



Cour I
A-6068/2019

Arrêt du 31 mars 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Emilia Antonioni Luftensteiner, Daniel Riedo, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
4. **D.** _____,
tous représentés par
Maître Frédéric Serra, avocat,
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 (...), la *Foreign Tax & Tax Research Division* du *Ministry of Finance* de la République de l'Inde (ci-après: MoF, autorité requérante ou autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative fiscale à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), 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). La requête mentionnait A. _____ comme personne concernée et portait sur la période s'étendant du 1^{er} avril (...) au 30 septembre (...) pour l'impôt sur le revenu.

A.b La demande du (...) a été formulée comme suit :

[...]

A.c En résumé, l'autorité requérante a exposé à l'appui de sa demande que la personne concernée aurait des intérêts financiers dans plusieurs structures offshores, au sujet desquelles elle a été interrogée mais sans qu'une entité puisse être identifiée, à l'exception de celle intitulée E. _____. Par ailleurs, la personne concernée aurait clôturé des comptes détenus par celle-ci ou les membres de sa famille auprès de F. _____ SA, ayant son siège à (...), et G. _____ SA, ayant son siège à (...) (ci-après: les Banques). L'autorité fiscale indienne a précisé que la personne concernée étant citoyenne et résidente en Inde, elle devait ainsi s'acquitter en Inde des impôts sur tous ses revenus, sur la base du Tax Act de 1961.

B.

B.a Par ordonnances de production du 6 mars 2019, l'AFC a requis des Banques qu'elles fournissent les documents et renseignements demandés. En outre, elle a prié celles-ci d'informer la personne concernée et les personnes habilitées à recourir de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner un représentant en Suisse pour les notifications.

B.b Par courriers des 1^{er} et 10 avril 2019, les Banques ont transmis les informations requises à l'AFC et indiqué que la personne concernée et celles habilitées à recourir avaient été informées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.c Par courrier du 20 juin 2019, F. _____ SA a transmis des précisions au sujet de la société I. _____ Inc., donnant suite aux courriels des 7 et 18 juin 2019 de l'AFC.

C.

C.a Maître Frédéric Serra s'est annoncé par courriel et courrier du 2 mai 2019 auprès de l'AFC, comme mandataire d'A. _____ en tant que personne concernée, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative ouverte à l'encontre de celui-ci.

C.b Le 1^{er} juillet 2019, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à la personne concernée en lui impartissant un délai pour déposer des observations, celles-ci ayant été déposées par courrier du 29 juillet 2019 et courriel du lendemain.

D.

D.a Maître Frédéric Serra s'est annoncé les 29 et 30 juillet 2019 en tant que mandataire des personnes habilitées à recourir suivantes : B. _____, D. _____ et C. _____.

D.b La personne concernée et les personnes habilitées à recourir ont remis leurs observations respectives le 4 septembre 2019. L'accès au dossier leur a été octroyé par courrier du 19 août 2019.

E.

Par quatre décisions finales séparées du 17 octobre 2019, l'AFC (ci-après : autorité inférieure) a décidé d'accorder l'assistance administrative à l'autorité fiscale indienne et de transmettre les renseignements requis concernant A. _____ et les trois personnes habilitées à recourir.

F.

Par quatre mémoires du 18 novembre 2019, A. _____ (ci-après : recourant 1), B. _____ (ci-après : recourante), C. _____ (ci-après : recourant 2), D. _____ (ci-après : recourant 3) ont interjeté recours (ci-après ensemble : les recourants) auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF, Tribunal ou Cour de céans) contre les quatre décisions finales précitées. Les recourants ont conclu à l'annulation des dites décisions et au refus d'accorder l'assistance administrative fiscale à l'autorité requérante, le tout sous suite de frais et dépens.

G. Les causes (...) et A-6088/2019 ont été ouvertes pour chacun des recourants. La Cour de céans a invité ces derniers ainsi que l'autorité inférieure par ordonnance du 19 novembre 2019 à se prononcer sur la jonction éventuelle des causes.

H. Par décision incidente du 7 janvier 2020, le Tribunal a décidé de joindre les quatre causes précitées sous le numéro de classement A-6068/2019, les parties ayant exprimé par courriers des 22 novembre et 10 décembre 2019 ne pas s'opposer à cette jonction.

I.

Par réponse du 3 mars 2020, l'autorité inférieure a conclu au rejet des recours sous suite de frais et dépens.

J.

Par observations datées des 19 mars, 7 mai, 13 juillet, 23 juillet et 7 août 2020, les recourants et l'autorité inférieure ont réitéré leurs conclusions respectives et précisé leurs griefs et arguments, sur lesquels il sera revenu si nécessaire, dans la partie en droit.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAF; 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, LAAF, RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.3 Présentés dans le délai (art. 20 al. 3 et art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, les recours interjetés par les recourants qui disposent de surcroît de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), sont recevables, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur leurs mérites.

1.4 Le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit 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-5309/2019 du 3 décembre 2020 consid. 1.3; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 1.3).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300). 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4; 2007/27 consid. 3.3; cf. également KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

2.2 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} éd., 2016, ch. 1146 ss; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} éd., 2013, ch. 2.149).

3. Compte tenu de la nature du litige, le Tribunal, après avoir exposé les bases conventionnelles et de droit interne sur lesquelles reposent les demandes d'assistance fiscales avec l'Inde (cf. consid. 4.1s. *infra*), examinera en premier lieu la forme de la demande (cf. consid. 4.3 *infra*). En second lieu, la Cour de céans présentera les autres conditions de l'assistance administrative et traitera des griefs invoqués par les recourants (cf. consid. 5 et 6 *infra*).

4.

4.1

4.1.1 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 du Protocole CDI CH-IN 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 signé 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 (cf. RO 2011 4617; FF 2010 8081; ci-après: Protocole du 30 août 2010).

4.1.2 Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, au cours de l'année fiscale débutant le 1^{er} avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur le Protocole et les années suivantes (art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010; cf. arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.1.2; A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018]). 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 (cf. arrêts du TAF A-2981/2019 du 1^{er} septembre 2020 consid. 2.2.1; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]; 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).

4.1.3 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 en lien avec la CDI CH-GB]; A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]; A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

4.2 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 (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, la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est en principe présumée (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1; voir consid. 5.1 *infra*).

4.3 En l'espèce, la demande d'assistance du (...) contient toutes les indications nécessaires de sorte que la pertinence vraisemblable des informations requises est en principe présumée respectée.

5.

5.1

5.1.1 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 (cf. 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; 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202; arrêt du TAF A-2981/2019 du 1^{er} septembre 2020 consid. 2.2.2). 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; 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.

5.1.2 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-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.2.3; A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.3.2; A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2; cf. 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*).

5.2

5.2.1 Le *principe de la bonne foi* s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 contradictions manifestes (cf. arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.1.2; A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

5.2.2 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêt du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.1.2), 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

5.2.3 Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2; arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

5.2.4 Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. ch. 10 ad art. 26 let. d in fine du Protocole à la CDI CH-IN, en lien avec le ch. 10 let. b sous par. iv du Protocole à la CDI CH-IN; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1; 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêts du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2; 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 202 consid. 6.3.1; 142 II 35 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2).

5.3

5.3.1 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 (cf. arrêts du TAF A-6266/2017

du 24 août 2018 consid. 2.3.3; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3; 142 II 161 consid. 4.6.1; pour des développements, cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

5.4 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »]; art. 7 let. a LAAF; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

5.5 Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 26 par. 2 CDI CH-IN; cf. arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.3; A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 146 I 172; arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020s consid. 3.5 [destiné à la publication]; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

Selon l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet

Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites (*Strafverfolgung, perseguimento penale*) concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (cf. arrêt du TAF A-2981/2019 du 1^{er} septembre 2020 consid. 2.5.1).

5.6 L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêts du TF 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 [CDI CH-NL]; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6). 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 d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

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 (cf. arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). 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.

5.7 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose 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. 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; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

6.

6.1 Dans le cas d'espèce, les griefs soulevés par les différents recourants peuvent être traités conjointement du fait qu'ils sont fondés principalement sur les mêmes arguments. Ils font notamment valoir que l'autorité inférieure a omis de constater respectivement a constaté de manière incomplète certains faits pertinents. Elle aurait interprété de manière trop large et subjective les questions de l'autorité fiscale indienne. Elle aurait reformulé les questions destinées aux institutions bancaires, au-delà de ce qui était requis par l'autorité requérante. A titre d'exemple, les recourants mentionnent les notions de « financial interest / beneficial ownership / interest » contenues aux questions 1 et 2 de la demande du (...), substituées par les notions de « holder(s), beneficial owner(s) and/or authorized signatories » (p. 3 des recours). Par ailleurs, ces notions seraient trop vagues et violeraient l'interdiction de la pêche aux renseignements. Enfin, certaines informations requises concernent des renseignements liés de manière indirecte au recourant 1 et ne seraient ainsi pas vraisemblablement pertinents (cf. notamment recours du 18 novembre 2019, p. 5 et observations spontanées du 19 mars 2020, p. 4).

En résumé, les recourants reprochent à l'autorité inférieure une interprétation trop extensive de la demande de sorte que les renseignements à transmettre ne sont pas vraisemblablement pertinents, qu'ils violent l'interdiction de « fishing expeditions » et que donc les faits n'ont pas été constatés correctement.

6.2 L'interprétation d'une demande d'assistance administrative découle du principe de la bonne foi (cf. consid. 5.2.4 *supra*).

6.2.1 Le Tribunal rappelle qu'une personne détient un compte bancaire de manière directe lorsqu'elle en est le titulaire juridique. Elle détient un

compte bancaire de manière indirecte lorsqu'elle dispose économiquement des avoirs dudit compte en tant qu'ayant droit économique ou qu'elle est au bénéfice d'une procuration qui lui octroie un tel pouvoir (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 4.3 [destiné à la publication]). Le Tribunal fédéral s'est par ailleurs prononcé sur la question du titulaire juridique indirect d'un compte bancaire en matière d'assistance administrative fiscale. Dans cette jurisprudence, le Tribunal fédéral a admis que lorsqu'un Etat requérant demande des informations sur les comptes bancaires détenus par la personne concernée (« held by ») celle-ci visait tous les comptes détenus de manière directe et indirecte (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.3). Dans le cas d'espèce, l'autorité fiscale indienne n'a pas uniquement utilisé le terme de « *held by the M/s. E. _____ and/or the person under investigation* » (cf. « Faits » A.b *supra*) mais aussi ceux de « financial interest / beneficial ownership / interest ». Or, ces éléments de la demande, interprétés sur la base du principe de la bonne foi et au regard de la jurisprudence précitée, permettent d'admettre que l'autorité requérante cherche à obtenir des informations sur tous les comptes détenus par le recourant 1 ou les membres de sa famille de manière directe et/ou indirecte.

6.2.2 Ainsi, tous les arguments des recourants, spécifiques aux différentes entités ou comptes bancaires cités (E. _____, H. _____ en lien avec le « J. _____ » ainsi que I. _____ Inc.), concernant la détention indirecte ainsi que la reformulation opérée par l'autorité inférieure doivent par conséquent être rejetés. Il y a donc lieu de retenir que les faits n'ont pas été constatés de manière inexacts ou incomplètes mais, qu'en vertu de l'interprétation de la demande d'assistance du (...), l'autorité inférieure a, à juste titre, déduit des termes « financial interest / beneficial ownership / interest » que cela impliquait de requérir toutes les informations selon ses ordonnances de production adressées aux Banques. Le grief concernant la détention indirecte ne remet de ce fait pas non plus en cause la pertinence vraisemblable de ces informations et ne constitue pas une « fishing expedition » du fait que ces termes seraient imprécis et vagues.

6.3 S'agissant de la pertinence vraisemblable, il sied de rappeler que l'autorité inférieure respectivement la Cour de céans se limite à effectuer un contrôle de plausibilité (cf. consid. 5.1.2 *supra*). Pour ce même motif, le tribunal ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêt du TAF A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.6.2 et les références citées).

Les recourants exposent dans leurs observations des 19 mars, 13 juillet et 7 août 2020, en quoi les informations relatives aux différentes entités et

relations bancaires ne seraient pas pertinentes. Le Tribunal va examiner et déterminer pour chacune d'entre elle si la pertinence vraisemblable est remplie ou non (cf. consid. 6.3.1ss *infra*). S'agissant toutefois du grief d'une détention indirecte de chacun des comptes bancaires, il ne sera pas traité spécifiquement pour chaque entité évoquée ci-après, mais il est renvoyé aux développements à ce sujet ci-avant (cf. consid. 6.2.1 *supra*).

6.3.1 E._____.

Les recourants estiment que le recourant 1 n'a aucun lien avec cette société offshore et que donc la demande d'assistance du (...) ne repose pas sur des soupçons étayés, comme le prétend l'autorité inférieure, mais sur des fausses indications (cf. observations du 7 août 2020).

Il ne revient pas à l'autorité inférieure ou au Tribunal de remettre en cause la pertinence vraisemblable de cette information notamment en vertu du principe de bonne foi. L'autorité fiscale indienne a exposé dans sa demande être informée du fait que le recourant 1 avait procédé à la clôture de comptes détenus auprès de F._____ SA et que le solde de ce compte avait été versé sur le compte de la société E._____ détenu auprès de G._____ SA (ch. 12 demande). La pertinence vraisemblable est ainsi établie pour ces informations. Il sied en outre de se placer au moment du dépôt de la demande d'assistance pour juger de la pertinence vraisemblable. La cour de céans 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 (cf. consid. 5.1 *supra*), ce qui est le cas en l'espèce, du fait que l'autorité requérante indique explicitement cette entité en lien avec le recourant 1 et les comptes bancaires détenus auprès des Banques.

6.3.2 Compte bancaire n° (...) détenu par la société H._____ à travers le trust « J._____ ».

La relation bancaire n° (...) ne ressort effectivement pas de la demande d'assistance du (...). Toutefois, il découle de ladite demande que l'autorité requérante cherche à obtenir des informations sur des entités offshore dans lesquelles le recourant 1 auraient des intérêts financiers et au sujet desquels il a été interrogé (ch. 12 de la demande). Par ailleurs, elle sollicite des informations sur tous les comptes bancaires détenus par les recourants de manière directe ou indirecte (financial interest / beneficial ownership / interest) auprès de F._____ SA et/ou G._____ SA ainsi que tout autre entité, Trust, société etc. (ch. 12 de la demande, 1^{ère} et 2^{ème}

question). Ainsi, et contrairement à ce qu'indiquent les recourants, l'autorité requérante ne mentionne pas seulement le terme « Account ». En effet, la phrase complète est « any account along with Statements in the name of any Trust/Company/Entitiy [...] » (cf. ch. 12 de la demande, 1^{ère} et 2^{ème} question). En outre, il est également mentionné dans la demande que l'autorité fiscale indienne souhaite obtenir des informations en lien avec les comptes bancaires détenus par le recourant 1 (« held by », cf. consid. 6.2 *supra*).

Les arguments des recourants, qui s'appuient notamment sur l'arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 (ATF 141 II 436), tombent à faux et sont sortis de leur contexte. En effet, il ne découle pas de cette jurisprudence que des comptes détenus de manière indirecte remplissent la condition de la pertinence vraisemblable seulement si les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des déclarations d'employés bancaires et des questions précises de cet Etat (cf. observations du 19 mars 2020, p. 4). En effet, selon le passage mis en évidence par les recourants, le Tribunal fédéral indique que dans le cas d'espèce, les informations demandées reposent sur des documents bancaires et « qu'ils ne tombent pas du ciel » (*Die Vermutungen, wonach der Beschwerdegegner 3 an einer der beiden Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz beteiligt sei, sind nicht aus der Luft gegriffen, stützen sie sich doch auf Bankunterlagen, welche dem BD vorliegen*). Par ailleurs, dans cette même jurisprudence, le Tribunal fédéral indique que même en l'absence d'éléments de preuves, de simples indices suffisent pour admettre qu'un renseignement est vraisemblablement pertinent (*Einzig die Vermutung betreffend die Veräusserung von Immobilien durch die Beschwerdegegnerin 1 an die Kinder des Beschwerdegegners 3 erscheint nicht substantiiert. Dies spielt indessen keine Rolle, da genügend Indizien für eine steuerlich relevante Verbindung zwischen dem Beschwerdegegner 3 und den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 sprechen*). Pour le surplus, le TF a retenu dans cette même affaire que le nom d'autres personnes de la famille (mère et fille) n'apparaissait pas par hasard dans des documents bancaires. Leur identité constituait un élément essentiel de la vérification de l'origine des fonds et elle était donc vraisemblablement pertinente (cf. arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.3 non publié in ATF 141 II 436). Ainsi, on ne peut pas déduire de cette jurisprudence que la pertinence vraisemblable de comptes bancaires ou de renseignements dépende, comme le soutiennent les recourants, de la présence d'éléments de preuves fermes à disposition de l'autorité requérante, lors de sa demande. La pertinence vraisemblable se détermine sur la base de la demande d'assistance et du principe de bonne foi.

Au vu de ce qui précède, l'autorité requérante n'avait pas à mentionner expressément l'existence de la société H._____ et du Trust qui semble la détenir dans sa demande pour que ces informations soient vraisemblablement pertinentes.

A toutes fins utiles, il sied de constater que les recourants reprochent à l'autorité inférieure de se substituer à l'autorité étrangère en empiétant sur le domaine de compétence de l'autorité requérante, mais qualifie dans le même temps juridiquement le trust et en tire la conclusion que les informations y relatives ne sont d'aucune utilité pour l'autorité fiscale indienne (recours du 18 novembre 2019, p.; Observations du 13 juillet 2020, p. 4). Quoiqu'il en soit, cette question de nature matérielle, n'a pas à être tranchée par la Cour de céans dont le contrôle se limite à la plausibilité et la pertinence vraisemblable (cf. consid. 6.3 *supra*).

6.3.3 Informations relatives à la relation bancaires n°(...) détenues par I._____ Inc.

Les recourants soutiennent que les informations requises concernant la société I._____ Inc. ne reposeraient pas sur des documents bancaires, doit être rejeté pour le même motif qu'invoqué avec la société H._____. La jurisprudence citée n'instaure en effet comme on l'a vu (consid. 6.3.2 *supra*) pas de nouvelles conditions mais expose dans un cas d'espèce donné en quoi les informations sont vraisemblablement pertinentes, celles-ci reposant notamment sur des documents bancaires et déclarations d'employés de banque.

En outre, le fait que l'autorité requérante indique dans sa demande d'assistance du (...) « qu'elle est en possession d'informations spécifiques et aurait effectué un profilage interne » est, contrairement à ce qu'indique les recourants, suffisant pour retenir la pertinence vraisemblable des informations (cf. recours p. 8).

6.4 Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (arrêts du TF 2C_537/2019 consid. 3.5; 2C_545/2019 consid. 4.7) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de A._____ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN. L'autorité fiscale indienne, n'a pour le surplus, pas violé le principe de spécialité et elle a même expressément indiqué que les informations reçues seront maintenues secrètes et

utilisées dans le but découlant de la convention fondant sa demande (cf. demande du (...), ch. 17).

6.5 Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs – et les recourants n'en soulèvent aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect du *principe de subsidiarité* (cf. consid. 5.6 *supra*), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir. Au demeurant, rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne indien s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents requis (cf. consid. 5.7 *supra*).

7.

Les recourants, qui succombent, doivent solidairement supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 12'500 francs (cf. 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 du même montant déjà versée. Vu l'issue de la cause, il n'y a ainsi pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

8.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les recours sont rejetés.

2.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de ses décisions finales du 20 avril 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A. _____ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de 12'500 francs (douze mille cinq cents francs), sont mis solidairement à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

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 :