

BVGer A-444/2020 vom 18. Mai 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-05-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-444_2020

FR: TAF A-444/2020 du 18 mai 2021

IT: TAF A-444/2020 del 18 maggio 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 4

Details regarding repayment of principal amount of loan taken.

E. 4.1

Dans leur mémoire du 22 janvier 2020, les recourants estiment que la requête des autorités indiennes viole le principe de subsidiarité en ce sens que toutes les informations que l'AFC se propose de transmettre sont déjà en possession de l'Etat requérant, ce que ce dernier reconnaît selon eux dans sa demande ; elles avaient été spontanément communiquées par le recourant 1 en date du (...) août 2018. Les recourants relèvent que la demande d'entraide a été adressée aux autorités helvétiques quelques jours plus tard seulement, le (...) août 2018, et en déduisent que les autorités indiennes ne disposaient « manifestement pas du temps matériel nécessaire pour procéder par la voie des mesures d'investigation usuelles de droit interne qu'elle[s] aurai[en]t dû pourtant [...] initier pour respecter le principe de subsidiarité avant le dépôt de la demande d'entraide litigieuse au contraire de ce qu'elle affirme dans sa demande d'entraide » (cf. mémoire de recours, p. 11). Dans un second grief, les recourants contestent la pertinence vraisemblable des informations requises et estiment que la requête des autorités indiennes constitue une pêche aux renseignements prohibée. Enfin, ils s'opposent à toute transmission du détail des comptes appartenant aux recourantes 2 et 3, documents dont la communication ne figure pas dans la requête des autorités indiennes et qui ne seraient aucunement pertinents pour évaluer la situation fiscale du recourant 1. De plus, ces documents contiennent des noms d'entités tierces - notamment (...) - dont les recourants sollicitent le cas échéant expressément le caviardage.

E. 4.2

L'autorité inférieure conteste les griefs formulés par les recourants. En premier lieu, s'agissant du principe de subsidiarité, elle rappelle que les autorités indiennes ont expressément confirmé dans leur requête avoir épuisé tous les moyens de droit interne pour obtenir les informations sollicitées et que rien - ni dans le recours, ni dans l'avis de droit produit en première instance - ne permet de remettre en cause cette affirmation des autorités indiennes qui bénéficient de la présomption de bonne foi. L'AFC relève en outre que, « même dans la constellation dans laquelle un Etat aurait, par pure hypothèse, déjà reçu certaines informations, ses autorités pourraient chercher à s'assurer de la complétude et de l'exactitude des renseignements qui seraient en leur possession » (cf. réponse, p. 4). S'agissant de la pertinence vraisemblable des informations requises, l'autorité inférieure souligne que les soupçons et faits exposés et étayés dans la demande de l'Etat requérant

excluent tout caractère de pêche aux renseignements et permettent d'établir que les informations sollicitées auprès des autorités suisses sont vraisemblablement pertinentes pour l'application de la législation interne de la République de l'Inde. Au surplus, l'AFC considère que les comptes appartenant formellement aux recourantes 2 et 3 sont « clairement » (cf. réponse, p. 5) en lien avec l'état de fait exposé dans la demande et que le détail de ceux-ci permettra de déterminer l'étendue des obligations fiscales de la personne concernée, le recourant 1, lequel figure d'ailleurs comme ayant droit économique desdits comptes. Finalement, l'autorité de première instance rappelle qu'il n'appartient pas à l'Etat requis de restreindre l'étendue des informations demandées que l'Etat requérant considère comme vraisemblablement pertinentes pour l'application de son droit interne. 5. Le cadre juridique déterminant est le suivant.

E. 5

Terms of retirement of loan.

E. 5.1.1

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 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. 5.1.2

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 du Protocole du 30 août 2010 ; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6080/2016 du 23 février 2018, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C_819/2017 du 2 août 2018], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1). L'art. 26 CDI CH-IN - dans sa nouvelle teneur - est ainsi applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 par. 1 let. k CDI CH-IN) ayant débuté le 1er avril 2011, ce qui correspond à l'année fiscale (« fiscal year ») 2011/2012 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI CH-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale débutant le 1er avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C_88/2018 du 7 décembre 2018] et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 [qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle postnumerando] et 6.2.5).

E. 5.1.3

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 1er avril 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.1.2 [décision confirmée par le Tribunal fédéral et en lien avec la CDI CH-GB, RS 0.672.936.712], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

E. 5.1.4

En outre, d'après la jurisprudence, l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4). En lien avec la CDI CH-FR (RS 0.672.934.91), le Tribunal de céans a par exemple jugé que l'état de fortune d'ouverture du 1er janvier 2013 correspondait à l'état de fortune de clôture du 31 décembre 2012 et, qu'en tant que telle, l'information concernée se rattachait donc aussi bien à l'année 2012 qu'à l'année 2013 (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6). De même, la Cour a confirmé que les états financiers du 31 décembre d'une année peuvent être tenus pour équivalents aux états financiers du 1er janvier de l'année suivante, les écritures de clôture d'une année correspondant aux écritures d'ouverture de l'année suivante (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3830/2015, A-3838/2015 [causes jointes] du 14 décembre 2016 consid. 2.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral du 3 janvier 2017 (2C_1175/2016)]). Ces considérations doivent être appliquées mutatis mutandis dans le contexte de la CDI CH-IN. Ainsi, les états financiers au 31 mars d'une année fiscale indienne doivent également être tenus pour équivalents aux états financiers du 1er avril de l'année fiscale qui suit directement.

E. 5.2

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 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 ainsi que (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis. En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; pour un arrêt rendu en application de la CDI CH-IN, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.3).

E. 5.3

La demande ne doit pas être uniquement déposée à des fins de recherche de preuves (cf. interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. 10 let. d du Protocole CDI CH-IN ; 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 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 6.4 et la référence citée).

E. 5.4.1

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 (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3).

E. 5.4.2

La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 6.2.2 et les références citées), 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 et 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les références citées).

E. 5.5.1

L'Etat requérant doit en outre respecter le principe de subsidiarité. Ce dernier dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. 10 let. a Protocole CDI CH-IN), ce qui n'implique, cela dit, pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.3 avec les références citées). Si la personne concernée a refusé de transmettre des informations, il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé encore une fois le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse, cette mesure étant vaine (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3, A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3).

E. 5.5.2

La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance, lui-même associé au principe de la bonne foi (cf. ci-dessus, consid. 5.4). Ainsi, à défaut d'élément concret, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention. Cela étant, si la Suisse a des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, le principe de la confiance ne fait pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement à l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

E. 5.6.1

Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La notion de pertinence vraisemblable - la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 et 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 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 ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente.

E. 5.6.2

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

E. 5.6.3

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

E. 5.7

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

E. 5.8

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 26 par. 2 CDI CH-IN ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; cf. également Andrea Opel, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss ; dans le contexte de l'entraide internationale en matière pénale [Rechtshilfe], cf. art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP ; RS 351.1] et arrêts du Tribunal administratif fédéral A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018], A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4 ; cf. également Daniel Holenstein, in : M. Zweifel / M. Beusch / R. Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, nos 258, 262 et 266 ad art. 26 du Modèle de Convention OCDE [ci-après : MC OCDE]). A noter que la dimension personnelle du principe de spécialité, à savoir que les informations ne doivent être utilisées que contre les personnes visées par la requête, a été récemment confirmée par le Tribunal fédéral (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4.3 et 3.5 [destiné à la publication]). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 4.7).

E. 5.9.1

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017 (RO 2016 5059), par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements ».

E. 5.9.2

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 Tribunal administratif fédéral A-108/2018 du 13 février 2020 consid. 6.3.1, A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission

d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; cf. également ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3). Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de tiers non impliqués que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

E. 5.9.3

L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*). Selon la jurisprudence, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis (principe de spécialité) et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 et 142 II précité consid. 4.6.1).

E. 5.9.4

Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si sa qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier ; 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 (cf. ATF 146 I précité consid. 7.4).

E. 6

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme de la demande ont été respectées (cf. ci-dessous, consid. 6.1). Il analysera ensuite les différentes conditions matérielles de l'assistance administrative internationale en matière fiscale ainsi que les griefs des recourants (cf. ci-dessous, consid. 6.2 à 6.5).

E. 6.1.1

Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative formulée par les autorités fiscales indiennes le (...) août 2018 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet l'identité de la personne physique - A._____ - sur laquelle porte le contrôle fiscal diligenté par l'autorité requérante, la période fiscale visée, à savoir celle allant de l'entrée en vigueur de l'art. 26 CDI CH-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI CH-IN au 10 mai 2018 (« since inception to 10 May 20[...] »), l'objectif fiscal fondant la demande, la description précise des renseignements sollicités ainsi que les coordonnées de la personne morale présumée être en possession desdits renseignements.

E. 6.1.2

S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure, à juste titre, a d'emblée clarifié les termes figurant dans la demande - « since inception to 10 May 20[...] » - en précisant transmettre les informations requises portant sur la période comprise entre le début de l'année fiscale au cours de laquelle sont entrés en vigueur l'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 du Protocole additionnel CDI CH-IN, soit le 1er avril 2011 (cf. à ce sujet, ci-dessus, consid. 5.1.2) - les dispositions topiques sont entrées en vigueur le 7 octobre 2011 - et le dernier jour de l'année fiscale indienne 20[...]/20[...], à savoir le 31 mars 20[...].

E. 6.2

Les recourants contestent la pertinence vraisemblable des informations et documents que l'autorité inférieure a décidé de transmettre à l'Etat requérant et estiment que ce dernier souhaite en réalité obtenir d'autres informations que celles requises, allant ainsi à la pêche aux renseignements.

E. 6.2.1

A ce propos, le Tribunal relève, à l'analyse de la requête du (...) août 2018, que l'autorité fiscale indienne a sollicité la communication, notamment, des relevés du compte détenu par la société B._____ auprès de la banque D._____ - dont les activités ont été reprises par E._____ en 2017 - précisant disposer d'informations selon lesquelles le recourant 1 en est le bénéficiaire économique (cf. ci-dessus, let. A.b, ch. 1). Elle a également demandé que lui soit transmis le détail des transactions effectuées par l'intermédiaire du compte bancaire de la recourante 2 avec tous autres comptes appartenant au recourant 1 ou à la recourante 2 ouverts auprès de la banque D._____ (cf. ci-dessus, let. A.b, ch. 8, et C.b).

E. 6.2.2

Au regard de cet état de fait, par ailleurs confirmé par la banque (« [...] M. A. _____ est l'unique bénéficiaire économique de la société B. _____, titulaire du compte [...] en nos livres »), et de l'information selon laquelle le recourant 1 est également bénéficiaire économique du compte (...) ouvert au nom de la société C. _____ (cf. ci-dessus, let. B.c, ch. 8), la pertinence vraisemblable des documents bancaires portant sur les recourantes 2 et 3 pour la détermination de la situation fiscale de la personne concernée, qui détient les comptes bancaires précités de manière indirecte, est manifeste. C'est le lieu de rappeler que, selon la jurisprudence, 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 Tribunal fédéral 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 4.3 [destiné à la publication]). Tel est en l'espèce le cas du recourant 1 par rapport aux avoirs des recourantes 2 et 3 qu'il détient indirectement.

E. 6.2.3

Par ailleurs, dans sa requête, l'autorité fiscale indienne a exposé de manière précise les soupçons justifiant le contrôle de la situation fiscale du recourant 1 (cf. ci-dessus, let. A.a). Aucun élément du dossier ne permet de douter que ces soupçons, portant sur des investissements à l'étranger potentiellement non déclarés en Inde, puissent ne pas être fondés. Dans ces conditions, ainsi que le souligne à juste titre l'autorité inférieure dans sa réponse au recours (cf. p. 5), l'on ne saurait en l'espèce reconnaître un quelconque caractère de « fishing expedition » aux démarches de l'Etat requérant, les renseignements sollicités étant en lien évident avec les éléments de fait justifiant l'enquête fiscale.

E. 6.2.4

Sur le vu de ce qui précède, l'autorité inférieure, en communiquant les informations relatives aux comptes bancaires détenus indirectement par le recourant 1 auprès de la banque D. _____, respectivement E. _____, a fait une application correcte de la réglementation ; les griefs de violation des principes de la vraisemblable pertinence et de l'interdiction de la pêche aux informations tombent par conséquent à faux.

E. 6.3

Les recourants estiment que les autorités indiennes ont violé le principe de subsidiarité en requérant la communication d'informations dont elles étaient déjà en possession.

E. 6.3.1

En préambule, il doit être rappelé que, selon le ch. 10 let. a du Protocole additionnel à la CDI CH-IN, il n'est pas nécessaire que l'intégralité des moyens offerts par le droit interne soit épuisée pour qu'une requête d'assistance administrative soit considérée comme admissible, seules les sources habituelles de renseignements devant être préalablement épuisées. Or, un moyen ne doit pas être considéré comme habituel lorsqu'il implique un effort excessif ou que les chances de succès d'obtenir les renseignements sont faibles et ce, d'autant plus lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 7.4.1). Il faut encore que l'Etat requérant puisse obtenir précisément la même information par lui-même et que cette information bénéficie du même degré de valeur probatoire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1015/2015 du 18 août 2016 consid. 8).

E. 6.3.2

En l'espèce, les autorités requérantes mentionnent expressément dans leur requête avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné (cf. requête d'assistance administrative, ch. 18 let. (d)), précisant avoir obtenu de la personne sous investigation, soit le recourant 1, des informations la concernant et d'avoir souhaité, par le biais de l'assistance administrative, vérifier leur exactitude et leur complétude. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. ci-dessus, consid. 5.4.2) et que le respect du principe de subsidiarité est étroitement lié à ce principe (cf. ci-dessus, consid. 5.5.2), les affirmations des recourants ne sont pas de nature à remettre en cause celles des autorités indiennes attestant et confirmant l'épuisement des voies internes (« In making the request, the requesting competent authority states that it has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties » [cf. requête du [...] août 2018, ch. 18]). On soulignera au surplus que le fait que le recourant 1 ait, préalablement au dépôt de la demande d'assistance administrative, spontanément transmis des informations aux autorités fiscales indiennes - informations dont on ignore d'ailleurs la teneur - n'empêchait nullement les autorités indiennes de solliciter l'assistance administrative de la Confédération helvétique et ne remet aucunement en cause le respect du principe de subsidiarité. En effet, il ne pouvait être exclu que le contribuable en question donne toutes les informations concernant un compte bancaire détenu en Suisse, tout en continuant à cacher qu'il en possède d'autres, directement ou indirectement (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6). Il apparaît dès lors légitime que les autorités indiennes, conformément à ce qu'elles ont indiqué dans leur requête du (...) août 2018, en prévision de l'application du droit fiscal de la République de l'Inde au cas d'espèce, vérifient au préalable l'exactitude des informations obtenues ainsi que leur complétude par le truchement de l'assistance administrative.

E. 6.3.3

Le grief de violation du principe de subsidiarité est rejeté.

E. 6.4

Dans leur mémoire de recours, les recourants sollicitent le caviardage de plusieurs personnes morales dont l'identité figure sur les relevés des comptes des recourantes 2 et 3 ouverts auprès de E._____.

E. 6.4.1

Ce grief amène le Tribunal à examiner si les informations concernant spécialement des tiers non concernés, dont les recourants requièrent le caviardage, sont vraisemblablement pertinentes au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (pour les aspects théoriques, cf. ci-dessus, consid. 5.9).

E. 6.4.2

En préambule, l'on peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief par lequel les recourants apparaissent faire valoir des intérêts de tiers à voir leur identité respective caviardée, et non leurs propres intérêts (sur cette problématique, cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [prévu pour publication]). Cette question peut cependant demeurer en l'espèce indécise, le grief devant de toute manière être écarté.

E. 6.4.3

En effet, aucune des tierces personnes morales dont les recourantes sollicitent le caviardage (pour la liste figurant dans le mémoire de recours, cf. ci-dessus, consid. 4.1) n'apparaît par hasard sur les relevés des comptes des recourantes 2 et 3 que l'autorité inférieure a décidé de communiquer à l'autorité fiscale indienne en réponse à sa demande. Ayant bénéficié de virements de la part des recourantes 2 et 3 ou ayant effectué des virements en faveur de ces dernières, elles apparaissent toutes être en relations contractuelles, respectivement d'affaires avec elles. Or, comme cela a été rappelé précédemment (cf. ci-dessus, consid. 6.2.2), le recourant 1 est bénéficiaire économique des recourantes 2 et 3, si bien qu'il est détenteur indirect de leurs comptes bancaires ; les relevés desdits comptes font état de transactions avec les tiers non concernés dont les recourants sollicitent le caviardage. Il s'ensuit que leurs identités sont des renseignements vraisemblablement pertinents pour déterminer la situation fiscale du recourant 1, ce qui est l'objectif de la requête d'assistance administrative déposée par les autorités indiennes. Il sied de préciser qu'au stade de l'entraide administrative, il suffit, pour que la condition de la vraisemblable pertinence soit remplie, qu'il soit plausible que les indications transmises puissent permettre à l'autorité requérante d'atteindre le but mentionné dans sa requête d'assistance administrative. Tel est le cas en l'espèce.

E. 6.4.4

Par ailleurs, il doit être rappelé que les tiers non concernés par la demande des autorités indiennes sont protégés par le principe de spécialité, principe qu'elles se sont expressément engagées à respecter (cf. demande d'assistance administrative du [...] août 2018, ch. 18 let. a ; cf. ci-dessus, consid. 5.4.2), si bien que les renseignements fournis par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure ne peuvent le cas échéant servir qu'à l'encontre des personnes concernées par la demande des autorités indiennes, à savoir in casu de A._____ exclusivement, et non à celle des tiers non concernés. Partant, l'intérêt privé de ces derniers à voir leur identité caviardée ne saurait surpasser l'intérêt public à un échange d'informations le plus large possible.

E. 6.5

Au surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs - et les recourants n'en soulèvent d'ailleurs aucun - de mettre en doute le respect du principe de subsidiarité pour une autre raison que celle analysée précédemment (cf. ci-dessus, consid. 6.3). Il n'existe pas non plus d'élément permettant de mettre en doute la bonne foi des autorités indiennes - qui est rappelons-le présumée dans les relations internationales - et de penser que les renseignements demandés ne sont pas vraisemblablement pertinents pour un motif autre que celui examiné précédemment (cf. ci-dessus, consid. 6.2). Bien au contraire, les renseignements requis par l'autorité fiscale indienne apparaissent de nature à permettre aux autorités indiennes compétentes d'établir la situation fiscale de A._____, personne concernée par la demande d'assistance administrative, laquelle, dûment motivée, ne saurait constituer une « fishing expedition » prohibée. Aucun fait ressortant du dossier ne permet par ailleurs de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité. Enfin, l'on ne voit pas en quoi le droit interne suisse ou indien s'opposerait à la transmission des informations requises.

E. 7

Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale ; le recours du 22 janvier 2020 s'avère mal fondé et doit par conséquent être rejeté. La décision rendue par l'AFC le

23 décembre 2019 est ainsi confirmée, précision devant au surplus être faite que l'autorité inférieure devra informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de la personne concernée par la demande, à savoir in casu de A. _____, conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, à l'exclusion de toutes personnes physiques ou morales figurant dans les documents transmis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [prévu pour publication] et 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4).

E. 8.1

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 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, d'un même montant, déjà versée.

E. 8.2

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

E. 9

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 LTF). 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. (Le dispositif est porté à la page suivante)

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