



Cour I
A-4202/2017

Arrêt du 13 octobre 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Marianne Ryter, Keita Mutombo, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,
tous représentés par
Maître Guillaume Vodoz et Maître Elisa Bianchetti,
RVMH avocats,
recourants,
contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

Faits :**A.**

Le ***, le Ministère des Finances de la République de l'Inde (ci-après : le MFI ou l'autorité requérante) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Cette demande était 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'impôt sur le revenu (CDI CH-IN ; RS 0.672.942.31). Elle visait nommément A._____, en qualité d'héritier légal de Feu D._____ Permanent Account Number (ci-après : PAN) : *** (ci-après : le recourant 1) et se rapportait à la période du [...] (ch. [...] de la requête).

B.

Dans la requête, le MFI expliqua qu'en ***, il avait été procédé à une perquisition et à une saisie au sens de l'art. 132 (1) de la loi sur l'impôt sur le revenu de 1961 au sein de la société et des entités individuelles du E._____ et qu'au cours de la procédure d'investigation, des déclarations sous serment avaient été enregistrées de la part du recourant 1. Dans une première déclaration, celui-ci avait reconnu qu'un compte *** lui appartenait. Toutefois, en date du ***, il avait écrit une lettre de sa propre initiative dans laquelle il indiquait que le compte bancaire ***, dont le titulaire était F._____ avait en fait été ouvert par son père, Feu D._____. Le MFI ajouta que durant la procédure de contrôle du recourant 1, en qualité d'héritier légal de Feu D._____ ([...]) pour les années fiscales ***, les exécuteurs testamentaires de la succession avaient également confirmé sous serment, les *** et ***, que le compte bancaire concerné avait été ouvert par Feu D._____.

C.

Sur la base du contenu de la requête, le MFI souhaitait obtenir les informations suivantes (cf. ch. 13 et Annexure-1 de la requête) :

- a) *Details of all bank account(s) held by A._____ (legal heir of Late D._____) in *** Bank, Switzerland, in any time in the past or present, whose Internal Identifier (Identifiants internes) are as under.*

S.No.	Name	BUP_SIFIC_PER_ID	PERJD	PER_NO.
1	A._____ (legal heir of Late D._____)	***	***	***

A._____
(legal heir of Late D._____), with the aforesaid identification details is linked with the following bank account :

Nom du profil client	Code profil client	IBAN NO.
F._____	***	***
G._____	***	***

Other related persons to the customers profile are as under :

Nom du profil client	BUP SIFIC PER ID
***	***
***	***
A._____	***
B._____	***
***	***
F._____	***
K._____	***
H._____	***
I._____	***
***	***
***	***
***	***
***	***
***	***
***	***
***	***
***	***
G._____	***

b) Copies of the above mentioned account statements of the bank account(s) with complete narration, for the period from 1 April, 1995 or date of opening of account, whichever is later, to March 31, 2012.

- c) *Copies of the account opening forms including documents submitted as proof of identity by the individual.*
- d) *Name, address and bank account number of the introducer while opening the account.*
- e) *List of all beneficiaries of the accounts, whether in past or present.*
- f) *Names of beneficial owners and ultimate beneficial owners, whether in past, or in present & details of their transactions and accounts.*
- g) *Name and address of the power of attorney holders, authorized signatories, beneficiaries and other persons related to the account.*
- h) *If there is a portfolio associated with the account, the statement of the portfolio account from 1 April, 1995 or date of opening of account, whichever is later, to March 31, 2012.*
- i) *Transcript of all communications with the client or their representatives, if maintained by the bank, since opening of the account and till 31.03.2012.*

D.

D.a Par ordonnance de production du 2 septembre 2016, l'AFC requit *** (ci-après : la banque) de fournir les documents et renseignements demandés pour la période du [...] au [...]. L'AFC pria également la banque d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner un représentant autorisé à recevoir des notifications en Suisse.

D.b La banque transmet les informations demandées à l'AFC le 12 septembre 2016. Elle indiqua avoir informé de l'ouverture de la procédure le recourant 1, ainsi que les société G. _____ et F. _____.

E.

Le 19 septembre 2016, Me Guillaume Vodoz annonça son mandat en faveur du recourant 1. A cette occasion, il requit l'accès à la demande d'assistance du ***, ainsi qu'à toute la documentation remise par la banque.

F.

Par courrier du 20 octobre 2016, l'AFC pria également la banque d'informer la société C. _____ (ci-après : la recourante 3) de l'ouverture de la procédure, ainsi que H. _____ et I. _____. Le même jour, l'autorité inférieure communiqua en outre à Me Vodoz qu'elle entendait transmettre aux autorités compétentes indiennes des informations concernant ces

deux dernières personnes, ainsi que Mmes L._____ et B._____ (ci-après : la recourante 2), [...]. L'autorité inférieure pria Me Vodoz de lui indiquer s'il avait été mandaté pour représenter toutes ces personnes.

G.

Le 24 octobre 2016, Me Vodoz se vit accorder l'accès aux pièces du dossier, à l'exception de la demande d'assistance administrative du *** et des échanges de correspondance avec les autorités indiennes. Il subsistait alors un doute – au vu de l'absence de réponse de l'autorité requérante à ce sujet – sur la question d'éventuels motifs de confidentialité et de restriction d'accès au dossier.

H.

H.a Me Vodoz annonça à l'AFC son mandat en faveur de la recourante 2 le 26 octobre 2016. Me Jean-François Ducrest en fit de même pour I._____ et H._____ puis, le 7 novembre 2016, pour la société G._____.

H.b En date du 11 novembre 2016, Me Vodoz précisa avoir été mandaté par la succession de Feu D._____, décédé le *** (dossier autorité inférieure, pce 1 p. 8), dans la mesure où elle serait touchée par une éventuelle transmission de la documentation bancaire de la société F._____.

H.c Le 29 novembre 2016, Me Vodoz indiqua également représenter la recourante 3.

H.d Me Vodoz et Me Jean-François Ducrest eurent accès au dossier le 3 mars 2017, après que les autorités indiennes déclarèrent – près de six mois après la première prise de contact par l'AFC – n'avoir aucun motif de confidentialité à faire valoir.

H.e Le 14 mars 2017, Mes Simone Nadelhofer et Ani Homberger indiquèrent, d'une part, avoir succédé à Me Jean-François Ducrest dans la défense des intérêts de I._____ et H._____ et, d'autre part, que la société G._____ avait été dissoute.

I.

I.a Par une *première décision finale du 24 mai 2017*, l'AFC octroya l'assistance administrative au MFI concernant le recourant 1. Elle autorisa la transmission d'informations relatives à la relation bancaire n° *** dont

G._____ était titulaire et I._____ et H._____ ayants droit économiques.

I.b Par *décision du 21 juin 2017*, l'AFC révoqua sa décision finale du 24 mai 2017. Elle estima que la transmission des informations bancaires allait au-delà des questions telles que formulées par l'autorité requérante, dès lors que le recourant 1 n'était ni titulaire, ni ayant droit économique, ni au bénéfice d'une procuration sur la relation bancaire n° ***.

I.c Par une *deuxième décision finale du 23 juin 2017*, [...].

J.

J.a Par acte de recours du 26 juillet 2017, les recourants ont déféré la deuxième décision finale du 23 juin 2017 (I.c ci-avant) au Tribunal administratif fédéral. En substance, ils soutiennent que la demande porte sur des renseignements n'étant pas vraisemblablement pertinents et qu'elle tend à obtenir des documents non couverts par le champ d'application de la CDI CH-IN. En outre, ils arguent que l'autorité requérante est de mauvaise foi, que la demande se fonde exclusivement sur des données volées et qu'elle vise à contourner les règles de l'entraide en matière pénale et viole le principe de la spécialité. Sur cette base, ils concluent principalement à l'annulation de la décision finale de l'AFC. Subsidièrement, ils requièrent que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure avec instruction d'interpeller l'autorité requérante sur la provenance des pièces fondant sa demande d'assistance administrative. Plus subsidiairement encore, ils demandent que la transmission d'informations et de documents soit limitée à l'entité F._____. En tout état, ils souhaitent qu'aucune information ne soit communiquée aux autorités indiennes sur le fait que les recourants se sont opposés à l'octroi de l'assistance administrative et qu'un recours a été formé contre la décision finale de l'AFC. Par décision incidente du 28 juillet 2017, le Tribunal administratif a interdit à titre de mesure superprovisionnelle à l'AFC de transmettre des informations au sujet de la procédure aux autorités indiennes avant qu'il n'ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force.

J.b L'AFC a déposé sa réponse le 23 octobre 2017, rejetant les griefs des recourants.

J.c Les recourants ont répliqué le 17 novembre 2017, en produisant une attestation établie par un cabinet d'experts comptables indiens. Il en ressort, en particulier, qu'aucune procédure fiscale ne serait pendante en

Inde contre les recourants 1 et 2. La seule procédure ouverte contre le recourant 1 serait ainsi une procédure pénale [...].

J.d L'AFC a renoncé à dupliquer le 22 décembre 2017.

J.e Dans un courrier du 8 janvier 2018, les recourants se sont prononcés sur cette absence de réaction de l'autorité inférieure. Ils estiment que son silence trahit le fait qu'elle ne conteste ni l'absence de procédure fiscale en Inde, ni l'existence d'une procédure pénale en Inde à l'encontre du recourant 1.

J.f L'AFC a spontanément réagi le 18 janvier 2018. En substance, elle considère qu'au regard du principe de confiance qui gouverne les relations internationales, elle ne peut pas, sur la base d'un document remis par les conseillers indiens du recourant 1, remettre en cause les explications du MFI.

J.g Par courrier du 30 janvier 2018, les recourants ont contesté ce point de vue et ont confirmé les conclusions de leur recours.

J.h Par télécopie du 29 août 2018, les recourants ont communiqué [...] de nouvelles informations décisives sur le sort de la procédure et prié le Tribunal administratif fédéral de sursoir à statuer jusqu'à réception de ces éléments. Le lendemain, ils ont transmis une copie d'une décision (*Order*) du *** du *** *Tribunal* opposant l'hoirie de Feu D._____, partie appelante, à l'Administration fiscale indienne, partie intimée. Ce prononcé, qui serait définitif selon les recourants, confirmerait le fait que l'unique personne visée dans la procédure fiscale ouverte en Inde était bien l'hoirie de Feu D._____ et non pas le recourant 1, que ce soit en sa qualité personnelle ou même comme héritier de Feu D._____. Ils en concluent que les données dont la transmission a été décidée par l'AFC ne sont manifestement pas pertinentes au regard du champ d'application matériel de la CDI CH-IN. Sur cette base, ils demandent la suspension de la procédure dans la mesure où ils entendent déposer en parallèle une demande de reconsidération auprès de l'AFC. Dans l'hypothèse où le Tribunal devrait refuser la suspension requise, les recourants confirment les conclusions prises à l'appui de leur recours.

J.i Par ordonnance du 7 septembre 2018, le Tribunal a transmis les nouvelles écritures à l'AFC. Il a en outre indiqué que la demande de suspension s'avérait prématurée avant d'avoir entendu l'AFC au sujet des nouveaux développements et que dite autorité pourrait aussi, au vu de ces

mêmes éléments, étudier l'opportunité d'une interpellation des autorités indiennes, comme l'art. 6 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1] le lui permettait.

J.j L'AFC a répondu en date du 26 septembre 2018 que compte tenu du libellé de la première question formulée par les autorités indiennes, il ressortait de la demande d'assistance administrative du *** que celle-ci concernait le recourant 1 (« *Details of all banks account[s] held by A._____ [...], in *** Bank, in any time in the past or present [...]* »). La décision rendue le *** par le tribunal *** n'excluait par ailleurs pas que la situation personnelle du recourant 1 ne fasse pas l'objet d'une procédure fiscale en Inde. En effet, ce jugement concernait Feu D._____ (*estate of Late D._____*). Sur le base de cette décision et au regard du principe de la bonne foi gouvernant la collaboration internationale en matière d'assistance administrative en matière fiscale, l'AFC ne saurait remettre en cause le bien-fondé de la demande d'assistance administrative et il n'y avait donc pas lieu de donner une suite favorable à la demande de reconsidération.

J.k Les recourants se sont encore spontanément déterminés par écriture du 9 octobre 2018. Ils ont relevé que l'AFC s'appuyait sur le jugement du *** pour spéculer quant à l'existence d'une possible procédure fiscale en Inde à l'encontre du recourant 1, ce qui était formellement contesté. En outre, lorsque l'AFC entendait tirer du texte de la première question formulée par les autorités indiennes que la requête concernerait bien le recourant, celle-ci omettait volontairement un passage, à savoir la désignation du recourant 1 en qualité de « *legal heir of Late D._____* » (« *Details of all banks account[s] held by A._____ (legal heir of Late D._____), in *** Bank, in any time in the past or present [...]* »). La demande d'assistance viserait donc bien l'hoirie de Feu D._____.

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

Droit :

1.

1.1 Sauf exception (cf. art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme

l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 LAAF). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF ; art. 19 al. 5 LAAF).

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). Déposée le ***, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient donc d'entrer en matière.

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 1.3, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 1.3 et A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.3).

1.4 Sur la base du jugement rendu par le tribunal *** le ***, les recourants ont requis la suspension de la procédure, indiquant qu'ils entendaient déposer en parallèle une demande de reconsidération auprès de l'AFC. Interpellée à ce sujet, l'autorité inférieure a cependant répondu en substance dans son écriture du 26 septembre 2018 que ces nouveaux éléments n'étaient pas, selon elle, de nature à remettre en question le bien-fondé de la requête des autorités indiennes et qu'il n'y avait donc pas matière à reconsidération. Dans ces conditions, il n'y a plus lieu de se prononcer sur la suspension de la présente procédure, laquelle est devenue sans objet, également d'ailleurs du fait du prononcé de la présente décision (cf. arrêts du TAF A-6604/2017 du 11 septembre 2018 consid. 3.8, A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.7 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.7).

1.5

1.5.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une

autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

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

2.

2.1

2.1.1 L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole additionnel joint à la convention (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole CDI CH-IN). L'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le Protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et son protocole signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000), le Protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081 ; ci-après : Protocole du 30 août 2010).

2.1.2 Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1^{er} avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010 ; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1). L'art. 26 CDI CH-IN – dans sa nouvelle teneur – est ainsi applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 par. 1 let. k CDI CH-IN) ayant débuté le 1^{er} avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI CH-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1^{er} avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (arrêts du TAF A-

6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018] et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 [qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*] et 6.2.5).

2.1.3 Pour que l'art. 26 CDI CH-IN dans sa nouvelle teneur s'applique, il suffit que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques après le 1^{er} avril 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.1.2 [décision confirmée par le TF et en lien avec la CDI CH-GB, RS 0.672.936.712], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

2.1.4 En outre, d'après la jurisprudence, l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4). En lien avec la CDI CH-FR (RS 0.672.934.91), le Tribunal de céans a par exemple jugé que l'état de fortune d'ouverture du 1^{er} janvier 2013 correspondait à l'état de fortune de clôture du 31 décembre 2012 et, qu'en tant que telle, l'information concernée se rattachait donc aussi bien à l'année 2012 qu'à l'année 2013 (arrêt du TAF A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6). De même, la Cour a confirmé que les états financiers du 31 décembre d'une année peuvent être tenus pour équivalents aux états financiers du 1^{er} janvier de l'année suivante, les écritures de clôture d'une année correspondant aux écritures d'ouverture de l'année suivante (arrêt du TAF A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 2.2 [décision confirmée par le TF]). Ces considérations doivent être appliquées *mutatis mutandis* dans le contexte de la CDI CH-IN. Ainsi, les états financiers au 31 mars d'une année fiscale indienne doivent également être tenus pour équivalents aux états financiers du 1^{er} avril de l'année fiscale qui suit directement.

2.2 Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif fiscal poursuivi ainsi que (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse

de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4, arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1 ; voir consid. 2.6.1 ci-après).

2.3 La demande ne doit pas être uniquement déposée à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. 10 let. d du Protocole CDI CH-IN ; cf. ATF 143 II 136 notamment consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêts du TAF A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.3, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.4.1 et A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.2). Il n'est cela dit pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.3 et A-2322/2017 du 9 avril 2018 consid. 5.3.2).

2.4

2.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 et ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.4.1 et A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.5.1).

2.4.2 La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 218 consid. 3.3, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2 ; arrêts du TAF A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.4.2, A-2543/2017 du 3 mai 2018 consid. 3.5 et A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.5.2), 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 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.5.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

2.5

2.5.1 L'Etat requérant doit en outre respecter le principe de subsidiarité. Ce dernier dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. 10 let. a Protocole CDI CH-IN), ce qui n'implique, cela dit, pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêt du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.3 avec les réf. citées). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières (ATF 144 II 206 consid. 3.3 et arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

2.5.2 La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance, lui-même associé au principe de la bonne foi (consid. 2.4 ci-avant). Ainsi, à défaut d'élément concret, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention. Cela étant, si la Suisse a des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, le principe de la confiance ne fait pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement à l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

2.6

2.6.1 Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 et 2C_1162/2016 du

4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente.

2.6.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

2.6.3 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En particulier, les

informations relatives à des comptes dont les contribuables visés par la demande – qualifiés de résidents fiscaux par l'Etat requérant – sont les ayants droit économiques ou pour lesquels ils sont titulaires d'une procuration, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 26 par. 1 CDI-IN (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

2.6.4 En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4, 4.6.7 et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

2.6.5 Sous l'angle de la pertinence vraisemblable, s'examine également le grief de l'échange spontané de renseignements.

2.6.5.1 L'échange spontané de renseignements consiste à transmettre à un Etat des informations vraisemblablement pertinentes, mais qui n'ont pas été demandées (cf. parmi d'autres arrêts du TAF A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4.1 ; cf. ég. art. 3 let. d LAAF). Le par. 10 let. e du Protocole CDI CH-IN souligne qu'aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants, sur la base de l'art. 26 de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique. Il n'est donc pas exclu qu'un Etat contractant procède à un tel échange de renseignements, moyennant l'existence d'une base légale en droit interne (cf. arrêts du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3 et 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1). L'art. 4 al. 1 LAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1^{er} janvier 2017 (cf. RO 2013 231 ; pour un exemple ATF 141 II 436 consid. 3.2). Cette suppression est liée à l'entrée en vigueur à la même date pour la Suisse de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017 et pour l'Inde depuis le 1^{er} juin 2012, abrégée MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]), ainsi que des art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059). L'art. 7 MAC règle l'échange spontané de renseignements entre les Parties, lequel a lieu en particulier lorsqu' « à la

suite d'informations communiquées à une Partie par une autre Partie, la première Partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie » (let. e). Quant aux art. 22a ss LAAF, ils constituent la base légale en droit interne pour l'échange spontané. Toutefois, il convient de souligner qu'une demande d'assistance doit préciser la convention sur laquelle elle se fonde (dans le cas d'espèce : la CDI) et ne peut se prévaloir de plusieurs conventions en même temps (cf. arrêt du TAF A-4725/2018 du 10 août 2020 consid. 3.1.1).

2.6.5.2 La question de l'applicabilité des art. 22a ss LAAF, notamment *ratione temporis*, à une demande d'assistance déposée au titre d'une CDI et non au titre de la MAC, a déjà été tranchée par la Cour de céans dans des arrêts antérieurs (cf. arrêts du TAF A-4588/2018 du 22 juillet 2019 consid. 3.7.3 et A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4). Elle a ainsi jugé – tout en laissant ouverte la question pour les périodes d'imposition ultérieures à 2018 – que le chapitre 3 de la LAAF, qui traite de l'échange spontané de renseignements ne peut être considéré comme la base légale en droit interne qui faisait défaut selon la jurisprudence précitée du TF pour admettre un échange spontané fondé sur une CDI.

Il faut ainsi retenir que dans le cadre de la présente demande d'assistance, fondée sur la CDI CH-IN, l'échange spontané de renseignements n'est pas autorisé.

2.7 Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. art. 26 par. 3 et 5 CDI CH-IN ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.7 et A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.6.1).

2.8

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

[Rechtshilfe], cf. art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1] et arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] ; A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4 ; DANIEL HOLENSTEIN, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n° 258, 262 et 266 ad art. 26 du Modèle de Convention OCDE [ci-après : MC OCDE] ; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4^e éd., 2014, n° 761 p. 732). A noter que la dimension personnelle du principe de spécialité, à savoir que les informations ne doivent être utilisées que contre les personnes visées par la requête, a été récemment confirmée par le Tribunal fédéral (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4.3 et 3.5 et 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [tous deux destinés à la publication]). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 4.7).

2.8.2 La violation prétendue du principe de spécialité par l'Etat requérant, soulevée en tant que grief d'ordre général, peut être invoquée, conformément en particulier à l'art. 71 PA, auprès du Département fédéral suisse compétent, qui demandera des explications à l'Etat concerné (ATF 121 II 248 consid. 1c ; décision du Département fédéral de justice et police du 21 juillet 1997, JAAC 62.24 consid. 3.2 et 4 ; ZIMMERMANN, op. cit., n° 728 p. 756 ; ALEXANDER M. GLUTZ VON BLOTZHEIM, Die spontane Übermittlung – Die unaufgeforderte Übermittlung von Beweismitteln und Informationen ins Ausland gemäss Art. 67a IRSG, 2010, p. 214) ou devant les autorités de l'Etat requérant (ZIMMERMANN, op. cit., n° 732 p. 763 ; arrêts du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.8.2 et A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2).

3.

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme de la demande ont été respectées (consid. 3.1). Il analysera ensuite les différentes conditions matérielles de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (consid. 3.2 ss).

3.1 Sur le *plan formel*, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne l'identité de la personne concernée par la requête, à savoir le nom du recourant 1 identifié en tant qu'héritier légal de Feu D. _____,

PAN *** (ch. 7) ; la période visée par la demande (ch. 9), soit du [...] au [...] ; la description des renseignements demandés (ch. 13) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 10), soit l' « Individual Income », ainsi que le nom et l'adresse de la banque présumée détentrice des documents demandés (ch. 12).

S'agissant de la période visée par la demande litigieuse, l'autorité inférieure a – à juste titre (cf. consid. 2.1.2 et 2.1.4 ci-avant) – exclu l'échange d'informations antérieures au 1^{er} avril 2011, respectivement au 31 mars 2011. Les renseignements que l'AFC entend transmettre aux autorités indiennes portent uniquement sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI CH-IN, à savoir du [...] au [...]. Seule reste dès lors litigieuse la transmission d'informations pour cette période. Pour ce motif, l'argument des recourants selon lequel l'hoirie de Feu D. _____ serait exclusivement sous enquête fiscale en Inde « en lien avec les seuls exercices *** et *** » – ce qui justifierait de refuser l'assistance – ne peut en tant que tel être suivi (recours, p. 6). Ce qui reste déterminant ici est le fait que les informations à transmettre *in concreto* ne peuvent être antérieures au champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI CH-IN (cf. consid. 2.1.3 s. ci-avant ; cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 et 6.5).

3.2

3.2.1 Pour ce qui est des *conditions de fond*, il convient d'examiner en premier lieu le grief des recourants qui reprochent à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée exclusivement sur des données volées (cf. arrêts du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2 ss et 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2 et 3). L'approche développée par les recourants consiste à démontrer qu'ils auraient été identifiés par l'autorité fiscale indienne grâce à des données volées [...] de la banque ***. Ils estiment dès lors que la décision entreprise viole l'art. 7 let. c LAAF.

3.2.2

3.2.2.1 Conformément à l'ar. 7 let. c LAAF, il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, « notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse ».

3.2.2.2 Cela étant, la LAAF n'est qu'une loi d'exécution des conventions concernées. A ce titre, elle ne contient pas de définitions matérielles propres, mais vise à concrétiser les dispositions conventionnelles

applicables (cf. arrêt du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.4.2 et 6.2.1.1.2). Il s'ensuit que l'art. 7 let. c LAAF n'a pas de portée distincte autre que d'obliger la Suisse, en qualité d'Etat requérant, à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.2). Cette interprétation unilatérale du principe de la bonne foi ne peut être opposée à l'Etat requérant que si a) une telle indication a été reprise dans la convention de double imposition (ou dans le protocole additionnel), c'est-à-dire que l'Etat requérant a accepté cette réserve ou b) s'il ressort d'une autre manière que l'Etat requérant a violé le principe de la bonne foi. L'existence d'une telle violation doit s'examiner à l'aune de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3 ; voir. ATF 143 II 224 consid. 6.2 ; sur la question d'ensemble : arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.3.2).

3.2.2.3 La simple utilisation par l'Etat requérant de données acquises illégalement après que celui-ci les a obtenues d'un autre Etat sur la base d'une assistance administrative (spontanée) ne constitue pas encore un comportement contraire à la bonne foi de l'avis de plusieurs auteurs de doctrine (arrêts du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.3.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.3 et 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.4 s., chaque fois avec les renvois).

3.2.2.4 La CDI-IN, respectivement le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN n'exigent de la part de l'Etat requérant aucune indication quant à l'origine des informations qui fondent sa requête d'assistance. Certes, depuis le printemps 2010, dans le cadre des négociations de conventions de double imposition, la Suisse fait référence au fait qu'elle n'accorde aucun échange d'informations lorsque les requêtes reposent sur des données acquises illégalement (cf. Avis du Conseil fédéral à l'interpellation du 16 mars 2012 : Utilisation de données bancaires volées dans les procédures fiscales, réponse à la question 3 [base de données curia vista, 12.3302] ; ANDREA OPEL, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, in : Jusletter du 23 novembre 2015, ch. marg. 4 nbp. 13 ainsi que ch. marg. 23 nbp. 64). Toutefois, on ne trouve trace de cette réserve dans le Protocole CDI-IN de 2010. De même, il ne résulte de la CDI-IN aucune obligation de la part des autorités indiennes de donner la garantie que leur requête ne repose pas sur des informations qui ont été obtenues grâce à des actes punissables commis en Suisse (arrêts du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.3.5 et 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4.1 s.).

3.2.3

3.2.3.1 En conséquence, les arguments des recourants qui visent à démontrer que la demande se fonde exclusivement sur des données volées (recours, p. 37 ss ; cf. ég. recours, p. 19, 22 ss et 38 ss, ainsi que l'annexe 19 selon laquelle le gouvernement indien aurait reçu des « informations » de la part du gouvernement français sur des comptes détenus auprès de ***) ne leur sont d'aucun secours ici. Le fait, pour l'autorité requérante, d'exploiter des renseignements issus de telles données n'est pas *per se* contraire au principe de la bonne foi (consid. 3.2.2.3 ci-avant). L'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet d'ailleurs 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 ; arrêt du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 6.2.1.1.2). En l'absence d'engagement de la part de l'Inde (cf. consid. 3.2.2.4 ci-avant), la Cour ne peut, en l'état, par ailleurs suivre les développements des recourants relatifs à l'arrêt du TAF A-778/2018 du 5 juillet 2017 (décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 ; recours, p. 20 ss et 39 s.).

3.2.3.2 Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas d'autres motifs – et les recourants n'en soulèvent aucun qui soit pertinent – qui donneraient à penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi. S'agissant de la problématique du sujet fiscal réellement visé par la requête (l'hoirie de Feu D. _____ ou le recourant 1 lui-même), cette question sera examinée ci-après sous l'angle de la vraisemblable pertinence.

3.3 Les recourants soutiennent également l'absence de *pertinence vraisemblable* des renseignements requis par le MFI. A titre personnel, les recourants 1 et 2 ne feraient l'objet d'aucune procédure fiscale en Inde, ce qui exclurait toute forme d'entraide (recte : d'assistance) en matière administrative les concernant, sauf à donner suite à une pêche aux renseignements prohibée (cf. consid. 2.3 ci-avant). Leur position serait confirmée par le jugement du *** rendu par le tribunal *** que le recourants ont fait parvenir à la Cour de céans par courrier du 30 août 2018. Cette décision confirmerait que l'unique personne visée par la procédure en Inde serait l'hoirie de Feu D. _____ et non pas le recourant 1. Ce dernier ne serait donc pas visé par la requête d'assistance administrative du ***.

Interpellée par la Cour de céans sur la suite à donner à ce nouvel élément intervenu dans la procédure et notamment sur l'opportunité de solliciter des

éclaircissements à ce sujet de la part des autorités indiennes au sens de l'art. 6 al. 3 LAAF (ordonnance du 7 septembre 2018, cf. consid. J.i supra), l'autorité inférieure a considéré dans ses observations du 26 septembre 2018 qu'à son sens, la demande d'assistance administrative du *** concerne effectivement le recourant 1 et que la décision rendue par [un tribunal indien] n'exclut par ailleurs pas que la situation fiscale personnelle du recourant 1 ne fasse pas l'objet d'une procédure fiscale en Inde. Sur la base de cette décision, qui concerne une autre personne que le recourant 1 et au regard du principe de la bonne foi qui gouverne la collaboration internationale en matière d'assistance administrative en matière fiscale, elle ne saurait remettre en cause le bien-fondé de la demande d'assistance administrative du *** des autorités compétentes indiennes.

3.3.1 La lecture du jugement du *** du tribunal *** remis par les recourants permet de se rendre compte que celui-ci a été rendu dans le cadre d'une procédure opposant le fisc indien à l'hoirie de Feu D._____, respectivement au recourant 1, et qu'il concerne le même complexe de faits qui est à la base de la requête d'assistance déposée par les autorités indiennes. On y retrouve en effet les mêmes années de taxation, les mêmes intervenants et la mention des comptes *** découverts (voir notamment les considérants [...] du jugement). Il apparaît que le principal objet du litige portait sur l'identité du contribuable visé par la procédure fiscale conduite par les autorités indiennes de taxation. Le recourant 1 avait ainsi fait opposition au fait qu'il avait été taxé en tant que « [...] in his capacity as Legal heir of late D._____ », alors que seule l'hoirie aurait dû faire l'objet de la procédure fiscale par rapport aux comptes *** découverts par le fisc.

Or, le jugement finit par donner tort aux autorités fiscales indiennes en indiquant au ch. [...] (p. [...] du jugement) ce qui suit :

In view of the foregoing discussions, we find merit in the contentions of the assessee [soit le recourant 1]. Accordingly we hold that the assessment framed on the Legal heir, i. e., on [...] as legal heir of late D._____ in respect of income arising after the date of death is not in accordance with the provisions of sec. 159 r.w.s. 168 of the Income tax Act, 1961. Accordingly, [...] cannot be asked to pay tax as legal representative of late D._____ u/s 159 of the Act. We also hold that it is the "Estate of late D._____", which is liable to pay tax in terms of sec. 168 of the Act in respect of impugned income. Since the assessing officer has assessed wrong person for the above said income and since the *** has also confirmed the same, in our view, orders passed by them are not sustainable

in law for the reasons discussed above. Accordingly we quash the orders passed by the tax authorities.

[Le tribunal indien] retient ainsi que c'est uniquement l'hoirie qui est responsable du paiement du revenu contesté et, par conséquent, que tous les avis de taxation passés au nom du recourant 1 (même désigné en tant qu'héritier légal de l'hoirie) ont été adressés à la mauvaise personne et doivent être annulés.

3.3.2 Si l'on examine maintenant la requête des autorités indiennes à la lumière des informations qui précèdent, il en ressort que le recourant 1 est systématiquement identifié en tant qu'héritier légal de Feu D._____, que ce soit dans la case de l'identification de la personne concernée (ch. 7) ou dans la description des faits déterminants à la base de la demande (ch. 12). En outre, il apparaît que le numéro fiscal d'identification évoqué sous le ch. 7 précité de la requête est le numéro PAN ***, soit le numéro de taxation de l'hoirie de Feu D._____. Au contraire, le numéro personnel de taxation du recourant 1 est le PAN *** (recours, p. 13). On peut également observer que les détails d'identification concernant le compte *** demandé par les autorités indiennes donnent comme numéro d'identification *** le numéro *** (qui doit manifestement correspondre à l'identité de Feu D._____), alors que le numéro *** du recourant 1 lui-même est le ***, comme cela ressort de la liste des « Other related persons » indiquées dans la liste reproduite sous le ch. 1 de l'Annexure-1 de la requête (voir let. C des faits ci-dessus).

3.3.3 Le libellé de la requête confirme donc l'existence de deux entités fiscales différentes, à savoir d'une part l'hoirie et d'autre part le recourant 1. Or, compte tenu des éléments ressortant du jugement précité du *** (voir ch. 3.3.1 ci-avant), il résulte que les autorités indiennes cherchent à éclaircir la situation fiscale de l'hoirie de Feu D._____, dont le patrimoine ou les revenus ne doivent être confondus avec ceux du recourant 1, personne indépendante.

Quand l'autorité inférieure soutient dans ses dernières observations du 26 septembre 2018 que le jugement en question n'exclut pas que la situation fiscale personnelle du recourant 1 ne fasse l'objet d'une procédure fiscale en Inde, il convient de répondre qu'une telle possibilité ne peut effectivement pas être exclue dans l'absolu, mais qu'en l'espèce, la requête n'en vise pas moins spécifiquement l'hoirie et que si les autorités indiennes entendent obtenir des informations visant la taxation du recourant 1, celles-ci devraient dès lors déposer une nouvelle requête l'identifiant clairement en tant que personne concernée.

Il convient par conséquent de considérer, comme le soutiennent les recourants, que la requête des autorités indiennes vise effectivement l'hoirie et seulement la taxation de celle-ci. Par conséquent, remplissent le critère de la pertinence vraisemblable uniquement les informations qui permettront aux autorités fiscales indiennes de vérifier la taxation de l'hoirie, et non pas celles qui serviraient à taxer le recourant 1 pour lui-même, sous peine de tomber dans l'entraide spontanée qui, comme il a été vu ci-avant (cf. consid. 2.6.5 ci-avant) est prohibée dans le cas d'espèce. De même que l'autorité inférieure a déjà révoqué sa toute première décision finale du 24 mai 2017 pour retirer les informations bancaires relatives à la société G._____, pourtant spécifiquement évoquée dans la requête, en considérant que les ayants droit économiques de celle-ci [...] n'étaient pas visés par la requête (voir let. KK des faits de la décision finale attaquée), il convient désormais de ne pas transmettre les informations qui viseraient exclusivement les revenus et le patrimoine du recourant 1, dont il faut reconnaître qu'il n'est pas la personne formellement concernée par la requête des autorités indiennes.

[...]

Le recours doit par conséquent être partiellement admis sur ce point dans le sens que la décision de l'autorité inférieure doit être modifiée [...].

3.4 Les recourants soutiennent par ailleurs que la recourante 2 ne serait pas mentionnée dans la demande d'assistance litigieuse, alors même que l'autorité inférieure entendrait transmettre des informations la concernant (recours, p. 12). Le Tribunal constate, nonobstant le fait que cette personne ait recouru contre la décision attaquée, qu'elle n'est pas expressément mentionnée dans le dispositif de la décision attaquée (comp. l.c ci-avant). Son nom ressort toutefois d'informations à transmettre. Dans la mesure où ces informations sont en lien avec la taxation de l'hoirie, celles-ci doivent être transmises puisqu'elles peuvent, le cas échéant, contribuer à élucider la situation fiscale de celle-ci. Il convient ici de rappeler que les tiers dont le nom est transmis dans le cadre d'une demande d'assistance internationale en matière fiscale sont protégés par la dimension personnelle du principe de spécialité, à savoir le fait que les informations ne doivent être utilisées que contre les personnes visées par la requête (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4.3 et 3.5, 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [tous deux destinés à la publication] ; cf. consid. 3.7.4).

3.5 Toujours de l'avis des recourants, on peinerait en outre à voir comment des informations postérieures au 1^{er} avril 2011 s'avèreraient pertinentes pour des années fiscales passées, à savoir ici les années fiscales *** et *** (cf. dossier autorité inférieure, annexe 1 ch. 14). Ce faisant, les recourants semblent toutefois perdre de vue que des informations postérieures à une année fiscale déterminée peuvent tout à fait rester pertinentes pour l'Etat requérant, notamment du point de vue la réouverture ou de la révision de la taxation pour cette année fiscale (cf. arrêt du TAF A-3716/2016 du 16 février 2016 consid. 5.6).

Cela étant, la Cour pourrait éventuellement déduire des développements des recourants une conclusion tendant à un caviardage complémentaire de données à transmettre éventuellement antérieures au champ d'application de la disposition (cf. recours, p. 34 et 36 ; consid. 2.1 ci-avant). En l'occurrence, les recourants n'indiquent cependant pas quelles informations doivent être caviardées *in concreto*. Or, le Tribunal de céans ne procède en principe pas à un examen d'office de l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (consid. 2.6.4 ci-avant ; pour un cas de conclusions suffisamment détaillées s'agissant du caviardage, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 5 ; cf. ég. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.1). Sur ce point, les conclusions des recourants – pour autant qu'existantes – ne s'avèrent pas suffisamment circonstanciées, de sorte que la Cour n'approfondira pas cet élément plus avant.

3.6 La Cour relève que l'autorité requérante confirme expressément le respect du *principe de subsidiarité* (consid. 2.5 ci-avant). Or, dans le contexte de l'assistance administrative internationale, pareille déclaration suffit, en règle générale, à retenir que le principe de subsidiarité est respecté, ce qui est le cas ici (consid. 2.5.2 ci-avant). Au demeurant, en tant qu'Etat requis, la Suisse n'a en principe pas non plus à vérifier l'état d'avancement des procédures dans l'Etat requérant (recours, p. 16 ss) et peut se fier aux indications de l'autorité requérante (arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.1.1 et 3.2.1 [décision attaquée devant le TF]).

3.7 Les recourants reprochent encore à l'Etat requérant de tenter de contourner les règles de l'entraide en matière pénale, *en violation du principe de spécialité* (consid. 2.8.1 ci-avant). Selon eux, les autorités indiennes ont-elles-mêmes expressément indiqué mener une procédure

pénale à l'encontre du recourant 1 [...] du chef, notamment, d'évasion fiscale.

3.7.1 Il est vrai que l'entraide judiciaire – de *lege lata* et sous réserve d'exceptions non pertinentes en l'espèce – n'est pas accordée pour la poursuite des actes qualifiés en droit suisse de « soustraction fiscale », c'est-à-dire des actes tendant à diminuer les recettes fiscales (cf. art. 3 al. 3 EIMP). La règle de la spécialité en matière d'entraide judiciaire exclut en principe l'utilisation des informations obtenues par cette voie pour la poursuite de telles infractions fiscales (cf. art. 67 EIMP). Cela étant, l'Etat requérant reste en principe libre d'opter pour la voie de l'assistance administrative ou celle de l'entraide judiciaire (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.2 et ATF 137 II 128 consid. 2.3).

Ne constitue ainsi pas un détournement inadmissible de l'entraide judiciaire, le choix *per se* d'un Etat contractant de faire examiner sa demande par les autorités compétentes en matière d'assistance administrative de l'Etat requis, même si elle concerne des actes non couverts par l'entraide judiciaire. Les griefs de la personne concernée, selon lesquels la demande d'assistance administrative constituerait un abus de droit ou servirait uniquement à contourner les dispositions de l'entraide judiciaire, devront être jugés par les autorités compétentes pour la procédure d'assistance administrative dans l'Etat requis (cf. ATF 137 II 128 consid. 2.2.2 et 2.3 ; arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]), soit l'AFC et, sur recours, le Tribunal administratif fédéral.

3.7.2 Dans des cas similaires à celui de l'espèce, la Cour de céans a déjà examiné cette question et est arrivée à la conclusion que la CDI CH-IN ne fait pas obstacle à ce que l'autorité fiscale indienne utilise les données obtenues par le biais de l'assistance administrative non seulement pour l'imposition de la personne concernée mais également dans le cadre de procédures pénales fiscales, voire même qu'elle les transmette à d'autres autorités dans le but de sanctionner des infractions fiscales commises par la personne concernée (cf. arrêts du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.4.4 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] ; ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, Bâle, 2017, p. 220).

3.7.3 En effet, il ressort de la teneur de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN que les renseignements reçus dans le cadre de l'assistance administrative peuvent être entre autres utilisés, sans le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis, pour l'établissement et le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 et aussi pour les procédures et poursuites concernant ces impôts. La seule condition est donc que les infractions concernées par ces renseignements soient relatives aux impôts prévus par la convention. En conséquence, l'assistance administrative en matière fiscale est aussi prévue pour la clarification des infractions fiscales pour lesquelles l'entraide judiciaire est exclue. Il sied ainsi de considérer que la demande de l'autorité fiscale indienne ne constitue pas une tentative de contourner les garanties de la procédure d'entraide judiciaire (cf. ég. HOLENSTEIN, op. cit., n° 266 ad art. 26 MC OCDE ; pour ces développements, arrêts du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.3 et 2.1.4.2, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]).

En revanche, en vertu de l'art. 26 par. 2 seconde phrase CDI CH-IN, l'utilisation des informations reçues par l'Etat requérant à d'autres fins que celles mentionnées à l'art. 26 par. 2 première phrase CDI CH-IN – en particulier la lutte contre le blanchiment d'argent, la corruption et le financement du terrorisme – suppose que cette possibilité résulte des lois suisses et indiennes et, cumulativement, l'accord de l'autorité compétente de l'Etat requis. En Suisse, l'AFC est à ce titre compétente, en accord avec l'Office fédéral de la justice (art. 20 al. 3 LAAF ; HOLENSTEIN, op. cit., n° 268 ad art. 26 MC OCDE ; cf. arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.3, 3.1 et 3.8.1 [décision attaquée devant le TF]).

En l'occurrence, la problématique d'un accord de l'autorité compétente suisse ne se pose pas, puisque la demande du MFI vise des informations relatives à l'application de la législation interne indienne relative aux impôts visés par la CDI CH-IN, étant précisé que les pénalisations et les intérêts sont expressément exclus du champ d'application de cette Convention (art. 2 al. 3 CDI CH-IN ; cf. arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.4.1 et 2.1.4.4 [décision attaquée devant le TF]) qui rappelle qu'une telle approche se retrouve également encore dans la CDI conclue entre la Suisse et la Nouvelle-Zélande [RS 0.672.961.41]). Cette particularité de la CDI CH-IN a certes pour conséquence que l'octroi de l'assistance administrative pour l'exécution exclusive d'une procédure pénale fiscale (*Steuerstrafverfahren*) est exclu (arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.2, 2.1.4.4, 2.1.4.7, 3.7, 3.8.1 et 3.8.3 s. [décision

attaquée devant le TF]). Ces considérations ne s'appliquent toutefois pas ici. Le but fiscal poursuivi par les autorités indiennes n'est, en l'occurrence, pas exclusivement la poursuite d'infractions pénales fiscales, la demande mentionnant à ce titre la « *recovery and enforcement of tax claims* » et l'« *investigation or prosecution of tax matters* » (cf. arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 8.2.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]).

3.7.4 Pour le surplus, il faut remarquer que le MFI a expressément confirmé le respect du principe de spécialité dans sa demande (ch. 18 ; consid. 2.8 ci-avant). Par ailleurs, au ch. 4 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité fiscale indienne au respect dudit principe. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les relations internationales, il n'y a aucune raison de discuter l'engagement de l'Etat requérant à cet égard. Le fait, comme l'affirment les recourants, qu'« il transpire de la demande d'entraide l'intention évidente des autorités indiennes de violer le principe de spécialité » (recours, p. 7) ne repose sur aucun élément justifiant, en l'occurrence, de remettre en doute la présomption de bonne foi dont doit bénéficier l'Inde. Aussi, la Cour n'identifie pas en quoi il serait « notoire » que les autorités indiennes ne respectent pas le principe de spécialité (recours, p. 8). Les deux articles de presse produits, qui tendent à démontrer que les autorités indiennes se seraient déjà distinguées par l'utilisation de données obtenues par la voie de l'assistance administrative en matière fiscale dans d'autres contextes (recours, annexes 33 et 34), ne suffisent pas à consacrer le caractère notoire d'une prétendue violation du principe de spécialité. Il en va de même de la décision du Verwaltungsgerichtshof de la Principauté de Liechtenstein du 28 avril 2017, également produite (recours, annexe 35), qui ne lie de toute manière pas les autorités suisses. Le seul fait que le recourant 1 ferait l'objet d'une procédure pénale en Inde ne suffit du reste pas à considérer que ce pays ne respectera pas le principe de spécialité dans le cas concret. Quoi qu'en pensent les recourants, une violation du principe de spécialité (recours, p. 29) ne demeure qu'au stade d'une conjecture générale ici (cf. arrêts du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 5.4.2, A-2322/2017 du 9 avril 2018 consid. 9.5.1, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 4.4.2 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.9.2).

3.8 Vu les considérants qui précèdent, le recours est partiellement admis au sens du considérant 3.3.4 et rejeté pour le surplus.

4.

4.1 Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 2 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont arrêtés à Fr. 7'500.-. Vu l'admission partielle du recours, dans le sens que sur les trois relations bancaires identifiées l'une d'entre elles ne doit pas être transmise, ceux-ci sont réduits à raison d'un tiers en faveur des recourants. Ces derniers supportent donc, solidairement et à parts égales, des frais de procédure pour un montant de Fr. 5'000.- et cette somme est imputée sur le même montant versé à titre d'avance de frais. Le solde de Fr. 2'500.- leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

4.2 La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme les recourants – représentés par un avocat – ont obtenu partiellement raison, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à Fr. 3'750.-. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

5.

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

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La demande de suspension de la procédure est sans objet.

2.

Le recours est partiellement admis au sens du considérant 3.3.4 et rejeté pour le surplus.

3.

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs). Ils sont mis à la charge des recourants à hauteur de Fr. 5'000.-, qui les supportent à parts égales et solidairement, et compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée. Le solde de Fr. 2'500.- leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

4.

L'autorité inférieure doit verser Fr. 3'750.- aux recourants à titre 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 :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

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 :