

# **BVGer A-1023/2020 vom 9. Juli 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-07-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1023\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1023_2020)

FR: TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021

IT: TAF A-1023/2020 del 9 luglio 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Whether C.\_\_\_\_\_ was/is a holder of the bank account with D.\_\_\_\_\_ having following details: Sl. No. Name BUP\_SIFIC\_PER\_ID (...) C.\_\_\_\_\_ (...)

#### **E. 1.1**

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er 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 demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant l'entrée en vigueur de la présente loi (RS 672.2).

#### **E. 1.2**

En l'espèce, l'autorité requérante a déposé une demande d'assistance administrative le (...) 2012, suivie d'une demande complémentaire le (...) 2012. Dites demandes sont restées, de fait, suspendues jusqu'au courriel du 31 octobre 2018 de l'autorité fiscale indienne 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. Cela étant précisé, le Tribunal constate que, pris dans leur ensemble, tous les actes effectués suite à la demande du (...) 2012, à son complément 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 le Tribunal retient que tous les actes effectués depuis la demande du (...) 2012 font partie de la même procédure.

#### **E. 1.3**

Par ailleurs, il apparaît que la majorité des actes de dite procédure, soit les ordonnances de production adressées à la banque D.\_\_\_\_\_, l'information faite aux parties de l'ouverture de la procédure, ainsi que leurs déterminations, ont été effectués entre le courriel de relance du 31 octobre 2018 de l'autorité requérante et la décision de l'AFC du 21 janvier 2020. Ainsi, dans la mesure où, l'essentiel de la procédure s'est déroulée après l'entrée en vigueur de la LAAF ; où l'AFC a pleinement appliqué cette loi dans sa décision du 21 janvier 2020 ;

et où les recourants ne semblent pas s'y être opposé, le Tribunal retient que la LAAF peut être appliquée à la présente procédure.

#### **E. 1.4**

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). Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA).

#### **E. 1.5**

L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir aux personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA correspond à celui qui est visé à l'art. 89 al. 1 de la Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110) et doit être interprété de la même manière (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 142 II 451 consid. 3.4.1 ; 139 II 328 consid. 3.2). Il doit s'agir d'un intérêt direct et concret. La partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 499 consid. 2.2 ; 138 II 162 consid. 2.1.2). Ces exigences sont particulièrement importantes dans le cas d'un recours d'un tiers qui n'est pas le destinataire de la décision. Sa qualité pour recourir n'est admise que restrictivement. Il faut qu'il soit touché directement, qu'il se trouve, avec l'objet de la contestation, dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération et qu'il ait un intérêt pratique à l'annulation ou à la modification de la décision qu'il attaque, en ce sens que l'issue de la procédure doit influencer sa situation de manière significative (ATF 139 II 279 consid. 2.2 ; 135 II 145 consid. 6.1 ; 172 consid. 2.1 ; 146 I 172 consid. 7.1.2 ; arrêts du TF 2C\_1007/2019 du 16 octobre 2019 consid. 5.2 ; 2C\_1156/2016 du 29 juin 2018 consid. 2.2.1).

#### **E. 1.6**

La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées par la procédure d'assistance au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose donc d'abord l'existence d'un intérêt digne de protection. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cet intérêt n'existe que dans des situations très particulières. En effet, ces personnes sont protégées par le principe de la spécialité, qui figure dans les clauses d'échange de renseignements calquées sur le modèle de l'art. 26 par. 2 MC OCDE ; et dont la jurisprudence vient de rappeler le caractère personnel, en ce sens que 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 des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; cf. aussi déjà 142 II 161 consid. 4.6.1). Comme le principe de spécialité protège les tiers de l'utilisation des informations les concernant par l'Etat requérant, le simple fait que leur nom soit mentionné dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à faire naître un intérêt digne de protection. Il faut bien plus qu'ils puissent se prévaloir d'autres circonstances, comme par exemple l'existence d'un risque

concret que l'Etat requérant ne respectera pas le principe de spécialité. En revanche, le seul fait que le tiers pourrait faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent (art. 4 al. 3 LAAF) et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'Etat requérant ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative (cf. arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5). Il faut des éléments supplémentaires. Par exemple, la jurisprudence a admis qu'un employé de la banque détentrice de renseignements, dont le nom apparaissait dans la documentation bancaire destinée à être transmise à l'autorité requérante, avait un intérêt digne de protection à demander que son nom soit bien caviardé, non seulement pour vérifier que les autorités ne fournissent pas ses données en violation de l'art. 4 al. 3 LAAF, alors que son nom n'est pas pertinent pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée par la demande, mais aussi en lien avec la loi fédérale sur la protection des données, parce qu'un juge civil avait interdit à la banque de transmettre ses coordonnées (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 à 5.2.3 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). En l'espèce, il apparaît que la décision de l'AFC du 21 janvier 2020 a été rendue dans la cause « A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ (sic !), né le (...)1931 ». Dans sa réponse du 12 mai 2020 (...), l'AFC a expressément reconnu qu'il s'agissait d'une erreur de sa part, et que la décision susmentionnée était en réalité adressée à B.\_\_\_\_\_, né le (...) 1961, fils de feu G.\_\_\_\_\_, né le (...)1931 et décédé le (...) 2011. Dans la mesure où B.\_\_\_\_\_ s'est immédiatement reconnu comme le destinataire de la décision finale de l'AFC, il apparaît cette erreur n'a pas eu de conséquence sur le déroulement de la présente procédure. Ainsi, en application des principes d'économie de la procédure (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), de célérité et de diligence dans cette dernière (art. 29 al. 2 Cst. et 4 al. 2 LAAF) et d'interdiction du formalisme 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), le Tribunal retient qu'il est possible de procéder sans qu'il soit nécessaire de révoquer la décision finale du 21 janvier 2020 de l'AFC. Ainsi, il apparaît que les recourants ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure (art.48 al. 1 let. a PA). Dans la mesure où les informations à transmettre concernent directement des comptes bancaires dont les recourants sont bénéficiaires, ces derniers, sont spécialement atteints par la décision attaquée (art.48 al. 1 let. b PA) ; se trouvent dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise ; et sont touchés dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 499 consid. 2.2 ; 138 II 162 consid. 2.1.2). Il apparaît dès lors que les recourants ont un intérêt direct et concret dans la présente procédure (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3 et références citées). C'est du reste, ce que semble avoir retenu l'AFC, en notifiant directement aux intéressés sa décision finale du 21 janvier 2020. La qualité pour recourir des recourants leur est ainsi reconnue.

### **E. 1.7**

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).

### **E. 1.8**

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2. Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; moser/beusch/kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; häfelin / müller / uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

## **E. 2**

Whether C.\_\_\_\_\_ was/is holding any other bank account with D.\_\_\_\_\_ either in his name or jointly with some other person.

### **E. 2.1**

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

### **E. 2.2**

En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que dans la mesure où C.\_\_\_\_\_ ne disposait que d'un pouvoir de signature collective à deux sur le compte de la recourante 1 dont il n'était pas le bénéficiaire, où les recourants, tous deux bénéficiaires du compte en question, n'auraient jamais été domiciliés en Inde depuis l'ouverture dudit compte et n'auraient au demeurant pas eu d'activité commerciale dans ce pays, les informations dont la transmission est envisagée, en particulier les données relatives à l'identité du recourant 2 et de sa mère, ne rempliraient pas le critère de la pertinence vraisemblable ; que dans la mesure où l'AFC n'aurait pas informé directement la mère du recourant 2 de la procédure en cours, le droit d'être entendu de cette dernière aurait été violé ; qu'il existerait un risque que l'autorité requérante utilise les document d'identité susmentionnés à d'autres fins que la présente procédure, ce qui constituerait une violation des principes de spécialité et de la protection des données ; et que les postes « Total Cash Movement in [et] out » et « Total Securities Transferred in [et] out » pour l'année 2011, dans le document intitulé « Statement of Assets » (Annexe (...) des pièces de l'AFC, page (...)) dont la transmission est envisagée, se rapportent à une période antérieure à laquelle l'Inde est autorisée à recevoir des informations. Enfin, se fondant sur une coupure de journal (...) du (...) 2020, les recourants ont allégué que C.\_\_\_\_\_ serait récemment décédé, et ont indiqué se remettre à l'appréciation du Tribunal, quant aux effets procéduraux de cette allégation.

### **E. 2.3**

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative (consid. 3 ss infra). La question des effets procéduraux du décès allégué de C.\_\_\_\_\_ sera abordée, à titre préjudiciel (consid. 4 ss infra). Le Tribunal passera ensuite à l'examen du grief relatif au droit d'être entendu (consid. 5 infra) qui est de nature formelle. Les griefs de nature matérielle, soient les violations des principes de la pertinence vraisemblable et de spécialité, seront ensuite examinés (consid. 6 ss et 7 ss infra). Dans la mesure où l'AFC a caviardé les postes « Total Cash Movement in [et] out » et « Total Securities Transferred in [et] out », pour l'année 2011, dans le document annexé à sa duplique (...), le grief des recourants relatif à cette question est devenu sans

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

### **E. 3**

Whether there is any linkage of the above mentioned person and his bank account with the following bank accounts and persons: SI. No. Name Code Profile client/  
BUP\_SIFIC\_PER\_ID IBAN (...) A.\_\_\_\_\_ (...) (...)

#### **E. 3.1**

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

#### **E. 3.2**

En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance administrative porte sur la période fiscale du (...) 1995, ou la date de l'ouverture du compte bancaire concernée, au (...) 2012 ; où le Protocole additionnel 3 n'est applicable qu'aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant dès le 1er 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. Selon l'art 18a LAAF, l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie.

### **E. 4**

Name, address and bank account number of the introducer while opening the account.

#### **E. 4.1**

Selon une coupure de journal (...) du (...) 2020 produite en cause par les recourants, C.\_\_\_\_\_ serait récemment décédé. Les recourants ont indiqué se remettre à l'appréciation du Tribunal quant aux effets procéduraux de cette allégation.

#### **E. 4.2**

En l'espèce, il apparaît que l'AFC n'a pas été informée de manière officielle par l'autorité requérante de l'éventuel décès de C.\_\_\_\_\_. Dès lors, et compte tenu du fait que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées (art. 18a LAAF), le Tribunal retient que cette question peut rester ouverte et n'a pas, en l'état, d'influence sur le sort de la présente cause. 5. Le droit d'être entendu est une garantie de

nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

## **E. 5**

List of all beneficiaries of the accounts, whether in past or present.

### **E. 5.1**

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

### **E. 5.2**

En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

### **E. 5.3**

La jurisprudence précise que selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF (ATF 146 I 172 consid. 7.2). En effet, l'AFC doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2) ; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4).

### **E. 5.4**

Par ailleurs, selon la jurisprudence, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2).

### **E. 5.5**

Selon les recourants, dans la mesure où l'AFC n'aurait pas informé directement la mère du recourant 2, en sa qualité de bénéficiaire du compte concerné, de la procédure en cours, et où, la transmission d'informations relatives à cette dernière est envisagée, son droit d'être entendu aurait été violé.

### **E. 5.6**

Le Tribunal note, qu'en application de la jurisprudence, le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Pour cette raison, le grief de la violation du droit d'être entendu de la mère du recourant, invoqué par ce dernier, devrait être considéré comme irrecevable. Le Tribunal note, quoi qu'il en soit, qu'il apparaît que la qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF de cette personne ressort de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2). Ainsi, il apparaît que l'AFC aurait dû l'informer de la procédure en cours en vertu des art. 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF. Toutefois, dans la mesure où la mère du recourant 2 était membre du conseil d'administration ((...) [sic !]) de la recourante 1, lors de la présente procédure, et compte tenu des liens familiaux entre la mère du recourant 2 et ce dernier, qui occupait alors la fonction de directeur exécutif ((...) [sic !]) au sein de cette même société, il apparaît insoutenable que la mère du recourant 2 n'ait pas été au courant de l'existence de la procédure et de l'étendue des informations dont la transmission était envisagée par l'AFC. Ainsi, il appartenait à la mère du recourant 2 de se manifester devant l'autorité inférieure, si elle souhaitait participer à la procédure, et d'y faire valoir ses arguments. En conséquence, le grief de la violation du droit d'être entendu, dans la mesure où il serait recevable, devrait, sous peine d'entraver les principes de célérité de la procédure et d'interdiction formalisme excessif, de toute façon être rejeté. 6. 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 révèleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

## **E. 6**

Names of beneficial owners and ultimate beneficial owners, whether in past or in present & details of their transactions and accounts.

### **E. 6.1**

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 7.1 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).

### **E. 6.2**

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

### **E. 6.3**

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

### **E. 6.4**

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations

qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

### **E. 6.5**

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 ; 142 II 161 consid. 3.6).

### **E. 6.6**

Selon les recourants, dans la mesure où C.\_\_\_\_\_ ne disposait que d'un pouvoir de signature collective à deux sur le compte de la recourante 1 dont il n'était pas le bénéficiaire, où les recourants, tous deux bénéficiaires du compte en question, n'auraient jamais été domiciliés en Inde depuis l'ouverture dudit compte et n'auraient au demeurant pas eu d'activité commerciale dans ce pays, les informations dont la transmission est envisagée, en particulier les données d'identités du recourant 2 et de sa mère, ne rempliraient pas le critère de la pertinence vraisemblable.

### **E. 6.7**

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) 2012, son complément du (...) 2012 et le courriel du 31 octobre 2018 contiennent l'ensemble des éléments énumérés par le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel. Par ailleurs, le Tribunal relève quant au compte bancaire suivant : A.\_\_\_\_\_ (...) (...) que la demande d'assistance du (...) 2012 requiert expressément : a. Copies of bank statements for the above mentioned bank accounts from (...) 2004 to (...) 2011 held by C.\_\_\_\_\_ (...), A.\_\_\_\_\_ (...). b. Copies of account opening form & documents submitted as a proof of identity in the above mentioned accounts. c. Details of Directors/Authorised signatories for all these bank accounts. Par ailleurs, la demande complémentaire du (...) 2012 requiert : 1. Details of all bank account(s) held by / linked with C.\_\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_\_ bank, Switzerland, at any time in the past or present [...] 2. Copies of the above mentioned account statements of the bank account with complete narration from (...) 1995 or date of opening of account whichever is later to (...) 2012. 3. Copies of account opening form including the documents submitted as proof of identity by the individual. 4. Name, address and bank account number of the introducer while opening the account. 5. List of all beneficiaries of the accounts, whether in past or present. 6. Names of beneficial owners and ultimate beneficial owners, whether in past or in present & details of their transactions and accounts. 7. Name and address of the power of attorney holders, authorised signatories, beneficiaries and other persons related to the account. 8. If there is a portfolio associated with the account, the statement of the portfolio account from (...) 1995 or date of opening of account whichever is later to (...) 2012.

## **E. 7**

Name and address of the power of attorney holders, authorized signatories, beneficiaries and other persons related to the account.

### **E. 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 contradictions 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).

### **E. 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).

### **E. 7.3**

En l'espèce, dans la mesure où le Tribunal ne constate pas de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes dans la demande d'assistance du (...) 2012, son complément du (...) 2012 et le courriel du 31 octobre 2018, l'AFC est liée par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande d'assistance (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). Ainsi, conformément au principe de la confiance en relations internationales, et en l'absence d'éléments établis et concrets propres à renverser la présomption de bonne foi de l'Inde, les autorités suisses ne sauraient en principe mettre en doute les allégations de l'autorité requérante (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2). Le Tribunal retient ainsi la bonne foi de l'autorité fiscale indienne et peut à présent examiner la question du respect du principe de spécialité.

### **E. 7.4**

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13

consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

### **E. 7.5**

En l'espèce, il apparaît que l'Inde ne peut utiliser les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées, soit à l'égard de C.\_\_\_\_\_, et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). L'Inde ne peut faire usage, à l'encontre des recourants, des renseignements qu'elle a reçus par la voie de l'assistance administrative, seulement si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). Par ailleurs, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 21 janvier 2020 : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes indiennes que les informations citées au ch. 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 26 par. 2 CDI CH-IN). Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 7.1 ss supra), il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de C.\_\_\_\_\_ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 CDI CH-IN. Ainsi, aucun élément ne permet de douter en l'espèce du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante. 8. Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. A l'exception de la conclusion présentée par les recourants, dans leur mémoire du 13 août 2020, relative au caviardage par l'AFC des postes « Total Cash Movement in [et] out » et « Total Securities Transferred in [et] out » pour l'année 2011, dans le document intitulé « Statement of Assets », laquelle a été admise par l'AFC (cf. consid. 2.3 supra), le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être partiellement rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

### **E. 8**

If there is a portfolio associated with the account, the statement of the portfolio account from (...) 1995 or date of opening of account whichever is later to (...) 2012.

### **E. 9**

Les frais de procédure se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Dans la mesure où les recourants ne sont déboutés que partiellement, ces frais sont réduits d'un cinquième et sont arrêtés à 4'000 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée et le solde de 1'000 francs sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures (art. 63 al. 2 PA).

## **E. 10**

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). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative internationale (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; ATF 132 II 47 consid. 5.2)

### **E. 10.1**

Les recourants ont fourni une note d'honoraires répondant aux exigences de forme (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Dans la mesure où l'administration n'est pas stricto sensu titulaire du droit d'être entendu, l'AFC n'a pas été invitée à se prononcer sur le contenu de ladite note (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Selon cette dernière, le montant des honoraires, pour la procédure de recours, s'élève à (...) francs (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; ATF 132 II 47 consid. 5.2). Dans la mesure où, les recourants n'obtiennent que très partiellement gain de cause (cf. consid. 2.3 supra), et où, ils ont engagé des frais que le Tribunal n'estime pas toujours nécessaires -notamment en raison des nombreuses heures de travail facturées-, les dépens sont calculés forfaitairement (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2). Ainsi, l'autorité inférieure devra verser aux recourants une indemnité de 1'500 francs, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force. Ce montant s'entend hors TVA puisque les recourants sont domiciliés à l'étranger (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Les dépens ne comprennent ainsi aucun supplément TVA au sens de l'art. 9 al. 1 let. c FITAF (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2).

## **E. 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 LTF). 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)