



---

Cour I  
A-4981/2021

## **Arrêt du 8 décembre 2022**

---

Composition

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

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
3. C. \_\_\_\_\_,  
4. D. \_\_\_\_\_,  
tous représentés par  
Maître Frédéric Serra et  
Maître Melina Haralabopoulos,  
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 quatre demandes d'assistance administrative, datées des (...) 2021, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées 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 ses requêtes, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de B. \_\_\_\_\_ (demande 1), de A. \_\_\_\_\_ (demande 2), de D. \_\_\_\_\_ (demande 3) et de C. \_\_\_\_\_ (demande 4). En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

[Toutes les demandes]

« As per the information available with this office regarding financial interests in offshore entities, it is seen that the person under investigation is one of the beneficiaries of trust named "E. \_\_\_\_\_" which is having an underlying company by the name "F. \_\_\_\_\_" and holding a bank Account bearing No: (...) with G. \_\_\_\_\_ . »

[Demandes 1 et 2]

« Further, to verify the same, a summons notice under section 131 of the IT Act, 1961 was issued to the tax payer on (...) asking for the details of assets (including any bank account or financial interest in any entity) located outside India. Details were also sought from the tax payer through a notice issued on (...) under section 10(1) of the Black Money Act, 2015. In reply, the tax payer did not specify any financial interest in the trust "E. \_\_\_\_\_" having an underlying company by the name "F. \_\_\_\_\_" and the bank account held by the company [with G. \_\_\_\_\_, {demande 1}]. Further, such details have also not been disclosed in the Income Tax Return (ITR) filed by the person under investigation. »

[Demandes 2 et 3]

« Further, to verify the same, details were sought from the tax payer through a notice issued on (...) under section 10(1) of the Black Money Act, 2015 asking for the details of these foreign entities. In response, the tax payer has only filed for adjournment and has not made any submissions. Further, it is observed that such details of the foreign entity "E. \_\_\_\_\_" trust have also not

been disclosed in the Income Tax Return (ITR) filled by the person under investigation. »

[Toutes les demandes]

« The Information sought in this reference could not be gathered from domestic sources. The Indian tax authorities, in the course of their inquiries, have exhausted the domestic measures to gather this information and have reasonable cause to believe that the income arising out of the aforesaid entities and banking and other associated financial transactions is not reported to Indian income-tax authorities as required under the Income Tax Act, 1961.

The information requested is necessary to examine whether B. \_\_\_\_\_ [demande 1] / A. \_\_\_\_\_ [demande 2] / D. \_\_\_\_\_ [demande 3] / C. \_\_\_\_\_ [demande 4] has received / accrued any financial benefit from these foreign entities.

It may be noted that the person under investigation is a resident of India for tax purposes and is assessed to tax on his global income in India. Accordingly, the financial and other details available with the Switzerland entity and, further, the details of financial transactions of the person under investigation available with the Switzerland entity i.e. G. \_\_\_\_\_ is likely to be out of tax evaded money punishable u/s. 276C and 277 of the Indian Income-tax Act, 1961 and also liable for prosecution under section 50/51 of Black Money Act 2015. It is of vital importance in ascertaining the true and correct income chargeable to tax in India in respect of the person under investigation. »

**A.b** Afin d'évaluer la situation fiscale de B. \_\_\_\_\_, de A. \_\_\_\_\_, de D. \_\_\_\_\_ et de C. \_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer leur correcte taxation en Inde, l'autorité requérante dans toutes les demandes a adressé à l'AFC les questions suivantes :

1. « Details of Account No: (...) in G. \_\_\_\_\_, including the statements of account along with narrations; held in the name of the company "F. \_\_\_\_\_" which is the underlying company of the trust "E. \_\_\_\_\_" in which B. \_\_\_\_\_ [demande 1] / A. \_\_\_\_\_ [demande 2] / D. \_\_\_\_\_ [demande 3] / C. \_\_\_\_\_ [demande 4] has financial interest/beneficial ownership/interest.
2. Please obtain and provide the copies of KYC (Know Your Customer) AML/CDD documents.
3. Has the person under investigation made any transfer/deposit of funds to any of the accounts. If so, please provide full particulars thereof along with copies of bank account statements with narration.
4. Has the person under investigation received any benefit by way of transfer/withdrawal of funds from any of the accounts maintained by above-

mentioned company within Switzerland. If so, please provide full particulars thereof along with copies of bank account statements of transferor as well as the details of beneficiary account with narration.

5. Transcript of all communication with the client or their representative, if maintained by the bank, since (...) 2011 and till date.
6. If the account has been closed, [kindly provide the {demande 1}] date of closure of account along with the details of closing entry, details of person to whom the balance amount was handed over and the mode of transfer of such amount along with documentary evidences. »

Par ailleurs, toutes les demandes d'assistance administrative précisent :

« (a) all information received in relation to this request will be kept confident and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for this request;

(b) the request is in conformity with its law and administrative practice and is further in conformity with the agreement on the basis of which it is made;

(c) the information would be obtainable under its laws and the normal course of its administrative practice in similar circumstances;

(d) it has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties. »

**A.c** Par quatre ordonnances de production des 17, 24 février et 29 mars 2021, l'AFC a demandé à la banque G. \_\_\_\_\_ (ci-après : la banque) de produire dans un délai de dix jours les documents et renseignements requis par les demandes d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer B. \_\_\_\_\_, A. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_ et la société F. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**A.d** Par courriels des 10 mars et 12 avril 2021 à l'AFC, la banque a transmis une partie des informations requises via la plateforme (...).

**A.e** Par courriel du 14 avril 2021 et procurations annexées, Maître Melina Haralabopoulos (ci-après : Maître Haralabopoulos) et Maître Frédéric Serra (ci-après : Maître Serra) ont indiqué à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de B. \_\_\_\_\_, A. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_.

**A.f** Par courriels du 28 avril 2021 à l'autorité inférieure, la banque a transmis une partie des informations requises via la plateforme (...).

**B.**

Par courriers du 11 juin 2021 à Maître Haralabopoulos et Maître Serra, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne accompagnées des documents utiles et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.a** Par courriers du 2 juillet 2021, soit dans le délai prolongé une fois, Maître Haralabopoulos et Maître Serra ont transmis leurs observations en s'opposant, au nom de leurs mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

**B.b** Par publication du 4 août 2021 dans la Feuille fédérale, l'AFC a invité la société F.\_\_\_\_\_, sise aux Bahamas, à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement à transmettre à l'AFC une adresse actuelle en Suisse.

**B.c** Par publication du 24 septembre 2021 dans la Feuille fédérale, l'AFC a invité la société F.\_\_\_\_\_, sise aux Bahamas, à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement à transmettre à l'AFC une adresse actuelle en Suisse.

**C.**

Par cinq décisions finales du 14 octobre 2021, notifiées à B.\_\_\_\_\_, A.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de leurs mandataires, et à F.\_\_\_\_\_ par publication dans la Feuille fédérale du même jour, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

**D.**

Par actes respectifs du 15 novembre 2021, B.\_\_\_\_\_, A.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ (ci-après : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leurs mandataires, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre des décisions finales de l'AFC du 14 octobre 2021. Par ces recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation des décisions fi-

nales rendues par l'AFC le 14 octobre 2021, au refus de l'assistance administrative requise par les autorités indiennes et au rejet de toutes autres ou contraires conclusions.

**D.a** Le Tribunal a ouvert les causes A-4981/2021, A-4982/2021, A-4983/2021, A-4985/2021.

**D.b** Par ordonnance du 23 novembre 2021, les parties ont été invitées à se prononcer sur la jonction des causes précitées.

**D.c** Par décision incidente du 8 février 2022, en l'absence d'opposition des parties, le Tribunal a ordonné la jonction des causes susmentionnées désormais continuées sous le numéro A-4981/2021.

**D.d** Dans sa réponse du 4 avril 2022, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**D.e** Par réplique du 9 mai 2022, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leurs mémoires du 15 novembre 2021.

**D.f** Par duplique du 13 juin 2022, l'autorité inférieure a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 4 avril 2022.

**D.g** Par acte du 24 juin 2022, les recourants ont spontanément pris position.

## **E.**

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

## **Droit :**

### **1.**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

**1.1** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> 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). Déposées les (...) 2021, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

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

**1.3** En l'espèce, 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.

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

**1.5** Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur les 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).

**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 et en substance, les recourants se plaignent que dans la mesure où l'autorité requérante aurait simplement indiqué, sans préciser ses sources, que selon ses informations, les recourants seraient bénéficiaires du trust « E. \_\_\_\_\_ » qui détiendrait la société F. \_\_\_\_\_ titulaire du compte en cause, la transmission des informations violerait le principe de la pertinence vraisemblable. Par ailleurs, les recourants soutiennent que les renseignements dont la transmission est envisagée, qui concerneraient des communications entre la banque et ses clients, ne seraient pas vraisemblablement pertinents. Enfin, les recourants se plaignent qu'en transmettant des informations antérieures au 1<sup>er</sup> avril 2011 et en procédant uniquement à des caviardages de dates, l'AFC aurait violé le champ d'application temporel de la convention topique.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable à la demande d'assistance administrative et les griefs des recourants liés à son champ d'application temporel (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs à la pertinence vraisemblable des informations en lien avec le principe de la bonne foi (consid. 4 infra). La question du respect du principe de spécialité sera finalement abordée d'office (consid. 5 infra).

### **3.**

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

**3.1** A cet égard, il faut d'abord rappeler que les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en tant que règles de procédure et sauf disposition contraire, ces dispositions sont applicables immédiatement dès leur entrée en vigueur. Cette application immédiate signifie que les nouvelles règles de procédure s'appliquent aux demandes formées après leur entrée en vigueur, peu importe que ces demandes portent sur des renseignements concernant des périodes fiscales antérieures (cf. ATF 146 II 150



consid. 5.4, 143 II 628 consid. 4.3 et les références). Les Etats sont toutefois libres de limiter l'application de dispositions relatives à l'assistance administrative à certaines périodes fiscales. Ils le font régulièrement dans les conventions de double imposition, en précisant, dans une disposition transitoire, les périodes fiscales pour lesquelles des demandes d'assistance administrative peuvent être formulées (ATF 146 II 150 consid. 5.4, 143 II 628 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6).

**3.2** Dans le cas de l'Inde, l'art. 14 du Protocole additionnel 3 prévoit ce qui suit à titre de disposition transitoire :

« 1 Les Gouvernements des Etats contractants se notifieront mutuellement, par la voie diplomatique, que toutes les conditions et procédures légales nécessaires à l'entrée en vigueur du présent Protocole de révision ont été remplies.

2 Le présent Protocole de révision, qui fait partie intégrante de la Convention, entrera en vigueur à la date de la dernière des notifications mentionnées au par. 1, et ses dispositions seront applicables:

a) en Inde, aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1<sup>er</sup> avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date ; et

b) en Suisse, aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date. [...]

3 Nonobstant le par. 2 du présent article, en ce qui concerne l'art. 26 de la Convention, l'échange de renseignements prévu dans le présent Protocole de révision sera applicable aux renseignements qui se rapportent à toute année fiscale débutant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année civile suivant la signature du Protocole de révision, ou après cette date. »

**3.3** Pour déterminer à partir de quelle période les dispositions du Protocole additionnel 3 sont applicables, l'art. 14 par. 2 prend comme référence l'année civile qui suit l'entrée en vigueur du Protocole, ce qui correspond à l'année civile 2012. En revanche, l'art. 14 par. 3 prévoit une règle particulière et différente s'agissant de l'art. 26 CDI CH-IN, puisqu'il se réfère à l'année civile qui suit la signature du Protocole additionnel 3, ce qui correspond à l'année civile 2011. Les Etats contractants ont donc voulu et prévu que l'échange selon l'art. 26 CDI CH-IN puisse porter sur des renseignements se rapportant à toute l'année fiscale 2011 déjà. Comme l'année fiscale indienne débute le 1<sup>er</sup> avril (cf. l'art. 14 par. 2 let. a du Protocole additionnel 3, cf. au surplus, pour une présentation détaillée du système fiscal postnumerando annuel indien, l'arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre

2013 consid. 6.2.4.1), les renseignements transmis à l'Inde peuvent se rapporter à une période qui commence au 1<sup>er</sup> avril 2011 au plus tôt (arrêts du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6.2, 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.1 et 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 4.2).

**3.4** Par ailleurs, selon la jurisprudence, la relation entre la banque et ses clients est de nature contractuelle et s'inscrit dans la durée. Pour cette raison, l'assistance administrative ne peut se limiter aux faits survenus après le 1<sup>er</sup> avril 2011. Ainsi, les documents d'ouverture de compte bancaire, autres accords et documents KYC, créés avant le 1<sup>er</sup> avril 2011, qui régissent la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle, doivent être transmis si les conditions de l'assistance administrative sont remplies et que la relation contractuelle se poursuit après le 1<sup>er</sup> avril 2011. Cependant, les passages des documents susmentionnés, dont la pertinence pour les années d'imposition à compter du 1<sup>er</sup> avril 2011 est peu probable, peuvent être caviardés. Ceci s'applique également au « profile client » (arrêt du TF 2C\_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.2).

**3.5** Ainsi, l'envoi d'un « profile client » à l'État requérant dans le cadre des documents d'ouverture de compte bancaire est finalement jugé à l'aune de son importance pour les exercices fiscaux à partir de l'année 2011. Le facteur déterminant pour cette évaluation repose sur le fait que le « profile client » permet de tirer des conclusions sur les relations entre les bénéficiaires effectifs. Ces informations sont pertinentes dans le cadre de la clarification de l'ayant droit économique lors de l'ouverture du compte bancaire pour tous les exercices fiscaux à partir de l'année 2011 (arrêt du TF 2C\_703/2020 du 12 mars 2021 consid. 7.4.3).

**3.6** Dans leurs actes de recours, les recourants se plaignent qu'en transmettant des informations antérieures au 1<sup>er</sup> avril 2011 et en procédant uniquement à des caviardages de dates, l'AFC aurait violé le champ d'application temporel de la CDI CH-IN. En substance, les recourants soutiennent qu'aux pages (...) de l'Annexe (...), l'autorité inférieure aurait uniquement caviardé la date du relevé d'un état de compte du (...) 2011 sans en noircir le contenu. Par ailleurs, dans l'Annexe (...), l'AFC aurait également uniquement caviardé les dates tout en conservant des informations de 2009 figurant sous les rubriques « Clan-/Familienvermögen » qui concerneraient les bénéficiaires économiques du compte et leurs activités. A cet égard, il serait au surplus mentionné en page (...) de ce document : « Evtl. Nicht mehr relevante Daten ».

**3.7** En l'espèce, il apparaît que conformément à l'art. 26 par. 1 CDI IN-CH, à l'art. 14 par. 3 du Protocole 3 et à la jurisprudence précitée, la transmission envisagée par l'AFC des informations à compter du 1<sup>er</sup> avril 2011 est conforme au droit. Dans la mesure où dans son mémoire de réponse et sa duplique, l'autorité inférieure a expressément admis le caviardage des montants mentionnés dans l'état de compte du (...) 2011 (p. (...) de l'Annexe (...)), le grief des recourants doit être admis sur ce point.

**3.8** Par ailleurs, en application de la jurisprudence, il apparaît que l'Annexe (...) dont la transmission est envisagée, intitulée « Kundengeschichte » a été créée avant le 1<sup>er</sup> avril 2011 et est assimilable en substance à des documents d'ouverture de compte bancaire, autres accords et documents KYC et/ou « profile client ». Dès lors, puisque ces documents régissent la relation entre la banque et les clients pendant toute sa durée et permettent de clarifier le lien entre les recourants et le compte bancaire concerné pour tous les exercices fiscaux à partir de l'année 2011, l'Annexe (...) doit être considérée comme vraisemblablement pertinente pour la taxation de ces derniers. Cela inclut également les informations figurant sous les rubriques « Clan-/Familienvermögen », datées de 2009, qui concernent les bénéficiaires économiques du compte et leurs activités. Par ailleurs, bien qu'il soit mentionné au bas de la page (...) : « Evtl. Nicht mehr relevante Daten », cette indication est une appréciation de la banque qui ne lie en aucun cas l'autorité requérante quant à l'appréciation de la pertinence de ces informations en vue de la taxation des recourants.

**3.9** Partant, sous réserve des caviardages admis par l'AFC (cf. supra consid 3.7), les griefs des recourants doivent être rejetés sur ce point.

#### **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 de 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 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, 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 révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois ceux-ci 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). 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** Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes ou de lacunes manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**4.6** 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).

**4.7** Les recourants se plaignent que dans la mesure où l'autorité requérante aurait simplement indiqué, sans préciser ses sources, que selon ses informations, les recourants seraient bénéficiaires du trust « E. \_\_\_\_\_ » qui détiendrait la société F. \_\_\_\_\_ titulaire du compte en cause, la transmission des informations violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

**4.8** En l'espèce, les demandes d'assistance administrative des (...) 2021 contiennent l'ensemble des éléments énumérés par le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel. Par ailleurs, il apparaît que les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande. En effet, l'autorité requérante a indiqué que selon ses informations disponibles, les recourants seraient des bénéficiaires du trust « E. \_\_\_\_\_ » qui détiendrait la société F. \_\_\_\_\_ titulaire du compte en cause. L'autorité fiscale indienne a également expliqué que les informations requises étaient nécessaires pour examiner si les recourants avaient perçu des revenus de ces entités, à des fins de taxation fiscale. Ainsi, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. Il y a un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Inde est présumée agir de bonne foi.

**4.9** A cet égard, le Tribunal ne constate aucun élément établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. L'autorité inférieure est ainsi liée par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande et il ne lui incombe pas de refuser la demande ou la transmission d'informations parce qu'elle serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Inde ; il n'incombe pas aux autorités administratives et judiciaires suisses requises de refuser une demande ou la transmission des informations parce qu'elles seraient d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (cf. supra consid. 4.1). Pour ces raisons, le Tribunal constate que les informations dont la transmission est envisagée sont vraisemblablement pertinentes.

## **5.**

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ;

A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

**5.1** En l'espèce, selon les chiffres 3 des dispositifs des décisions de l'AFC du 14 octobre 2021 :

[L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes indiennes que les informations citées au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de la procédure relative [...] [aux recourants], pour l'état de fait décrit dans [...] [les demandes d'assistance administrative des (...) 2021], et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 26 par. 2 CDI CH-IN)

**5.2** A cet égard, le Tribunal constate que les décisions sont conformes à la jurisprudence du Tribunal fédéral (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).

## **6.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Au vu de ce qui a été exposé ci-dessus concernant le caviardage admis par l'autorité inférieure (cf. supra consid. 3.7), les recours doivent être partiellement admis.

## **7.**

Les frais de procédure se montent, au vu de la charge de travail liée à la procédure, à 12'500 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]). Dès lors que les recourants ne sont que partiellement déboutés, ces frais sont réduits d'un cinquième et sont arrêtés à 10'000 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 12'500 francs déjà versée et le solde de 2'500 francs sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

**7.1** La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer, d'office ou sur requête, des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative internationale (ATF 132 II 47 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4).

**7.2** En l'espèce, les recourants ont conclu à l'allocation de dépens et n'ont au surplus pas produit de note d'honoraire répondant aux exigences de forme (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Dans la mesure où les recourants n'obtiennent que très partiellement gain de cause (cf. consid. 6 supra), les dépens sont calculés forfaitairement (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2). Ainsi, l'autorité inférieure devra verser aux recourants une indemnité de 1'000 francs, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force.

## **8.**

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.**

Les recours sont très partiellement admis dans le sens des considérants. Pour le surplus, les recours sont rejetés.

**2.**

L'autorité inférieure caviardera la p. (...) de l'Annexe (...) conformément au document joint à sa duplique du 13 juin 2022 avant la transmission des informations à l'autorité requérante.

**3.**

Les frais de procédure, arrêtés à 12'500 francs (douze mille cinq cents francs), sont mis à la charge des recourants par 10'000 francs (dix mille francs). Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 12'500 francs (douze mille cinq cents francs). Le solde, d'un montant de 2'500 francs (deux mille cinq cents francs), sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Une indemnité de 1'000 francs sera versée par l'autorité inférieure aux recourants, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force.

**5.**

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

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 :

Le présent arrêt est adressé :

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