

# **BVGer A-4154/2017 vom 21. August 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-08-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4154\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4154_2017)

FR: TAF A-4154/2017 du 21 août 2018

IT: TAF A-4154/2017 del 21 agosto 2018

## **Regeste**

Entraide administrative et judiciaire

## **Erwägungen**

### **E. 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 administratif fédéral connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités citées à l'art. 33 LTAF. Les décisions rendues par l'AFC en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 19 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1). 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). Déposées le \*\*\* 2016, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). Quant à la procédure de recours, elle est soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

### **E. 1.2**

Les requérants ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils sont directement atteints par la décision attaquée et jouissent de la qualité pour recourir (art. 14 al. 1 et 2 ainsi que l'art. 19 al. 2 en relation avec l'art. 3 let. a LAAF ; art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 21 juin 2017 et a été notifiée aux conseils des requérants le 22 juin 2017 (recours, p. 8). Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté le 21 juillet 2017, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA), étant rappelé que les fêtes ne s'appliquent pas à l'assistance administrative internationale en matière fiscale (art. 5 al. 2 LAAF en relation avec l'art. 22a al. 1 PA). Le recours répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA) et l'avance de frais requise a été versée en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA).

### **E. 1.3**

Il convient de noter ici que, formellement, deux demandes d'assistance administrative - toutes deux déposées le \*\*\* 2016 - sont à la source de la procédure devant l'autorité inférieure (A.a ci-avant). L'AFC a traité ces demandes conjointement, sous les réf. \*\*\*, \*\*\*

et \*\*\*. Selon la présentation factuelle soumise par l'autorité requérante à l'AFC, il existerait des liens étroits entre les personnes mentionnées, à savoir les trois recourants, différentes entités du recourant n° 1, l'épouse du recourant n° 2 ainsi que la société H. \_\_\_\_\_ LTD (cf. consid. 3.2 ci-après). Au stade du présent recours, aucune de ces personnes ou entités ne se plaint, cela dit, d'une violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Partant, il n'est pas nécessaire pour la Cour de se prononcer plus avant à ce sujet. En raison des liens étroits qui paraissent exister entre les différentes personnes et entités mentionnées dans la demande d'assistance, il ne paraît de toute manière que peu probable qu'elles n'aient pas toutes eu ou pu avoir connaissance de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative en Suisse (cf. dossier autorité inférieure, annexes 15, 19 et 21). Au demeurant, le recours a été expressément et exclusivement déposé au nom des trois recourants, auxquels l'AFC a par ailleurs notifié une seule décision finale, certes en trois exemplaires. S'agissant de G. \_\_\_\_\_ - que les conseils des recourants représentaient encore pour la procédure devant l'AFC (C.c et D. ci-avant) - il convient d'admettre qu'elle a renoncé à recourir, si tant est que la procédure d'assistance la concernât effectivement, ce que paraît du reste nier l'AFC, sans que les recourants ne contestent véritablement cette position (D. ci-avant).

#### **E. 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. art. 20 al. 1 LAAF). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

#### **E. 1.5.1**

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

#### **E. 1.5.2**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ; arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 1.4.2, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 2 [décision attaquée devant le TF], A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 2.1).

#### **E. 2.1.1**

L'échange de renseignements avec l'Inde est actuellement régi par l'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 du protocole (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31) ; ci-après : Protocole CDI-IN). L'art. 26 CDI-IN et le ch. 10 dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI-IN (Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en

matière d'impôts sur le revenu et son protocole signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000), le protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617 ; FF 2010 8081 ; ci-après : Protocole du 30 août 2010).

### **E. 2.1.2**

Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1er avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010 ; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision attaquée devant le TF], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1, A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). L'art. 26 CDI-IN - dans sa nouvelle teneur - est applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 par. 1 let. k CDI-IN) ayant débuté le 1er avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1er avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (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).

### **E. 2.2**

Sur le plan formel, la demande d'assistance administrative doit indiquer les coordonnées des personnes visées par le contrôle ou l'enquête, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal poursuivi (l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas imposée [arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.2.1, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 6.1.2]) et, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'informations (ch. 10 let. b Protocole CDI-IN ; voir encore à ce sujet les précisions apportées par l'accord amiable signé le 20 avril 2012 entre les autorités compétentes en matière d'échange de renseignements pour l'Inde et la Suisse au sujet de l'interprétation du ch. 10 let. b Protocole CDI-IN [publié également au RS 0.672.942.31 ; RO 2012 4105] et arrêt du TF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 5.4).

### **E. 2.3.1**

Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI-IN, les autorités compétentes de la Suisse et de l'Inde « échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention ». L'échange de renseignements n'est à cet égard pas restreint par l'art. 1 CDI-IN (personnes visées).

### **E. 2.3.2**

La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 26 par. 1 CDI-IN est la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.6.1). Elle est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de

transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C\_12/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Il est en outre admissible de transmettre une information négative, par exemple celle selon laquelle aucun compte n'a pu être cerné en lien avec une personne déterminée (arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.3.1.1 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.4.4).

### **E. 2.3.3**

Le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents et renseignements demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.3.1.1). L'autorité requise ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 et ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.3.1.1 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1).

### **E. 2.4.1**

Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, 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 et 8.7.4 ainsi que ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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, de lacunes ou de contradictions manifestes.

### **E. 2.4.2**

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il

faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). En cas de demande fondée directement ou indirectement sur des données volées, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance administrative est l'existence, ou non, d'une assurance (*Zusicherung*) de l'Etat requérant envers la Suisse quant à la non-utilisation desdites données dans le contexte de l'assistance administrative. En conséquence, lorsqu'une partie prétend que la demande litigieuse repose sur des données volées, il convient tout particulièrement d'examiner la compatibilité de la demande avec le principe de bonne foi régissant les relations internationales (cf. arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018]).

### **E. 2.5**

La demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »]) ; ch. 10 let. d Protocole CDI-IN ; ATF 143 II 136 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.2, A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 4.2.6, A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.3, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.2 [décision attaquée devant le TF], A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 4.3.3). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (ATF 139 II 404 consid. 7.2.3 ; arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.2.2, A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.2, A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.2.2, A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.2).

### **E. 2.6**

Le ch. 10 let. a du Protocole CDI-IN précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, et ce, en vertu du principe de subsidiarité. Ledit principe n'impose toutefois pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.4 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4). 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 la 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 (arrêts du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 11.1 [non publié in ATF 143 II 202] et 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.4 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4).

### **E. 2.7**

Conformément au principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI-IN), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (arrêts du TAF A-4669/2016 du 8

décembre 2017 consid. 2.5, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). 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-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.5, A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

### **E. 2.8**

Les renseignements demandés doivent également être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis (cf. art. 26 par. 3 CDI-IN). En principe, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.6.2 [décision attaquée devant le TF] et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3). L'art. 26 par. 5 CDI-IN prime par ailleurs le droit de procédure interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 [sur l'applicabilité directe de l'art. 28 par. 5 CDI-FR au contenu semblable, RS 0.672.934.91] ; arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.8 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.3). En vertu de l'art. 26 par. 5 2ème phrase CDI-IN, 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, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.8, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.4.1 [décision attaquée devant le TF] ainsi que A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.3).

### **E. 3.1**

En l'espèce, la Cour constate, qu'à la forme, les deux demandes du MFI du \*\*\* 2016 sont complètes au regard des exigences du ch. 10 let. b Protocole CDI-IN. Elles mentionnent en particulier les recourants n° 1 et 2 comme étant les personnes sous investigation, indiquent leur adresse et précisent la période visée par la demande, soit du 1er mars 2011 à la date de dépôt de la demande, la date retenue par l'AFC étant ici le 31 mars 2016 (cf. A.b et consid. 2.1.2 ci-avant). Les recourants ne contestent du reste spécifiquement, ni la période visée par la demande, ni celle finalement retenue par l'autorité inférieure. Les demandes mentionnent en outre l'objectif fiscal fondant la demande - la mise en oeuvre du Indian Income Tax Act 1961 - et elles fournissent une description des renseignements demandés ainsi que du contexte factuel qui les fonde ; le nom de la recourante n° 3 ressort, par ailleurs, de ces éléments (cf. dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2, points 10, 12 et 13). En outre, le nom et l'adresse des entités sises en Suisse, que l'autorité requérante présume être en possession d'informations, figurent également sur les demandes (dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2, points 15). Il est intéressant de relever que les deux demandes du MFI ne constituent pas une demande groupée ; elles visent un nombre déterminé de personnes individuellement identifiées (cf. arrêts du TF 2C\_643/2016 du 1er septembre 2017 consid. 5.1 [destiné à la publication] et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1). Tout au plus s'agit-il d'une demande collective, laquelle n'est cependant pas problématique en soi, comme l'a retenu la Haute Cour (arrêt 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1 [considérant non publié dans l'ATF 143 II 202]). Les recourants ne soulèvent, cela dit, aucun grief spécifique en lien avec la qualification des demandes d'assistance litigieuses (sur la délimitation entre la demande groupée et la « pêche aux renseignements », ATF 143

II 136 consid. 6.1), de sorte que la qualification définitive de celles-ci peut souffrir de rester ouverte.

### **E. 3.2.1**

S'agissant du contexte de la demande, il est certes décrit relativement largement. Il n'en est pas pour autant illimité et contient suffisamment d'éléments concrets permettant de se convaincre de la vraisemblable pertinence des informations requises par le MFI, étant rappelé ici qu'il appartient en premier lieu à l'Etat requérant de déterminer les renseignements qu'il estime vraisemblablement pertinents pour son enquête ou le contrôle sous-jacent (consid. 2.3.3 ci-avant).

### **E. 3.2.2**

Dans la première demande (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 12), l'autorité requérante expose que la recourante n° 1 serait la société emblématique du groupe I. \_\_\_\_\_. Dans ce contexte, le recourant n° 2 détiendrait plus de 90% des participations d'une société - dont le nom complet est illisible dans la demande - qui, à son tour, détiendrait la recourante n° 1 à plus de 90% également. De plus, des investigations en Inde auraient permis de démontrer que le recourant n° 2 serait le bénéficiaire final de la recourante n° 3, société non déclarée dans ce pays, constituée aux \*\*\* et gérée depuis \*\*\*. En outre, la recourante n° 3 serait directement détenue à 100% par un trust familial établi par le recourant n° 2 et dont il serait, à son tour, le détenteur direct à 100%. La recourante n° 3 aurait par ailleurs effectué certains paiements à des entités en Suisse et investi dans la société J. \_\_\_\_\_ LTD, dont le recourant n° 2 serait également l'actionnaire majoritaire (dossier autorité inférieure, annexe 1, point 12). Dans une déclaration sous serment faite en novembre 2016, le recourant n° 2 aurait indiqué ne pas être lié à la recourante n° 3. Toujours sous serment, le recourant n° 2 aurait néanmoins confirmé avoir signé en tant que « Limited Power of Attorney Holder » de la recourante n° 3 à deux reprises en 2003 et en 2008. Celui-ci aurait aussi déclaré avoir signé un contrat de prêt, portant sur un montant d'un million de dollars américains, pour le compte de la société K. \_\_\_\_\_, soit une entité subordonnée à la recourante n° 1. Ledit contrat aurait été conclu entre, d'une part, la société K. \_\_\_\_\_ et, d'autre part, la recourante n° 3. De l'avis de la Cour, il résulte ainsi de ce qui précède que les indications faites par le recourant n° 2 ne seraient, quoi qu'il en soit, pas exemptes de contradictions.

### **E. 3.2.3**

Dans la seconde demande, le MFI expose des éléments similaires à ceux contenus dans la première demande (dossier autorité inférieure, annexe 2, point 12). L'autorité requérante ajoute que la société H. \_\_\_\_\_ LTD, également constituée aux \*\*\*, aurait reçu des versements directs et indirects de la part de la recourante n° 3, cela sur un compte bancaire en Suisse. En outre, certains montants auraient été transférés depuis H. \_\_\_\_\_ LTD à destination de l'épouse du recourant n° 2, étant précisé que ce dernier et ladite société seraient également liés. Toujours dans une déclaration sous serment de novembre 2016 (comp. consid. 3.1.2 ci-avant), le recourant n° 2 aurait toutefois indiqué ne pas être lié d'une quelconque manière avec H. \_\_\_\_\_ LTD.

### **E. 3.2.4**

Sur la base des éléments exposés dans les deux demandes (cf. consid. 3.2.2 s. ci-avant), l'autorité indienne justifie sa recherche d'informations en se fondant, d'une part, sur l'incidence probable des différentes transactions exposées sur l'imposition du revenu non

déclaré par les entités du groupe I. \_\_\_\_\_. D'autre part, le MFI évoque la possibilité de conséquences pénales pour ces faits (dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2, points 12).

### **E. 3.2.5**

Les informations reçues de la part des détenteurs d'information pour la période du 1er avril 2011 au 31 mars 2016 (B. ci-avant) sont certes, pour l'essentiel, négatives. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, cela ne signifie cependant pas ipso facto que lesdites informations seraient inutiles ou non-pertinentes pour l'autorité requérante (recours, p. 13) ; la transmission d'une information négative est admissible (consid. 2.3.2 ci-avant). Le cas échéant, de telles informations pourraient même être susceptibles d'infirmer des soupçons nourris à l'endroit des recourants et, partant, en mesure de participer à une application de la législation fiscale étrangère fondée sur un état de fait plus exhaustif. Au demeurant, le fait que le résultat de la récolte d'informations ne coïncide pas totalement avec le contenu de la demande ne fait de toute manière pas obstacle à l'échange de renseignements. L'Etat requis ne saurait en effet exiger de l'Etat requérant qu'il dépose une requête exempte de lacunes ou même de contradictions (consid. 2.3.3 ci-avant). Ainsi que le rappellent du reste les recourants, en référence à l'ATF 142 II 161 consid. 2.1.2, le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (recours, p. 12). Or, et notamment pour les raisons qui viennent d'être évoquées, tel est ici manifestement le cas. Le seul fait que les recourants contestent - sans pièces à l'appui - les allégations des autorités indiennes et certains faits décrits dans les demandes (recours, p. 12) ne permet donc en tout cas pas à la Suisse de refuser d'entrer en matière sur les demandes des autorités indiennes. La prétendue piètre qualité de documents telle que soulevée par les recourants ne leur est également d'aucun secours ; la procédure de recherche d'informations en Suisse a de toute manière conduit à l'obtention d'informations négatives, dont se prévalent pourtant - on l'a vu - les recourants pour tenter de souligner l'inutilité et la non-pertinence des informations obtenues (recours, p. 13). Sur ce point leur argumentation s'avère tautologique et, partant, peu incisive.

### **E. 3.2.6**

Concernant la précision, figurant dans les deux demandes indiennes, selon laquelle les renseignements requis ne seraient plus utiles après le 25 décembre 2016 (dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2, points 6), la Cour remarque ce qui suit. Il est vrai, comme paraissent le soutenir les recourants (recours, p. 13), qu'une interprétation purement littérale des demandes semble, sur ce point, indiquer une certaine contradiction dans les déclarations de l'autorité requérante. Néanmoins, une interprétation du contexte et des autres éléments des demandes ne remet pas en question leur admissibilité. En effet, les recourants passent sous silence le fait que la même position dans les demandes retient que les informations demeurent quoi qu'il en soit utiles pour les autorités indiennes, y compris après cette date (« However, if received after 25.12.2016 it would be useful in penalty, prosecution and appellate proceedings », dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2, points 6). En outre, comme les recourants le relèvent du reste eux-mêmes dans leur mémoire de recours (p. 10), la lettre accompagnant les requêtes du MFI précise également la pertinence des informations demandées même après la date susmentionnée (« It may please be noted that the information sought in this case would be useful even beyond the date given SI. No 6 of the Annexure during appellate stages and/or for other proceedings under the Indian Income-tax laws in this case »). Enfin, les autorités fiscales indiennes ont reconfirmé

ultérieurement, par courriel du 12 juin 2017 (dossier autorité inférieure, annexe 23), leur intérêt à obtenir les informations préalablement requises en \*\*\* 2016 (« I would like to bring to your attention that the timeliness of the information received is the key to the successful implementation of the Indian Tax Laws in this case. I would therefore, request you to look into the matter and provide the information at the earliest for the meaningful and timely conclusion of the enquiries by the Indian Tax Authorities »). Aucun élément concret suffisant ne venant par ailleurs remettre en question les indications données par les autorités fiscales indiennes, il convient, sur la base du principe de la confiance (consid. 2.4.1 ci-avant), de retenir que les informations requises présentent toujours un intérêt pour celles-ci et qu'elles sont donc vraisemblablement pertinentes. S'agissant d'une éventuelle prescription de la créance fiscale au 31 décembre 2016 invoquée par les recourants, le Tribunal administratif fédéral rappelle qu'une telle question relève de l'application du droit interne et doit, de ce fait, être en principe exclusivement tranchée par les autorités indiennes (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêt du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; voir aussi arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 avec les nombreuses réf. citées). Au vu de tout ce qui précède, force est de constater que les deux demandes du MFI ne consacrent pas une pêche aux renseignements proscrite (consid. 2.5 ci-avant) et qu'elles portent sur des renseignements vraisemblablement pertinents (consid. 2.3 ci-avant). Le premier grief des recourants doit ainsi être rejeté.

### **E. 3.3**

Dans un second grief, les recourants soutiennent la violation de l'interdiction de solliciter des renseignements non conformes à la CDI-IN. En substance, les demandes poursuivraient un but autre que fiscal et les conditions y relatives ne seraient pas respectées (recours, p. 13 ss).

#### **E. 3.3.1**

Il est vrai que l'entraide judiciaire - de lege lata et sous réserve d'exceptions non pertinentes en l'espèce - n'est pas accordée pour la poursuite des actes qualifiés en droit suisse de « soustraction fiscale », c'est-à-dire des actes tendant à diminuer les recettes fiscales (cf. art. 3 al. 3 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale [EIMP, RS 351.1]). La règle de la spécialité en matière d'entraide judiciaire exclut en principe l'utilisation des informations obtenues par cette voie pour la poursuite de telles infractions fiscales (cf. art. 67 EIMP). Cela étant, l'Etat requérant reste en principe libre d'opter pour la voie de l'assistance administrative ou celle de l'entraide judiciaire (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.2 et ATF 137 II 128 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.5). Ne constitue ainsi pas un détournement inadmissible de l'entraide judiciaire, le choix per se d'un Etat contractant de faire examiner sa demande par les autorités compétentes en matière d'assistance administrative de l'Etat requis, même si elle concerne des actes non couverts par l'entraide judiciaire. Les griefs de la personne concernée, selon lesquels la demande d'assistance administrative constituerait un abus de droit ou servirait uniquement à contourner les dispositions de l'entraide judiciaire, devront être jugés par les autorités compétentes pour la procédure d'assistance administrative dans l'Etat requis (cf. ATF 137 II 128 consid. 2.2.2 et 2.3 ; arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.1 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018]), soit l'AFC et, sur recours, le Tribunal administratif fédéral.

### **E. 3.3.2**

Dans un cas similaire à celui de l'espèce, la Cour a déjà examiné cette question et est arrivée à la conclusion que la CDI-IN ne fait pas obstacle à ce que l'autorité fiscale indienne utilise les données obtenues par le biais de l'assistance administrative non seulement pour l'imposition de la personne concernée mais également dans le cadre de procédures pénales fiscales, voire même qu'elle les transmette éventuellement à d'autres autorités dans le but de sanctionner des infractions fiscales (cf. arrêts du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.4.4, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.2 [décision attaquée devant le TF], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 et 8.2.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C \_648/2017 du 17 juillet 2018F] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C \_648/2017 du 17 juillet 2018] ; cf. Robert Weyeneth, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, Bâle 2017, p. 220).

### **E. 3.3.3**

En effet, il ressort de la teneur de l'art. 26 par. 2 CDI-IN que les renseignements reçus dans le cadre de l'assistance peuvent être entre autres utilisés, sans le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis, pour l'établissement et le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 et aussi pour les procédures et poursuites concernant ces impôts. La seule condition est donc que les infractions concernées par ces renseignements soient relatives aux impôts prévus par la convention. En conséquence, l'assistance administrative en matière fiscale est aussi prévue pour la clarification des infractions fiscales pour lesquelles l'entraide judiciaire est exclue. Il sied ainsi de considérer que la demande de l'autorité fiscale indienne ne constitue pas une tentative de contourner les garanties de la procédure d'entraide judiciaire (cf. Daniel Holenstein, in : Zweifel/Beusch/Matteoti [édit.], *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*, 2015, art. 26 MC OCDE n° 266 ; pour ces développements, arrêts du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.3 et 2.1.4.2, ainsi que A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.2 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C \_648/2017 du 17 juillet 2018]). En revanche, en vertu de l'art. 26 par. 2 seconde phrase CDI-IN, l'utilisation des informations reçues par l'Etat requérant à d'autres fins que celles mentionnées à l'art. 26 par. 2 première phrase CDI-IN - en particulier la lutte contre le blanchiment d'argent, la corruption et le financement du terrorisme - suppose que cette possibilité résulte des lois suisses et indiennes et, cumulativement, l'accord de l'autorité compétente de l'Etat requis. En Suisse, l'AFC est à ce titre compétente, en accord avec l'Office fédéral de la justice (art. 20 al. 3 LAAF ; HOLENSTEIN, op. cit., art. 26 MC OCDE n° 268 ; cf. arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.3, 3.1 et 3.8.1). En l'occurrence, la problématique d'un accord de l'autorité compétente suisse ne se pose pas, puisque la demande du MFI vise des informations relatives à l'application de la législation interne indienne relative aux impôts visés par la CDI-IN, étant précisé que les pénalisations et les intérêts sont expressément exclus du champ d'application de cette Convention (comp. consid. 3.3.4 ci-après ; art. 2 al. 3 CDI-IN ; cf. arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.4.1 et 2.1.4.4 qui rappelle qu'une telle approche se retrouve également encore dans la CDI conclue entre la Suisse et la Nouvelle-Zélande [RS 0.672.961.41]). Cette particularité de la CDI-IN a certes pour conséquence que l'octroi de l'assistance administrative pour l'exécution exclusive d'une procédure pénale fiscale (*Steuerstrafverfahren*) est exclu (arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.2, 2.1.4.4, 2.1.4.7, 3.7, 3.8.1 et 3.8.3 s.).

Ces considérations ne s'appliquent toutefois pas ici. Le but fiscal poursuivi par les autorités indiennes n'est pas exclusivement la poursuite d'infractions pénales fiscales.

#### **E. 3.3.4**

Dans ses deux demandes, le MFI indique en effet comme buts de ses requêtes, d'une part, la « détermination, assessment and collection of taxes » et, d'autre part, l'« investigation or prosecution of tax matters » (dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2, points 11). En outre, l'autorité requérante se réfère à l'application du « Income Tax » (comp. consid. 3.1 ci-avant). Ainsi, et notamment dans la mesure où l'investigation et la poursuite pénales ne sont ici pas les seuls buts poursuivis par l'autorité fiscale indienne, les deux demandes d'assistance administrative doivent être reconnues comme étant admissibles, donc y compris si les informations sont destinées à être utilisées dans une procédure pénale fiscale portant sur la soustraction de l'impôt sur le revenu (cf. arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 8.2.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C \_648/2017 du 17 juillet 2018]). Dans ce prolongement, la Cour précise encore, qu'en tant que telles, les demandes du MFI ne visent pas des « pénalisations ou intérêts établis conformément à la législation en vigueur dans l'un ou l'autre Etat contractant sur des impôts auxquels la présente convention s'applique » lesquels ne sont en principe pas couverts par le champ d'application de la convention selon l'art. 2 par. 3 CDI-IN (comp. consid. 3.3.3 ci-avant ; cf. recours, p. 14). L'autorité fiscale indienne cherche bien plus à établir et à vérifier les liens existant entre, notamment, les trois recourants (cf. consid. 3.2 ci-avant) ; l'Etat requérant agit donc plutôt « en amont », soit à un stade où il vise précisément à établir la substance réelle de l'imposition. Au demeurant, l'art. 2 par. 3 CDI-IN doit plutôt être compris comme définissant l'expression « impôts indiens », et ce, dans le contexte de la définition des impôts visés par la CDI-IN. En revanche, cette disposition ne paraît rien ajouter sur la nature des informations concernées par l'échange de renseignements au sens de l'art. 26 CDI-IN dans sa nouvelle teneur, disposition dont l'adoption est par ailleurs postérieure à celle de l'art. 2 par. 3 CDI-IN (cf. consid. 2.1 ci-avant).

#### **E. 3.3.5**

Pour le surplus, l'autorité requérante confirme de toute manière expressément le respect du principe de spécialité (consid. 2.7 ci-avant) dans ses deux demandes (dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2, point 18). Au ch. 3 let. a du dispositif de la décision attaquée, l'AFC rappelle à l'autorité indienne l'obligation de respecter ledit principe. En vertu, du principe de la confiance (consid. 2.4.1 ci-avant), il n'y a finalement aucune raison de discuter l'engagement de l'Etat requérant ; cela reviendrait à adopter une attitude de méfiance à son égard, ce qui n'est pas admissible. Pour les mêmes raisons, l'AFC n'avait pas à demander de plus amples précisions à l'autorité requérante concernant le respect du principe de spécialité (cf. recours, p. 13). Il n'est donc pas nécessaire non plus que la Cour se prononce ici sur une éventuelle violation de l'art. 20 al. 3 LAAF en lien avec la nécessité, pour l'AFC, d'obtenir un accord de l'OFJ au sujet de la transmission des informations concernées (cf. recours, p. 15).

#### **E. 3.4**

Dans un troisième grief, les recourants se prévalent encore de la violation du principe de la bonne foi en relation avec le fait que les demandes seraient fondées sur des données volées (recours, p. 17). Pour les recourants, il y aurait une « forte présomption que les Demandes se fondent sur des renseignements obtenus en violation » du principe de la bonne foi. A

l'appui de leur thèse, ils mettent notamment en exergue la piètre qualité des documents bancaires joints par l'autorité requérante (à la première demande). Les recourants estiment également « légitime de se demander comment de tels documents, protégés par le secret bancaire, ont pu se retrouver dans les mains des autorités indiennes ». La Cour ne peut toutefois suivre les recourants dans leur argumentation consistant, en particulier, à invoquer une violation de l'art. 7 al. 3 let. c LAAF (recours, p. 16). En effet, lorsqu'une demande d'assistance administrative est fondée sur des données volées - ce qui n'est du reste même pas clairement établi en la présente cause -, l'élément décisif est l'existence d'une assurance de l'Etat requérant de ne pas déposer de demande fondée sur de telles données (cf. consid. 2.4.2 ci-avant). Or, le Tribunal de céans a déjà constaté à plusieurs reprises l'absence d'engagement de l'Inde envers la Suisse à cet égard (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 3.1.1 [décision attaquée devant le TF], A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.3 [décision attaquée devant le TF], A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C \_648/2017 du 17 juillet 2018]). A juste titre, l'AFC est ainsi entrée en matière sur les deux demandes d'assistance administrative litigieuses.

### **E. 3.5.1**

Aucun élément ne permet finalement de douter du respect du principe de subsidiarité (consid. 2.6 ci-avant). En application du principe de confiance, prévalant dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (consid. 2.4.1), il n'existe aucun motif de remettre en cause l'affirmation des autorités indiennes - figurant sur les courriers d'accompagnement respectifs des deux demandes - confirmant l'épuisement des voies internes (dossier autorité inférieure, annexes 1 et 2). Les recourants ne soutiennent de toute manière pas la violation dudit principe.

### **E. 3.5.2**

Les recourants n'invoquent pas non plus, en tout cas pas avec une clarté suffisante, une violation des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requis ou de l'Etat requérant et qui démontrerait que ce dernier cherche à obtenir des informations impossibles à recueillir sur la base de sa législation interne (consid. 2.8 ci-avant). Pour ce point également, les courriers d'accompagnement précisent expressément que les autorités internes pourraient obtenir les informations en application de la législation fiscale dans l'hypothèse où lesdites informations seraient en Inde. Or, toujours en application du principe de la confiance (consid. 2.6 ci-avant), il n'y a en l'occurrence pas de raison suffisante de douter de ces affirmations.

### **E. 3.5.3**

Par souci d'exhaustivité, la Cour observe que, vu notamment la nouvelle teneur de l'art. 4 al. 3 LAAF, certes en vigueur depuis le 1er janvier 2017 (RO 2016 5059), mais ne faisant que codifier la jurisprudence antérieure (arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.4 [décision attaquée devant le TF]), c'est à juste titre que les recourants ne s'opposent pas expressément à la transmission de certaines informations concernant H. \_\_\_\_\_ LTD ou G. \_\_\_\_\_. A supposer qu'ils puissent le faire, ce qui peut toutefois souffrir de rester ouvert ici, l'ensemble des renseignements à transmettre serait vraisemblablement pertinent pour l'évaluation de la situation fiscale des trois recourants ; il y a une connexité étroite entre les différentes entités concernées, dûment exposée par l'autorité requérante dans ses deux demandes d'assistance (cf. consid. 3.2 ci-avant), et la transmission de ces noms n'est

pas le fruit d'un pur hasard (cf. arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

#### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours.

#### **E. 5.1**

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 7'500.-. Vu le rejet du recours, ils sont mis conjointement à la charge des recourants, qui les supportent à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et 6a du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 7'500.- déjà versée. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA). Par ailleurs, et malgré deux ordonnances des 20 septembre 2017 et 17 août 2017, les recourants n'ont toujours pas fourni au Tribunal un numéro de compte sur lequel le montant de Fr. 30.-, versé en trop au moment du paiement de l'avance de frais, pourrait leur être restitué. En conséquence, le Tribunal rappelle à nouveau que ce solde leur sera restitué, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

#### **E. 5.2**

Il n'est pas alloué de dépens aux recourants (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). L'autorité inférieure n'a pas non plus droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

#### **E. 6**

S'agissant enfin des voies de droit qui entrent en ligne de compte ici, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a, 90 ss et 100 al. 2 let. b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110). Le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaqué par un recours en matière de droit public, à condition qu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agisse pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Il revient au Tribunal fédéral de dire si les conditions de recevabilité du recours sont réunies.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.