure relative à la période fiscale en cause, aurait été ouverte, puis close, en Inde, n'est pas déterminant et n'a, à ce stade, pas d'influence sur la présente procédure d'assistance administrative.

4.7 Selon la jurisprudence, il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 et les références). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine) (ATF 142 II 161 consid. 3.6).

4.8 Selon les recourants, dans la mesure où aucune des personnes concernées par les requêtes n'aurait résidé en Inde durant les périodes visées par les demandes d'assistance administrative, les informations à transmettre ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

4.9 En l'espèce, le Tribunal constate, en application de la jurisprudence, que la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 3.6). Le grief des recourants doit ainsi être rejeté sur ce point.

4.10 Selon les recourants, dans la mesure où le compte no (...) ouvert au nom de I. _____ n'aurait jamais été alimenté d'aucune façon, et où la relation entre la banque et les recourants 1 et 4 serait ainsi complètement inexistante, la transmission d'informations relatives audit compte violerait le principe de la pertinence vraisemblable. Par ailleurs, au vu du comportement de l'autorité requérante, dite transmission engendrerait des difficultés importantes quant à la preuve de l'absence de mouvements sur le

compte en question, pour d'autres périodes non-concernées par les demandes d'assistance administrative, ce qui violerait le principe de proportionnalité.

4.11 En l'espèce, comme expliqué ci-dessus, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'autorité requérante ; il n'incombe pas à l'AFC de refuser une demande ou la transmission des informations parce que celle-ci serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Dès lors, l'absence de mouvement sur le compte en question, pendant la période concernée, ne remet pas en cause la pertinence vraisemblable d'une telle information. Par ailleurs, dans la mesure où l'autorité requérante est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 5 infra), le Tribunal retient que les conséquences alléguées de la transmission des informations sur le fardeau de la preuve, pour des périodes non-concernées par la demande d'assistance, sont des questions tombant hors du champ d'application temporel des demandes d'assistance en cause, et ne doivent, pour cette raison, pas être examinées dans la présente procédure. Au surplus, le Tribunal note, en raison de la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 infra), que la transmission des informations ne viole pas le principe de proportionnalité.

4.12 Selon la jurisprudence, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

4.13 Selon les recourants, G. _____, titulaire du compte no (...), serait une entité sous-jacente d'un trust révocable, le J. _____ Trust, dont les

settlers seraient le recourant 1 et la recourante 4, et le recourant 2 et la recourante 3 de simples bénéficiaires discrétionnaires. Ainsi, les recourants 2 et 3 ne pourraient pas être considérés comme détenteurs des actifs sous-jacents dudit trust. Pour cette raison, la transmission d'information relatives aux recourant 2 et 3 par l'AFC, violerait le principe de pertinence vraisemblable.

4.14 En l'espèce, il apparaît que l'ensemble des informations requises sur le compte no (...), ouvert au nom de G._____, fait partie du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir. Ainsi, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Au surplus, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1). Il appartient ainsi à l'Inde d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Il n'appartient pas aux autorités suisses de se prononcer sur le bien-fondé de la possible imposition d'un trust envisagée par les autorités fiscales indiennes pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.

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

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

5.2 Les recourants se plaignent qu'il serait de notoriété publique que l'Inde aurait déposé les demandes d'assistance en cause, sur la base des données initialement obtenues de manière illicite par Hervé Falciani. L'autorité requérante se serait ainsi comportée de manière contraire au principe de la bonne foi.

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

5.4 A cet égard, il apparaît que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable (Hervé Falciani), 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). Ainsi, il apparaît que l'Inde n'a pas acheté ces données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3). Au surplus, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6).

5.5 Par ailleurs, le Tribunal relève que la correspondance échangée entre l'autorité requérante et l'AFC ne mentionne aucun élément attestant d'un

quelconque engagement de l'Inde de ne pas déposer une demande d'assistance sur la base de données obtenues de manière illicite selon le droit suisse. En outre, le Tribunal fédéral a expressément précisé qu'il ne ressortait ni de la rubrique « *Progress on 7(c)* [LAAF] » de la note du 19 août 2016 concernant la discussion entre l'AFC et les autorités indiennes, ni des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenue Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'État suisse aux affaires financières internationales, que l'Inde se serait engagée à s'abstenir d'utiliser des données dont la provenance serait contraire au droit suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 ; 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1 ; 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).

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

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

5.8 Selon les recourants, dans la mesure où l'autorité requérante aurait utilisé les données Falciani pour faire chanter le recourant 1 dans le cadre d'une procédure ouverte parallèlement en Inde, au cours de laquelle dite autorité aurait menacé le recourant 1 de geler ses activités professionnelles et de lui confisquer toutes ses propriétés, ce qui aurait abouti à une procédure de redressement fiscal relative aux années concernées par les demandes d'assistance administratives – devenues ainsi sans objet –, l'autorité fiscale indienne se serait comportée de manière contraire au principe de la bonne foi.

5.9 En l'espèce, le respect de la procédure interne en Inde ne signifie pas que les autorités suisses doivent vérifier que la procédure en Inde s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. En effet, comme mentionné ci-dessus, il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Par ailleurs, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1). En conséquence, tout grief relatif à la procédure conduite en Inde par l'autorité requérante doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Pour ces raisons, le Tribunal retient que les éléments présentés par les recourants ne renversent pas la présomption de bonne foi de l'autorité requérante.

6.

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 2C_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée

par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

6.1 Selon les recourants, dans la mesure où, selon un jugement de la Cour suprême indienne du 4 juillet 2011, opposant Ram Jethmalani & Ors à Union of India & Ors, les informations échangées par le biais de la convention de double imposition conclue entre l'Inde et l'Allemagne -laquelle prévoirait les mêmes garanties de confidentialité que la CDI CH-IN- pourraient être divulguées et transférées à la « Special Investigation Team (SIT) », dont les buts et les obligations en termes de confidentialité seraient pour le moins flous, il existerait un risque que les autorités indiennes ne respectent pas le principe de spécialité. Par ailleurs, selon les recourants, la création par le Gouvernement indien d'un « Multi-Agency Group (MAG) » composé principalement de représentants d'agences, se trouvant hors du champ d'application de l'« Income Tax Act », et toutes fortement intéressées à échanger les informations obtenues par le biais de l'assistance administrative, démontrerait la volonté du Gouvernement indien de ne pas garantir la confidentialité des informations échangées.

6.2 En l'espèce, il apparaît que l'Inde ne peut utiliser les informations reçues de la Suisse qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées, soit à l'égard des recourants, et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). L'Inde ne peut faire usage, à l'encontre de tiers, des renseignements qu'elle a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente suisse autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). A cet égard, les demandes d'assistance administrative des (...) et (...) 2012 précisent ce qui suit :

The information is required purely for taxation purposes only and will be used solely for taxation purposes.

Par ailleurs, les compléments du (...) 2012 mentionnent :

(i) All the information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purposes permitted in the Agreement which forms the basis for this request;

Enfin, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 19 décembre 2019 :

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

Au vu de ces déclarations expresses, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité par l'autorité requérante. Par ailleurs, le jugement de la Cour suprême indienne du 4 juillet 2011 cité par les recourants, antérieur de plus de dix ans à la présente procédure, et la création par le Gouvernement indien d'un « Multi-Agency Group (MAG) », ne constituent pas des éléments suffisants et présentant des liens assez étroits avec le cas d'espèce pour renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 ss supra) et remettre en cause le respect du principe de spécialité dans la présente procédure. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3), intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 CDI CH-IN. Ainsi, aucun élément ne permet de douter en l'espèce du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante.

7.

Selon la jurisprudence, en ce qui concerne l'établissement des faits, la maxime inquisitoire prévalant en procédure administrative (art. 12 PA), il appartient à l'autorité compétente, d'une part, de définir et d'établir les faits qu'elle considère comme pertinents en vue d'une application correcte de la loi, d'autre part, d'ordonner les preuves nécessaires, qu'elle apprécie librement, le cas échéant par anticipation (arrêt du Tribunal fédéral 5A.24/2004 du 2 décembre 2004, consid. 2.3 et les références citées).

7.1 Selon les recourants, dans la mesure où l'AFC n'aurait ni éclairci la réelle provenance des données utilisées par l'Inde pour fonder ses demandes des (...) et (...) 2012, ni les allégations des recourants, selon lesquelles des informations supplémentaires, relatives aux comptes bancaires concernés, auraient été obtenues en exerçant des pressions sur le recourant 1 au cours d'une procédure menée en Inde, l'autorité inférieure

aurait violé le principe de la maxime inquisitoire en procédure administrative.

7.2 En l'espèce, la maxime inquisitoire s'applique dans les procédures d'assistance administrative (art. 12 PA ; voir ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2). L'AFC a ainsi défini et établi les faits qu'elle a considérés comme pertinents en vue d'une application correcte du droit (arrêt du Tribunal fédéral 5A.24/2004 du 2 décembre 2004, consid. 2.3 et les références citées). A cet égard, il apparaît, comme expliqué ci-dessus (consid. 5.4 supra), que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable (Hervé Falciani), 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). Ainsi, il apparaît que l'Inde n'a pas acheté ces données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3). Au surplus, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6). Partant, le Tribunal retient que les faits établis par l'AFC, considérés comme pertinents, sont manifestement suffisants en vue d'une application correcte du droit (arrêt du Tribunal fédéral 5A.24/2004 du 2 décembre 2004, consid. 2.3 et les références citées). Au surplus, et comme mentionné ci-dessus (cf. consid. 5.7 supra), le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. Il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Les griefs relatifs à des informations qui auraient été obtenues en exerçant des pressions sur le recourant 1 au cours d'une procédure menée en Inde doivent être invoqués devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Partant, le Tribunal retient que l'AFC n'a pas violé le principe de la maxime inquisitoire et le grief des recourants doit être rejeté sur ce point.

8.

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

9.

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

10.

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

11.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 19 novembre 2019 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre des recourants dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 26 CDI CH-IN.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

Indication des voies de droit :

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

Expédition :