



Cour I
A-108/2020

Arrêt du 25 juin 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Marianne Ryter, Jürg Steiger, juges,
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
tous représentés par
D. _____,
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.**

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

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de B._____, époux de A._____. En effet, l'autorité requérante a expliqué que, selon ses informations, B._____ détiendrait, en particulier sous le nom d'H._____, des comptes bancaires auprès de la banque E._____ (détails d'identifications : (...)). Ces comptes n'auraient pas fait l'objet d'une déclaration à l'autorité fiscale indienne et constitueraient ainsi un cas d'évasion fiscale.

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

1. Bank account numbers in respect of Account holder(s).
2. All other details to identify the account holder(s).
3. Copy of bank account opening form and details of KYC (Know Your Customer) verification along with all documents.
4. Statement of bank account from (...) 2000 to (...) 2011.
5. Details of all beneficiaries of the account along with their particulars like name, nationality, passport number, address, telephone number and any other contact details.
6. Details of all other bank account with which either the account holder is related or any of the beneficiaries are related or if there is any relationship with client profile name H._____.
7. Details and copy of documents relating to relationship of account holder with client profile name H._____.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

This is to certify that the information is required purely for taxation purposes only and will be used solely for taxation purposes.

A.d Par courrier du 6 septembre 2012 à l'autorité requérante, l'AFC a indiqué, que la Suisse ne pouvait pas entrer en matière sur des demandes d'assistance administrative présentées sur la base de données obtenues de manière frauduleuse avec le droit suisse, en particulier des données volées, et qu'en conséquence l'autorité susmentionnée était invitée à fournir des preuves garantissant la provenance adéquate de ses renseignements.

A.e Par courrier du 31 octobre 2018 à l'AFC, l'autorité requérante s'est référée à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018, lequel, en substance, et dans une affaire similaire, a autorisé le transfert des informations requises, nonobstant le fait que l'autorité fiscale indienne n'avait pas donné l'assurance expresse que les données sur lesquelles elle fondait sa demande avaient été obtenues d'une manière frauduleuse à l'égard du droit suisse. Dite autorité a ensuite indiqué que des demandes similaires, dont celle relative à la présente cause, étaient entre les mains de l'AFC ; que selon le droit indien, ces demandes n'étaient ni prescrites, ni périmées ; et qu'elle consentait, par avance, à ce que l'AFC procède directement à des notifications aux personnes concernées. L'autorité requérante a ainsi requis que la présente cause soit traitée rapidement.

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

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

A.g Par ordonnance de production du 19 décembre 2018, l'AFC a demandé à E._____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements susmentionnés pour la période du (...) 2011 au (...) 2011. E._____ a en outre été priée d'informer B._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

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

A.i Par courrier du 19 février 2019, l'autorité requérante a demandé à l'AFC de préserver la confidentialité des fonctionnaires officiels de son service.

A.j Par courriel du 26 février 2019 à l'AFC, F._____ de la société D._____, à (...), a annoncé avoir été désignée comme personne habilitée à recevoir des notifications par B._____ et A._____.

A.k Par courriers des 5 et 7 mars 2019 à l'AFC, E._____ a transmis une partie des informations requises.

A.l Par courriel du 8 mai 2019, l'AFC a requis à E._____ de produire des informations et documents manquants.

A.m Par courriel du 10 mai 2019 à l'AFC, E._____ a expliqué avoir déjà fourni tous les relevés et états des biens disponibles pour la période visée.

A.n Par courrier du 15 août 2019 à la société D._____, 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 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

A.o Par courriel du 3 septembre 2019 à l'AFC, G._____ de la société D._____, a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

A.p Par courriel du 6 septembre 2019, l'AFC a demandé à G._____ de transmettre des documents complémentaires relatifs à sa prise de position.

A.q Par courriel du 23 septembre 2019, F._____ a transmis à l'AFC les documents complémentaires susmentionnés.

A.r Par courrier du 16 octobre 2019 à la société D._____, l'AFC a indiqué, après un nouvel examen du dossier, les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante, accompagnées des documents utiles, et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

A.s Par courriel du 12 novembre 2019 à l'AFC, la société D._____ a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorités fiscale indienne.

B. Par décision finale du 5 décembre 2019, notifiée à B._____ et A._____ ainsi qu'à la société C._____, par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par E._____, pour la période du (...) 2011 au (...) 2011.

C.

C.a Par acte du 6 janvier 2020, B._____ et A._____ (ci-après : le recourant 1 et la recourante 2, respectivement), ainsi que la société C._____ (ci-après : la recourante 3) (tous ensemble et ci-après : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 5 décembre 2019. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à la recevabilité de l'acte ; principalement, à la réforme de la décision finale de l'AFC du 5 décembre 2019 dans le sens des considérants ; subsidiairement, à l'annulation de dite décision et au renvoi devant l'autorité inférieure pour nouvel examen dans le sens des considérants.

C.b Dans sa réponse du 20 février 2020, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

C.c Par réplique du 7 mars 2020, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 6 janvier 2020.

C.d Par courrier du 31 mars 2020 adressé au Tribunal, l'AFC a renoncé à dupliquer.

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 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]).

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

1.3 En l'espèce, la demande d'assistance litigieuse du (...) 2012 a été déposée avant l'entrée en vigueur de la LAAF. Toutefois, en application de la jurisprudence, dans la mesure où la décision finale de l'AFC a été rendue le 5 décembre 2019, soit largement après ladite entrée en vigueur, le Tribunal retient que la LAAF est applicable (ATF BGE 139 II 340 consid. 3). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

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

n'existe que dans des situations très particulières (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.5 En l'espèce, les recourants sont tous 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.

1.6 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).

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

2.

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

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

2.3 En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que dans la mesure où l'autorité requérante aurait déposé une autre demande d'assistance administrative, le (...) 2012, à l'encontre du recourant 1 et de deux autres tiers, soit antérieurement à la demande du (...) 2012, objet de la présente procédure, portant sur la même période fiscale et demandant des renseignements similaires concernant le recourant 1, dite autorité aurait violé le principe de l'économie de procédure et de l'interdiction de déposer deux requêtes identiques ; que dans la mesure où le courriel de l'autorité requérante du 31 octobre 2018 renvoie à la demande d'assistance administrative du (...) 2012, l'AFC a considéré à tort que ledit courriel constituait une nouvelle demande d'assistance administrative ; que dans la mesure où la demande d'assistance du (...) 2012 a été déposée pour la période du (...) 2000 au (...) 2011, alors

que le délai pour déposer la déclaration fiscale de l'année 2011 arrivait en Inde à échéance le 31 juillet 2012, soit après le dépôt de dite demande, l'autorité requérante aurait violé le principe de subsidiarité ; que dans la mesure où les recourants 1 et 2 auraient été au bénéfice du statut fiscal « non-resident » en Inde pour la période du (...) 2011 au (...) 2012, la demande d'assistance violerait le principe de la pertinence vraisemblable ; qu'au vu de ces deux derniers griefs, et du fait que le champs d'application temporel de la CDI CH-IN et ses Protocoles ne couvrirait que la période courant dès le 1^{er} avril 2011, l'autorité fiscale indienne aurait violé le principe de la bonne foi.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Le rapport entre les demandes d'assistance du (...) 2012 et du (...) 2012, ainsi que la question de la qualification de la demande du 31 octobre 2018, seront ensuite abordés (consid. 4 infra). Enfin, le Tribunal passera à l'examen des griefs relatifs aux prétendues violations des principes de la pertinence vraisemblable (consid. 5 infra) ; de subsidiarité (consid. 6 infra) et de la bonne foi (consid. 7 infra).

3.

3.1 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).

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

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance administrative porte sur la période fiscale du (...) 2000 au (...) 2011 ; où le Protocole additionnel 3 n'est applicable qu'aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant dès le 1^{er} avril 2011 ; et où, pour cette raison, l'AFC envisage de transférer des informations qu'à partir de cette date, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables à la présente cause.

4.

4.1 Le formalisme est qualifié d'excessif lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 130 V 177 consid. 5.4.1 ; 128 II 139 consid. 2a ; 127 I 31 consid. 2a/bb ; arrêt du TF 4A_692/2016 du 20 avril 2017 consid. 6.2).

4.2 Le principe de l'économie de procédure commande à l'autorité de mener la procédure de la manière la plus raisonnable possible, en évitant des pertes de temps inutiles, des actes sans portée réelle, ou en facilitant le cheminement ordonné des opérations (cf. MOOR / POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, p. 264 s. N 2.2.4.7 ; ATF 133 II 257 consid. 5.3 ; arrêt du TF 2C_84/2012 du 15 décembre 2012 consid. 3.3.4). Par ailleurs, selon l'art. 4 al. 2 LAAF, la procédure d'assistance administrative est menée avec diligence (cf. principe de célérité de la procédure art. 29 al. 1 Cst.).

4.3 Sur des motifs d'économie de la procédure : en tant que cour suprême, le Tribunal fédéral ne devrait en principe connaître qu'une seule fois de la même affaire, à la fin de la procédure (CORBOZ BERNARD, Introduction à la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral, in SJ 2006 II p. 323 et 325 ; HOHL FABIENNE, Le recours en matière civile selon la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, in Les recours au Tribunal fédéral, 2007, p. 85 ; Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 p. 4000 ss, 4035 ; cf. ATF 123 I 325 consid. 3b ; ATF 117 Ia 88 consid. 3b ; ATF 116 Ia 197 consid. 1b), à moins que l'on se trouve dans l'un des cas où la loi autorise exceptionnellement, précisément pour des raisons d'économie de la procédure (cf. ATF 123 III 140 consid. 2a ; ATF 117 II 349 consid. 2a), un recours immédiat contre une décision préjudicielle ou incidente (ATF 133 III 629 consid. 2.1).

4.4 Les recourants se plaignent, que dans la mesure où l'autorité requérante aurait déposé une autre demande d'assistance administrative le (...) 2012, à

l'encontre du recourant 1 et de deux autres tiers, soit antérieurement à la demande du (...) 2012, objet de la présente procédure, portant sur la même période fiscale et demandant des renseignements similaires concernant le recourant 1, dite autorité aurait violé le principe de l'économie de procédure et de l'interdiction de déposer deux requêtes ; et que dans la mesure où le courriel de l'autorité requérante du 31 octobre 2018, renvoie à la demande d'assistance administrative du (...) 2012, l'AFC a considéré à tort que ledit courriel constituait une nouvelle demande d'assistance administrative.

4.5 En l'espèce, quant au premier grief, il apparaît que la demande d'assistance administrative du (...) 2012, citée par les recourants, concernait le recourant 1 ainsi que deux autres tiers et portait en effet, initialement, sur la même période que la demande d'assistance du (...) 2012. Par demande subséquente de l'autorité fiscale indienne du (...) 2012, la période concernée par la requête du (...) 2012 a ensuite été élargie. Dès lors, il apparaît que les deux demandes d'assistance administrative du (...) 2012 et du (...) 2012 portent sur des périodes différentes et qu'elles n'impliquent pas toutes les mêmes personnes concernées. Ainsi, il importe peu qu'à l'issue de ces deux procédures, les informations à transmettre soient identiques pour le recourant 1 ; dès lors que les moyens de droit invocables au niveau procédural et matériel pourraient différer dans ces deux procédures. Pour cette raison, l'AFC, a, après un nouvel examen du dossier (cf. courrier de l'AFC du 16 octobre 2019), expressément décidé de rendre deux décisions distinctes dans ces deux procédures. Au vu de ces éléments, il apparaît ainsi que le risque que le Tribunal fédéral connaisse deux fois la même affaire est écarté (ATF 133 III 629 consid. 2.1) et que le principe de l'économie de procédure est pleinement respecté (cf. MOOR / POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ème éd., Berne 2011, p. 264 s. N 2.2.4.7 ; ATF 133 II 257 consid. 5.3 ; arrêt du TF 2C_84/2012 du 15 décembre 2012 consid. 3.3.4).

4.6 Quant au second grief, l'autorité requérante a déposé une demande d'assistance administrative le (...) 2012. Dite demande est restée, de fait, suspendue jusqu'au courriel du 31 octobre 2018 de l'autorité susmentionnées requérant la poursuite de diverses procédures, dont la présente cause. Dans la mesure où le courriel du 31 octobre 2018 ne constitue pas, d'un point de vue formel, une nouvelle demande d'assistance administrative indépendante, le Tribunal ne voit pas pour quelle raison l'AFC a alors ouvert une nouvelle procédure sous un nouveau numéro et persiste à qualifier ledit courriel de « demande d'assistance administrative » dans ses échanges ultérieurs avec les recourants. Cela étant précisé, le Tribunal constate que pris dans leur ensemble, tous les actes effectués suite à la demande du (...) 2012 et au courriel

du 31 octobre 2018, répondent matériellement aux exigences légales relatives au déroulement usuel d'une procédure d'assistance administrative (LAAF). Ainsi, en application des principes de l'interdiction du formalisme d'excessif (ATF 130 V 177 consid. 5.4.1 ; 128 II 139 consid. 2a ; 127 I 31 consid. 2a/bb ; arrêt du TF 4A_692/2016 du 20 avril 2017 consid. 6.2), de l'économie de la procédure (cf. MOOR / POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, p. 264 s. N 2.2.4.7 ; ATF 133 II 257 consid. 5.3 ; arrêt du TF 2C_84/2012 du 15 décembre 2012 consid. 3.3.4), et de diligence dans la procédure (art. 4 al. 2 LAAF), il y a lieu de considérer le courriel du 31 octobre 2018 comme un simple rappel de la demande d'assistance administrative du (...) 2012 et de traiter l'ensemble des actes effectués suite à la demande initiale et son rappel, comme partie intégrante de la présente cause.

5.

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

5.2 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 7 ss infra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

5.3 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.

5.4 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.

5.5 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).

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

5.7 Les requérants se plaignent que, dans la mesure où les requérants 1 et 2 auraient été au bénéfice du statut fiscal « non-résident » en Inde pour la période du (...) 2011 au (...) 2012, la demande d'assistance violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

5.8 En l'espèce, dans sa demande du (...) 2012, l'autorité requérante a expliqué que, selon ses informations, le requérant 1 détiendrait des comptes bancaires auprès de la banque E._____. Ces comptes n'auraient pas fait l'objet d'une déclaration à l'autorité fiscale indienne et constitueraient ainsi un cas d'évasion fiscale.

5.9 A cet égard, le Tribunal note que, conformément à la jurisprudence, le rôle de l'AFC se limite à un contrôle de plausibilité ; elle doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'autorité fiscale indienne est présumée agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 7 ss infra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'autorité requérante ; il n'incombe pas à l'AFC de refuser une demande ou la transmission des informations parce que celle-ci serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Par ailleurs, le Tri-

bunal constate que la demande d'assistance administrative du (...) 2012 contient l'ensemble des éléments énumérés au chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel 1. Ainsi ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). Au surplus, bien que selon des pièces produites en causes par les recourants, ces derniers seraient d'avis que les recourants 1 et 2 auraient été au bénéfice du statut fiscal « non-resident » en Inde pour la période du (...) 2011 au (...) 2012, le Tribunal constate, en application de la jurisprudence, que la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 3.6). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale indienne.

6.

6.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

6.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; et A-6600/2014

du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

6.3 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

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

6.5 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il

n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

6.6 Considérer qu'un Etat peut obtenir des informations alors même que le contribuable concerné n'a pas encore eu l'occasion de déclarer correctement et spontanément ses revenus reviendrait à autoriser la pêche aux renseignements et à violer le principe de subsidiarité, ce qui contredit les intentions des Etats parties (cf. arrêts du TAF A-6037/2017 du 8 janvier 2019 consid. 2.7.1 et 4.1.3 ainsi qu'A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.3.2.1 ; TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 8.2).

6.7 Toutefois, l'Etat requérant peut confirmer ultérieurement, soit après l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale, que les informations requises sont toujours vraisemblablement pertinentes. Un tel comportement de la part de l'autorité requérante ne viole alors pas le principe de subsidiarité et ne s'apparente pas à une pêche aux informations proscrite (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 8 et références citées, a contrario).

6.8 Selon les recourants, dans la mesure où la demande d'assistance du (...) 2012 a été déposée pour la période du (...) 2000 au (...) 2011, alors que le délai pour déposer la déclaration fiscale de l'année 2011 arrivait en Inde à échéance le 31 juillet 2012, soit après le dépôt de dite demande, l'autorité requérante aurait violé le principe de subsidiarité.

6.9 En l'espèce, le Tribunal constate qu'il semble en effet que le délai de dépôt de la déclaration fiscale des recourants pour l'année fiscale 2011 n'était pas encore échu au jour de l'introduction de la demande d'assistance du (...) 2012. Ainsi, considérer que l'autorité requérante pouvait obtenir des informations pour l'année fiscale 2011, alors même que les recourants auraient encore pu déclarer correctement et spontanément leurs revenus, postérieurement au dépôt de dite demande, reviendrait à autoriser une pêche aux renseignements et à violer le principe de subsidiarité (cf. consid. 6.6). Cette question n'a néanmoins pas à être tranchée dans la présente espèce.

En effet, le Tribunal constate que selon le point 3 du courriel de l'autorité requérante du 31 octobre 2018 :

3. We are enclosing a list of [redacted by SFTA] of the abovementioned requests where the information sought is foreseeably relevant and still required for taking action under the Indian tax laws. We further confirm that time is available with the Indian tax authorities to take action in these cases, that is no statute of limitation has expired. To expedite the process of obtaining requested information, we convey in advance our consent for notifying the persons concerned directly in India and granting access to file when requested in all cases.

A cet égard, il apparaît que cette déclaration confirme se fondant sur les agissements des recourants, le 31 octobre 2018, soit après l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale pour l'année 2011, échéant au 31 juillet 2012, que les informations requises étaient toujours vraisemblablement pertinentes. En application de la jurisprudence, cette déclaration guérit ainsi les éventuelles violations des principes d'interdiction de la pêche aux renseignements et de subsidiarité susmentionnés (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 8 et références citées, a contrario). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité fiscale indienne.

7.

7.1 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, lacunes ou de 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).

7.2 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).

7.3 Selon les recourants, dans la mesure où, l'autorité requérante a présenté une demande d'assistance portant sur une période plus étendue que le champs d'application temporel de la CDI CH-IN et ses Protocoles (cf. consid. 2 supra) ; et où dite autorité aurait violé les principes de la pertinence vraisemblable (cf. consid 5 supra) et de subsidiarité (cf. consid. 6 supra) ; celle-ci se serait comportée de manière contraire au principe de la bonne foi.

7.4 En l'espèce et quant au premier point, soit le champs d'application temporel de la CDI CH-IN et ses Protocoles, le Tribunal constate que la demande d'assistance a été présentée pour la période du (...) 2000 au (...) 2011 et qu'aucun élément ultérieur, porté au dossier, n'indique un comportement contradictoire de l'autorité requérante à cet égard. Par ailleurs, le Tribunal relève que la question du champs d'application temporel de la CDI CH-IN, qui, selon l'AFC, ne couvre que la période courant dès le 1^{er} avril 2011, ne semble pas être d'avantage litigieuse. Quant au second point, le Tribunal n'a pas retenu de violation du principe de la pertinence vraisemblable : en effet et comme expliqué ci-dessus, la question de la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond, qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. consid. 5 supra). Enfin, quant au troisième point, et conformément au raisonnement déjà exposé (cf. consid. 6 supra), la violation initiale du principe de subsidiarité pour l'année fiscale 2011 a été guérie. Dès lors, il n'apparaît pas de ce qui précède l'existence d'éléments établis et concrets propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (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). Pour cette raison, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi par dite autorité.

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

9. Les recourants qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 3'500 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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 3'500 francs déjà versée.

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

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 3'500 francs (trois mille cinq cent francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 3'500 francs (trois mille cinq cent francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

Indication des voies de droit :

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

Expédition :