

# **BVGer A-6793/2019 vom 3. September 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-09-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6793\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6793_2019)

FR: TAF A-6793/2019 du 3 septembre 2021

IT: TAF A-6793/2019 del 3 settembre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

B.\_\_\_\_\_ (...)

#### **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 (RS 672.2) demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant l'entrée en vigueur de la présente loi. Toutefois selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, par analogie à l'art. 132 al. 1 de la Loi sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), qui prévoit que cette loi s'applique aux procédures introduites devant le Tribunal fédéral après son entrée en vigueur, la LAAF peut s'appliquer aux procédures de recours si la décision attaquée a été rendue après son entrée en vigueur (ATF 139 II 340 consid. 3).

#### **E. 1.2**

En l'espèce, les demandes d'assistance litigieuses des (...) février 2012 et leurs compléments du (...) 2012 ont été déposées avant l'entrée en vigueur de la LAAF. Toutefois, en application de la jurisprudence, dans la mesure où l'autorité requérante a renouvelé ses demandes par courriel du (...) 2018 et où la décision finale de l'AFC a été rendue le 19 novembre 2019 - laquelle retient d'ailleurs que la LAAF est applicable à la présente procédure - le Tribunal retient que la LAAF est applicable (ATF139 II 340 consid. 3). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

#### **E. 1.3**

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid.

7.1.2 et 7.1.3).

#### **E. 1.4**

En l'espèce, les recourants sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

#### **E. 1.5**

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. 1.6**

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 B.\_\_\_\_\_ was/is holding any other bank account with E.\_\_\_\_\_ either in her 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 que l'AFC aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable pour les motifs suivants. Tout d'abord, aucune des personnes concernées par les demandes d'assistance n'aurait résidé en Inde durant les périodes en cause. Par ailleurs, les procédures ouvertes en Inde concernant lesdites périodes seraient déjà closes. En outre, le compte no (...), ouvert au nom de I.\_\_\_\_\_, n'aurait jamais été alimenté d'aucune façon. Enfin, G.\_\_\_\_\_, titulaire du compte no (...), serait une entité sous-jacente du J.\_\_\_\_\_ Trust. Les settlers de ce trust seraient les recourants 1 et 4, et les bénéficiaires discrétionnaires, les recourants 2 et 3. Pour cette raison les recourants 2 et 3 ne pourraient pas être considérés comme détenteurs des actifs sous-jacents dudit trust. Les recourants se plaignent également que dès lors qu'il serait de notoriété publique que l'Inde aurait déposé les demandes d'assistance en cause, sur la base des données initialement obtenues de manière illicite par Hervé Falciani, l'autorité requérante se serait comportée de manière contraire au principe de la bonne foi. Les recourants font en outre valoir qu'il existerait un risque que les autorités indiennes ne respectent pas le principe de spécialité pour deux raisons. Premièrement, selon un jugement de la Cour suprême indienne du 4 juillet 2011, les informations échangées par le biais de la convention de double imposition conclue entre l'Inde et l'Allemagne pourraient être divulguées et transférées à une autre autorité.

Deuxièmement, le Gouvernement indien aurait récemment créé un « Multi-Agency Group (MAG) », composé principalement de représentants de diverses autorités administratives potentiellement intéressées à échanger des informations obtenues par le biais de l'assistance administrative. Enfin, les recourants se plaignent que l'autorité inférieure aurait violé le principe de la maxime inquisitoire en procédure administrative. En effet, les recourants allèguent que l'AFC n'aurait ni éclairci la réelle provenance des données utilisées par l'Inde pour fonder ses demandes d'assistance, ni les allégations des recourants, selon lesquelles des informations supplémentaires, relatives aux comptes bancaires concernés, auraient été obtenues en exerçant des pressions sur le recourant 1 au cours d'une procédure menée en Inde.

### **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 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs aux principes de la pertinence vraisemblable (consid. 4 infra), de la bonne foi (consid. 5 infra), de spécialité (consid. 6 infra) et de la maxime inquisitoire en procédure administrative (consid. 7 infra). 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 her bank account with the following bank account: Sl. No. Name Code Profile Client/ BUP\_SIFIC\_PER\_ID IBAN 1. (...) F. \_\_\_\_\_ (...) (...)

#### **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, la demande d'assistance administrative porte sur la période fiscale du (...) 1995 au (...) 2012. Le Protocole additionnel 3 n'est applicable qu'aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant dès le 1er avril 2011. Pour cette raison, l'AFC n'envisage de transmettre des informations à l'autorité requérante qu'à partir de cette date. Dans ce cadre, la CDI CH-IN, et les Protocoles additionnels 1, 2 et 3 sont applicables à la présente cause. 4. 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 octobre 1999, Cst., RS 101), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

#### **E. 4**

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

##### **E. 4.1**

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. 5 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. 4.2**

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. 4.3**

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. 4.4**

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. 4.5**

Les recourants se plaignent que dans la mesure où une procédure ouverte en Inde, pour les années visées par les requêtes d'assistance, serait déjà close, l'AFC aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable.

#### **E. 4.6**

En l'espèce, dans ses demandes des (...) et (...) 2012 et leurs compléments du (...) 2012, l'autorité requérante a expliqué que, selon ses informations, les recourants détiendraient des comptes bancaires auprès de la banque E. \_\_\_\_\_. Ces comptes n'auraient pas fait l'objet d'une déclaration à l'autorité fiscale indienne et constitueraient ainsi un cas d'évasion fiscale. A cet égard, le Tribunal note que, conformément à la jurisprudence, le rôle de l'AFC se limite à un contrôle de plausibilité ; elle doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'autorité fiscale indienne est présumée agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5 ss infra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'autorité requérante ; il n'incombe pas à l'AFC de refuser une demande ou la transmission des informations parce que celle-ci serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Par ailleurs, le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative du (...) 2012 contient l'ensemble des éléments énumérés au chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel 1. Ainsi ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). Pour ces motifs, et dès lors que l'autorité requérante n'a pas retiré ses demandes d'assistance, le fait qu'une procédure relative à la période fiscale en cause, aurait été ouverte, puis close, en Inde, n'est pas déterminant et n'a, à ce stade, pas d'influence sur la présente procédure d'assistance administrative.

#### **E. 4.7**

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

#### **E. 4.8**

Selon les recourants, dans la mesure où aucune des personnes concernées par les requêtes n'aurait résidé en Inde durant les périodes visées par les demandes d'assistance administrative, les informations à transmettre ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

#### **E. 4.9**

En l'espèce, le Tribunal constate, en application de la jurisprudence, que la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 3.6). Le grief des recourants doit ainsi être rejeté sur ce point.

#### **E. 4.10**

Selon les recourants, dans la mesure où le compte no (...) ouvert au nom de I. \_\_\_\_\_ n'aurait jamais été alimenté d'aucune façon, et où la relation entre la banque et les recourants 1 et 4 serait ainsi complètement inexistante, la transmission d'informations relatives audit compte violerait le principe de la pertinence vraisemblable. Par ailleurs, au vu du comportement de l'autorité requérante, dite transmission engendrerait des difficultés importantes quant à la preuve de l'absence de mouvements sur le compte en question, pour d'autres périodes non-concernées par les demandes d'assistance administrative, ce qui violerait le principe de proportionnalité.

#### **E. 4.11**

En l'espèce, comme expliqué ci-dessus, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'autorité requérante ; il n'incombe pas à l'AFC de refuser une demande ou la transmission des informations parce que celle-ci serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Dès lors, l'absence de mouvement sur le compte en question, pendant la période concernée, ne remet pas en cause la pertinence vraisemblable d'une telle information. Par ailleurs, dans la mesure où l'autorité requérante est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 5 infra), le Tribunal retient que les conséquences alléguées de la transmission des informations sur le fardeau de la preuve, pour des périodes non-concernées

par la demande d'assistance, sont des questions tombant hors du champ d'application temporel des demandes d'assistance en cause, et ne doivent, pour cette raison, pas être examinées dans la présente procédure. Au surplus, le Tribunal note, en raison de la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 infra), que la transmission des informations ne viole pas le principe de proportionnalité.

#### **E. 4.12**

Selon la jurisprudence, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

#### **E. 4.13**

Selon les recourants, G.\_\_\_\_\_, titulaire du compte no (...), serait une entité sous-jacente d'un trust révocable, le J.\_\_\_\_\_ Trust, dont les settlors seraient le recourant 1 et la recourante 4, et le recourant 2 et la recourante 3 de simples bénéficiaires discrétionnaires. Ainsi, les recourants 2 et 3 ne pourraient pas être considérés comme détenteurs des actifs sous-jacents dudit trust. Pour cette raison, la transmission d'information relatives aux recourant 2 et 3 par l'AFC, violerait le principe de pertinence vraisemblable.

#### **E. 4.14**

En l'espèce, il apparaît que l'ensemble des informations requises sur le compte no (...), ouvert au nom de G.\_\_\_\_\_, fait partie du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir. Ainsi, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Au surplus, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1). Il appartient ainsi à l'Inde d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Il n'appartient pas aux autorités suisses de se prononcer sur le bien-fondé de la possible imposition d'un trust envisagée par les autorités fiscales indiennes pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). 5. 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 imposition (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 d'erreurs 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. 5**

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

### **E. 5.1**

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. 5.2**

Les recourants se plaignent qu'il serait de notoriété publique que l'Inde aurait déposé les demandes d'assistance en cause, sur la base des données initialement obtenues de manière illicite par Hervé Falciani. L'autorité requérante se serait ainsi comportée de manière contraire au principe de la bonne foi.

### **E. 5.3**

Le Tribunal a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie à cet égard, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018).

### **E. 5.4**

A cet égard, il apparaît que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable (Hervé Falciani), mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). Ainsi, il apparaît que l'Inde n'a pas acheté ces données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3). Au surplus, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6).

### **E. 5.5**

Par ailleurs, le Tribunal relève que la correspondance échangée entre l'autorité requérante et l'AFC ne mentionne aucun élément attestant d'un quelconque engagement de l'Inde de ne pas déposer une demande d'assistance sur la base de données obtenues de manière illicite selon le droit suisse. En outre, le Tribunal fédéral a expressément précisé qu'il ne ressortait

ni de la rubrique « Progress on 7(c) [LAAF] » de la note du 19 août 2016 concernant la discussion entre l'AFC et les autorités indiennes, ni des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenue Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'État suisse aux affaires financières internationales, que l'Inde se serait engagée à s'abstenir d'utiliser des données dont la provenance serait contraire au droit suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 ; 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6).

#### **E. 5.6**

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

#### **E. 5.7**

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger.

#### **E. 5.8**

Selon les recourants, dans la mesure où l'autorité requérante aurait utilisé les données Falciani pour faire chanter le recourant 1 dans le cadre d'une procédure ouverte parallèlement en Inde, au cours de laquelle dite autorité aurait menacé le recourant 1 de geler ses activités professionnelles et de lui confisquer toutes ses propriétés, ce qui aurait abouti à une procédure de redressement fiscal relative aux années concernées par les demandes d'assistance administratives - devenues ainsi sans objet -, l'autorité fiscale indienne se serait comportée de manière contraire au principe de la bonne foi.

#### **E. 5.9**

En l'espèce, le respect de la procédure interne en Inde ne signifie pas que les autorités suisses doivent vérifier que la procédure en Inde s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. En effet, comme mentionné ci-dessus, il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Par ailleurs, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1). En conséquence, tout grief relatif à la procédure conduite en Inde par l'autorité requérante doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Pour ces raisons, le Tribunal retient que les éléments présentés par les recourants ne renversent pas la

présomption de bonne foi de l'autorité requérante. 6. 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 ; 2C\_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; 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 ; 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. 6**

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

### **E. 6.1**

Selon les recourants, dans la mesure où, selon un jugement de la Cour suprême indienne du 4 juillet 2011, opposant Ram Jethmalani & Ors à Union of India & Ors, les informations échangées par le biais de la convention de double imposition conclue entre l'Inde et l'Allemagne -laquelle prévoirait les mêmes garanties de confidentialité que la CDI CH-IN-pourraient être divulguées et transférées à la « Special Investigation Team (SIT) », dont les buts et les obligations en termes de confidentialité seraient pour le moins flous, il existerait un risque que les autorités indiennes ne respectent pas le principe de spécialité. Par ailleurs, selon les recourants, la création par le Gouvernement indien d'un « Multi-Agency Group (MAG) » composé principalement de représentants d'agences, se trouvant hors du champ d'application de l'« Income Tax Act », et toutes fortement intéressées à échanger les informations obtenues par le biais de l'assistance administrative, démontrerait la volonté du Gouvernement indien de ne pas garantir la confidentialité des informations échangées.

### **E. 6.2**

En l'espèce, il apparaît que l'Inde ne peut utiliser les informations reçues de la Suisse qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées, soit à l'égard du recourants, 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 de tiers, des renseignements qu'elle 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 suisse autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). A cet égard, les demandes d'assistance administrative des (...) et (...) 2012 précisent ce

qui suit : The information is required purely for taxation purposes only and will be used solely for taxation purposes. Par ailleurs, les compléments du (...) 2012 mentionnent : (i) All the information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purposes permitted in the Agreement which forms the basis for this request; Enfin, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 19 décembre 2019 : [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 ces déclarations expresses, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité par l'autorité requérante. Par ailleurs, le jugement de la Cour suprême indienne du 4 juillet 2011 cité par les recourants, antérieur de plus de dix ans à la présente procédure, et la création par le Gouvernement indien d'un « Multi-Agency Group (MAG) », ne constituent pas des éléments suffisants et présentant des liens assez étroits avec le cas d'espèce pour renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 ss supra) et remettre en cause le respect du principe de spécialité dans la présente procédure. 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 des recourants 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. 7. Selon la jurisprudence, en ce qui concerne l'établissement des faits, la maxime inquisitoire prévalant en procédure administrative (art. 12 PA), il appartient à l'autorité compétente, d'une part, de définir et d'établir les faits qu'elle considère comme pertinents en vue d'une application correcte de la loi, d'autre part, d'ordonner les preuves nécessaires, qu'elle apprécie librement, le cas échéant par anticipation (arrêt du Tribunal fédéral 5A.24/2004 du 2 décembre 2004, consid. 2.3 et les références citées).

## **E. 7**

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

### **E. 7.1**

Selon les recourants, dans la mesure où l'AFC n'aurait ni éclairci la réelle provenance des données utilisées par l'Inde pour fonder ses demandes des (...) et (...) 2012, ni les allégations des recourants, selon lesquelles des informations supplémentaires, relatives aux comptes bancaires concernés, auraient été obtenues en exerçant des pressions sur le recourant 1 au cours d'une procédure menée en Inde, l'autorité inférieure aurait violé le principe de la maxime inquisitoire en procédure administrative.

### **E. 7.2**

En l'espèce, la maxime inquisitoire s'applique dans les procédure d'assistance administrative (art. 12 PA ; voir ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2). L'AFC a ainsi défini et établi les faits qu'elle a considéré comme pertinents en vue d'une application correcte du droit (arrêt du Tribunal fédéral 5A.24/2004 du 2 décembre 2004, consid. 2.3 et les références citées). A cet égard, il apparaît, comme expliqué ci-dessus (consid. 5.4 supra), que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable

(Hervé Falciani), mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). Ainsi, il apparaît que l'Inde n'a pas acheté ces données (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3). Au surplus, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6). Partant, le Tribunal retient que les faits établis par l'AFC, considérés comme pertinents, sont manifestement suffisants en vue d'une application correcte du droit (arrêt du Tribunal fédéral 5A.24/2004 du 2 décembre 2004, consid. 2.3 et les références citées). Au surplus, et comme mentionné ci-dessus (cf. consid. 5.7 supra), le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. Il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Les griefs relatifs à des informations qui auraient été obtenues en exerçant des pressions sur le recourant 1 au cours d'une procédure menée en Inde doivent être invoqués devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Partant, le Tribunal retient que l'AFC n'a pas violé le principe de la maxime inquisitoire et le grief des recourants doit être rejeté sur ce point. 8. Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

#### **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 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 (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

#### **E. 10**

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

#### **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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour

d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif est porté à la page suivante)

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