

BVGer A-6962/2019 vom 14. Mai 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-05-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6962_2019

FR: TAF A-6962/2019 du 14 mai 2021

IT: TAF A-6962/2019 del 14 maggio 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

E. 1.2

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF ; RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative, LAAF ; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

E. 1.3

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

E. 1.4

Pour que le recours soit recevable, encore faut-il que les recourants aient bien la qualité pour recourir, ce que le Tribunal doit examiner d'office.

E. 1.4.1

Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

E. 1.4.1.1

L'art. 19 al. 2 LAAF confère d'abord la qualité pour recourir à la « personne concernée ». Cette notion est définie à l'art. 3 let. a LAAF : est une personne concernée celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. En l'espèce, le recourant 1 et son épouse, la recourante 2, sont toutes deux des personnes concernées par la demande des autorités indiennes, si bien que leur qualité

pour recourir ne fait aucun doute.

E. 1.4.1.2

L'art. 19 al. 2 LAAF confère ensuite la qualité pour recourir également aux personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA correspond à celui qui est visé à l'art. 89 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF ; RS 173.110) et doit être interprété de la même manière. Il doit s'agir d'un intérêt direct et concret. La partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés. Ces exigences sont particulièrement importantes dans le cas d'un recours d'un tiers qui n'est pas le destinataire de la décision. Sa qualité pour recourir n'est admise que restrictivement. Il faut qu'il soit touché directement, qu'il se trouve, avec l'objet de la contestation, dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération et qu'il ait un intérêt pratique à l'annulation ou à la modification de la décision (cf. sur tout ce qui précède, ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et les arrêts cités). En l'occurrence, les recourants 3 et 4 sont les enfants des recourants 1 et 2. Comme pour leurs parents, leurs identités figurent sur les documents bancaires que l'autorité inférieure estime devoir porter à la connaissance de l'autorité requérante, en particulier sur le formulaire d'ouverture du compte et sur le formulaire A. Bien qu'ils ne soient pas formellement concernés par la requête des autorités indiennes, les recourants 3 et 4 sont néanmoins très directement touchés par la décision entreprise et remplissent de ce fait les conditions de l'art. 19 al. 2 LAAF ; ils ont par conséquent qualité pour recourir aux côtés de leurs parents.

E. 1.4.2

Il s'ensuit que la qualité pour recourir doit être reconnue aux quatre recourants.

E. 1.5

Présentés dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, les recours interjetés par les recourants, qui disposent tous quatre de la qualité pour recourir (cf. ci-dessus, consid. 1.4), sont recevables, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur leurs mérites.

E. 1.6

A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 1.4).

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, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor / Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157

consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; cf. également Alfred Kölz / Isabelle Häner / Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3ème éd., 2013, ch. 1135).

E. 2.2

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 ; ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7ème éd., 2016, nos 1146 ss ; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2ème éd., 2013, n° 2.149).

E. 3.1

Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (cf. ATF 132 V 387 consid. 5.1), les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu. Ils soutiennent en substance que, dans les décisions querellées, l'autorité inférieure n'a pas apprécié tous les allégués importants invoqués en procédure de première instance. Ils se sont par ailleurs étonnés que les pièces dont la communication à l'autorité étrangère requérante avait été décidée n'aient pas été produites en annexe aux décisions objets de la présente procédure, critiquant au surplus l'utilisation de la langue anglaise dans le dispositif.

E. 3.2.1

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]), en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur sujet (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.4.1, 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3). Le droit d'être entendu comprend également le droit d'obtenir une décision motivée. A ce propos, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et ceux sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2). La question de savoir si une décision est suffisamment motivée est distincte de celle de savoir si la motivation adoptée est convaincante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_270/2015 du 6 août 2015 consid. 3.2). Le devoir de motivation est plus accru lorsque l'autorité dispose d'une marge de manoeuvre et lorsque l'état des faits et la situation juridique sont complexes (cf. ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2, 133 I 270 consid. 3.1 ; ATAF 2012/24 consid. 3.2.1). En vertu de l'art. 32 al. 1 PA, l'autorité apprécie tous les allégués importants qu'une partie a avancés en temps utile avant de prendre sa décision. La motivation doit être d'autant plus détaillée que les parties ont fait valoir leur point de vue de manière circonstanciée (cf. Lorenz Kneubühler, in : Ch. Auer / M. Müller / B. Schindler (éd.), *VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2019, n° 16 ad art. 35). Ainsi, une autorité se rend coupable d'une violation de son obligation de motiver si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (cf. ATF 134 I 83 consid. 4.1 ; ATAF 2013/23 consid. 6.1.1)

E. 3.2.2

L'art. 14 LAAF concrétise dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 3.1). Ainsi, l'AFC doit informer, selon les modalités décrites par cette disposition, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; cf. également Andreas Donatsch / Stefan Heimgartner / Frank Meyer / Madeleine Simonek, *International Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 2ème éd., 2015, p. 262). Lorsqu'une personne habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (art. 14 al. 3 LAAF). Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-769/2015 du 23 avril 2019 consid. 1.5.1.2, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 [causes jointes] du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; cf. également Charlotte Schoder, *Praxiskommentar StAhiG*, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

E. 3.2.3

De nature formelle, le droit d'être entendu est une garantie de procédure primordiale, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. notamment ATF 135 I 187 consid. 2.2, 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I précité, *ibid.*).

E. 3.3.1

In casu, il convient préliminairement de constater que l'autorité inférieure, avant de rendre les décisions contestées, a donné aux recourants, à deux reprises, par ordonnances des 29 juillet et 10 octobre 2019, l'opportunité de s'exprimer. En annexe aux deux ordonnances précitées, l'autorité inférieure a communiqué les pièces du dossier, en prenant soin de distinguer les informations en vue de la transmission aux autorités compétentes indiennes de celles garantissant l'accès au dossier. Aussi, il leur était loisible de développer leurs arguments en lien avec une prétendue absence de pertinence de certains documents que l'autorité inférieure entendait transmettre ainsi qu'avec une prétendue violation des art. 26 al. 1 CDI CH-IN et 17 LAAF et du principe de spécialité (cf. mémoires de recours, p. 11).

E. 3.3.2

Par la suite, dans le cadre des deux décisions rendues le 26 novembre 2019, l'autorité inférieure a exposé de manière exhaustive les raisons pour lesquelles elle estime, d'une part, que les renseignements adressés aux autorités indiennes sont vraisemblablement pertinents et, d'autre part, que les principes de spécialité et de bonne foi ont été respectés. De plus, le Tribunal tient à souligner que l'autorité inférieure a discuté, dans ses décisions, les arguments formulés par les intéressés au cours de la procédure de première instance. Ces derniers ont ainsi été en mesure, sans restriction aucune, de comprendre les tenants et aboutissants des décisions rendues afin de les contester dans le cadre des deux recours qu'ils ont interjetés, le 27 décembre 2019.

E. 3.3.3

S'agissant de l'usage de l'anglais dans le dispositif, il échappe à la critique. Le Tribunal rappelle à ce propos que ni la CDI CH-IN ni la LAAF n'obligent l'AFC à utiliser une langue officielle suisse dans ses échanges avec les autorités requérantes. L'AFC était dès lors libre d'opter pour l'anglais, pratique courante dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale. La Cour de cassation précise que l'anglais constitue une langue authentique - et prévalant en cas de divergences interprétatives - de la CDI CH-IN. De plus, l'art. 6 al. 1 LAAF prévoit explicitement que la demande d'un Etat étranger doit être adressée par écrit, dans l'une des langues officielles suisses ou en anglais. Finalement, il sied de rappeler que le texte en anglais leur a été communiqué durant l'instruction de la cause et qu'ils ont ainsi pu s'exprimer à son sujet. Considérant par ailleurs que l'anglais est une langue officielle de la République de l'Inde, ce mode de procéder était en l'espèce parfaitement adéquat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 2.3). Le Tribunal constate finalement que les recourants et leur conseil ont pu, comme en témoigne leur mémoire de recours, opposer une série d'arguments à l'encontre des décisions rendues par l'AFC, le 26 novembre 2019, et ce, nonobstant l'usage de l'anglais dans leur dispositif. Il leur a également été loisible de verser des moyens de preuve, dont trois avis de droit (« Legal opinion » ; cf. pièces nos 17 et 18 annexées aux mémoires de recours et pièce complémentaire versée le 13 janvier 2020 [cf. ci-dessus, let. F]) précisément rédigés en anglais.

E. 3.3.4

Finalement, en réponse à l'interrogation des recourants relative à l'absence de pièces en annexe aux décisions de l'autorité inférieure, le Tribunal relève que les recourants ont eu accès - en annexe aux ordonnances d'instruction des 29 juillet et 10 octobre 2019 - aux documents que l'AFC envisageait de transmettre à l'Etat requérant avant que les deux décisions soient rendues sur ses requêtes. Partant, dès lors que les documents ressortant des décisions entreprises sont les mêmes et n'ont pas subi de modifications dans l'intervalle, l'AFC pouvait renoncer à les annexer une nouvelle fois à ses décisions finales du 26 novembre 2019 sans violer le droit d'être entendu des intéressés. En effet, conformément à la jurisprudence applicable en matière de droit d'être entendu, les recourants ont eu connaissance de la documentation bancaire relative au compte n° (...) avant que les décisions querellées ne soient prises et ont pu s'exprimer à son propos, ce qu'ils n'ont d'ailleurs pas manqué de faire par l'entremise de leur mandataire, le 27 août 2019 (cf. ci-dessus, let. C.b ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1538/2018 précité consid. 2.1).

E. 3.4

Sur le vu de ce qui précède, le grief de violation du droit d'être entendu, mal fondé, doit être écarté.

E. 4

Les arguments - matériels - des parties peuvent être résumés comme suit.

E. 4.1

Dans leurs mémoires, les recourants font tout d'abord grief à l'autorité inférieure d'avoir donné suite à une requête de renseignements basée sur des données volées, mettant en doute la bonne foi des autorités de la République de l'Inde, lui reprochant de n'avoir procédé au préalable à aucune démarche auprès d'elles et invoquant ainsi implicitement une violation du principe de subsidiarité. Dans un second grief, les recourants relèvent que les informations portant sur certains tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes pour évaluer leur situation fiscale. Ils reprochent tout particulièrement à l'AFC d'avoir omis de caviarder les mentions relatives à la M._____, à la J._____, à I._____, à K._____ ainsi qu'à H._____ et demande au Tribunal d'ordonner un caviardage complémentaire. Ils soutiennent en outre que les indications concernant ces tiers sont erronées et que leur transmission pourrait leur porter préjudice. En outre, les recourants estiment que l'autorité inférieure, en prononçant les deux décisions entreprises, procède en l'espèce à un échange spontané d'informations car les documents transmis n'ont en réalité jamais été requis par l'autorité fiscale indienne. Enfin, trois avis de droit à l'appui, ils invoquent le risque d'une violation du principe de spécialité en cas de transmission d'informations et/ou de documents à l'autorité requérante, celle-ci étant susceptible d'en faire usage dans des procédures qui ne sont pas couvertes par la CDI CH-IN.

E. 4.2

Dans sa réponse, l'autorité inférieure, qui conclut au rejet du recours, considère au contraire que la demande de l'autorité fiscale indienne est conforme à la réglementation en vigueur. En particulier, s'agissant du principe de subsidiarité, elle souligne que les autorités requérantes ont expressément mentionné procéder au contrôle de la situation fiscale de A._____ et de B._____ et ont assuré avoir fait sur le territoire indien toutes les démarches que l'on pouvait exiger d'elles pour obtenir les informations recherchées. En outre, s'agissant du grief relatif à la divulgation de l'identité de tiers, l'AFC indique avoir procédé au caviardage des noms de tiers sans lien avec la présente procédure, mais a considéré les renseignements concernant plusieurs autres tiers - notamment les banques M._____ et J._____ ainsi que H._____ - comme vraisemblablement pertinents pour l'examen de la situation fiscale des recourants car, de l'avis de l'autorité inférieure, leurs identités respectives n'apparaissaient pas dans le dossier par hasard, ces indications étant de surcroît susceptibles de permettre à l'Etat requérant de saisir dans quel contexte le compte en question avait été ouvert ; leur caviardage rendrait par conséquent la demande d'assistance administrative vide de sens. L'autorité inférieure rejette toute allégation d'échange spontané d'informations dans la mesure où tous les documents que l'AFC estime devoir transmettre ont été expressément requis par l'Etat requérant. Au surplus, l'autorité inférieure précise qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur d'éventuelles erreurs commises par la banque et/ou par le recourant 1 dans le processus de désignation des ayants droits du compte, ce d'autant plus que les recourants n'ont produit aucun document mettant en doute la véracité des informations fournies. Finalement, pour ce qui a trait au principe de spécialité, l'autorité de première instance relève que les autorités indiennes se sont

expressément engagées à utiliser les informations transmises dans le respect de l'art. 26 CDI CH-IN, qui offre une protection adéquate et limite leur utilisation.

E. 5

Le cadre juridique déterminant est le suivant. 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). 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). 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 arrêt du Tribunal fédéral 2C_1000/2017 du 7 décembre 2017 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). 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 (cf. 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 (cf. 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]). 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 ; (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 poursuivi ainsi que (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis. En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (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, 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, 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). Il n'y a ainsi pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du 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 fournie, 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'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]) ; Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd., 2014, n° 761). 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 ». La jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3) a considéré que le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF dans sa version 2017 était applicable à une demande d'assistance formée antérieurement pouvait rester incertain, dès lors que cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1). Selon celle-ci, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI, la transmission des noms de tiers n'est admise 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6).

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 et ATF 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 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 par le principe de spécialité. 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 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) ainsi que la pertinence des griefs des recourants relatifs à la prétendue violation des principes de la bonne foi (cf. ci-dessous, consid. 6.2) et de la subsidiarité (cf. ci-dessous, consid. 6.3). Il analysera ensuite les arguments que les

recourants invoquent à l'appui, d'une part, de leur demande tendant au caviardage de l'identité de personnes - physique et morales - tierces (cf. ci-dessous, consid. 6.4) et, d'autre part, de leurs griefs portant sur le principe de spécialité (cf. ci-dessous, consid. 6.5) et sur un prétendu échange spontané de renseignements (cf. ci-dessous, consid. 6.6). Finalement, il se penchera sur les différentes autres conditions matérielles de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (consid. 7).

E. 6.1.1

Sur le plan formel, le Tribunal constate que les demandes d'assistance administrative formulées par les autorités fiscales indiennes les (...) février 2012, respectivement (...) octobre 2018 (concernant le recourant 1), et les (...) mai 2013, respectivement (...) octobre 2018 (concernant la recourante 2), contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet l'identité des personnes physiques - A._____ et B._____ - visées par le contrôle fiscal diligenté par l'autorité requérante, la période fiscale visée, à savoir la période allant du 1er avril 20(...) au 19 novembre 20(...), respectivement 31 mars 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 des périodes visées, l'autorité inférieure a d'emblée exclu - à juste titre (cf. ci-dessus, consid. 5.1.2) - l'échange d'informations antérieures au 1er avril 2011. L'assistance a été restreinte aux années fiscales à compter du 1er avril 2011 jusqu'au 19 novembre 2012 (cf. décisions querellées, p. 10). Dès lors, les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités indiennes portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI CH-IN (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4202/2017 du 13 octobre 2020 consid. 3.1, A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.1).

E. 6.1.3

Enfin, le Tribunal tient à préciser que le fait que les demandes, déposées les (...) février 2012 et (...) novembre 2012 (concernant le recourant 1) et (...) mai 2013 (concernant la recourante 2), rejetées par l'autorité inférieure, aient été « réactivées » par les autorités fiscales indiennes en date du (...) octobre 2018 n'est pas critiquable en soi. En effet, une procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1490/2020 du 18 novembre 2020 consid. 7, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1 et les références citées), si bien qu'il est loisible à l'Etat requérant de revenir après un échec, avec une nouvelle demande concernant le même contribuable, étant précisé que la question du respect des délais de prescription de la créance fiscale est déterminée par sa propre procédure et doit être le cas échéant tranchée par ses autorités (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2.2.3).

E. 6.2.1

Les recourants contestent la bonne foi des autorités indiennes qui auraient fait usage de données volées - données subtilisées à la banque E._____ par Q._____, qui auraient ensuite été communiquées par la France à l'Inde dans le cadre d'une « opération commerciale » (cf. mémoire de recours, p. 12) - pour les identifier et formuler ses requêtes d'assistance administrative aux autorités helvétiques.

E. 6.2.1.1

A ce propos, comme évoqué précédemment, la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales (cf. ci-avant, consid. 5.4.2), si bien que la question qui nous intéresse en la présente cause est de savoir si les recourants ont apporté des éléments établis et concrets susceptibles de renverser cette présomption réfragable.

E. 6.2.1.2

Il n'en est rien. En effet, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de préciser que, 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, fussent-elles les données Q._____, c'est-à-dire des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens 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 dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie à cet égard (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. 6.2.1.3

En conséquence, les allégations des recourants ne leur sont d'aucun secours et ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi dont bénéficient les autorités indiennes. En effet, le fait pour l'Etat requérant d'exploiter des renseignements issus de données volées n'est dans le cas d'espèce pas contraire au principe de la bonne foi. En particulier, il convient de rappeler que la République de l'Inde est entrée en possession de ces données non pas en les acquérant auprès de l'auteur de l'acte punissable, 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, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). 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). Par ailleurs, la jurisprudence a retenu que l'Inde n'avait pas donné d'assurances que sa demande ne se fonderait pas sur des données obtenues sur la base d'actes punissables au regard du droit suisse (cf. 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. 6.3). Aucun engagement ne se dégage de la correspondance échangée dans le cas présent entre l'autorité fiscale indienne et l'autorité suisse requise. De même, une assurance correspondante de l'autorité requérante ne ressort pas non plus des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenue Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'Etat suisse aux questions financières internationales de l'époque (voir à cet égard également Dario Hug / Aymeric Hêche, La nature juridique du Joint Statement, RDAF 2020 II 229). En juin 2016, l'autorité requérante aurait bien plus encore indiqué aux autorités suisses que l'utilisation de renseignements volés au regard du droit suisse pour la demande indienne ne s'opposait en principe pas au respect des obligations de l'assistance administrative de la Suisse (p. 1 du Joint Statement). Enfin, une telle assurance ne ressort pas non plus de la section « Progress on 7 (c) », contenue dans le dossier, comme cela ressort de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018, relative à la discussion entre l'AFC et l'autorité requérante du 19 août 2016.

E. 6.2.2

Par conséquent, le grief de violation du principe de la bonne foi doit en l'espèce être écarté.

E. 6.3

Les recourants relèvent ensuite que les autorités indiennes ne les ont jamais approchés avant de solliciter de la Suisse l'assistance administrative en matière fiscale, violant selon eux le principe de subsidiarité.

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 leurs requêtes avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné. 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 selon lesquelles les autorités indiennes n'auraient entrepris aucune démarche ne sont pas de nature à remettre en cause celles des autorités indiennes attestant et confirmant l'épuisement des voies internes (« All means available in Indian territory to obtain the information have been pursued, except those that would give rise to disproportionate difficulties » [cf. requêtes des [...] novembre 2012, ch. 12, et [...] mai 2013, ch. 12] ; pour un cas similaire, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.7.2). On soulignera au surplus que, par nature, l'information que cherche en l'espèce à obtenir l'autorité requérante nécessite une assistance administrative internationale. En effet, confronté à un contribuable qui n'a pas déclaré une relation bancaire détenue à l'étranger, l'Etat requérant n'a guère de solution interne pour s'assurer des informations permettant une correcte taxation.

E. 6.3.3

C'est par conséquent à tort que les recourants invoquent une violation du principe de subsidiarité.

E. 6.4

Dans leur mémoire de recours, les recourants sollicitent le caviardage de l'identité d'une personne physique - H. _____ - et de plusieurs personnes morales - J. _____, I. _____, M. _____ et K. _____ - auquel l'autorité inférieure a refusé de procéder.

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 tout ou partie de ce grief par lequel les recourants apparaissent - au moins partiellement - faire valoir des intérêts de tiers à voir leur identité respectivement 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 indéterminée, le grief devant de toute manière être écarté.

E. 6.4.3

En effet, aucune parmi les tierces personnes précitées n'apparaît par hasard dans la documentation bancaire communiquée par la banque E._____. Du dossier de la cause, il ressort que K._____ est la société, active dans le domaine de joaillerie, dont le recourant 1 est propriétaire et co-directeur (cf. pièce n° 1 du bordereau du 27 décembre 2019). Par ailleurs, les recourants sont, respectivement étaient en relations d'affaires et/ou contractuelles avec J._____, I._____ ainsi qu'avec la M._____. Les documents bancaires font notamment état d'une volonté de transfert de fonds depuis la M._____ ainsi que de confier la gestion des fonds à I._____. Quant à H._____, il disposait d'un pouvoir de consultation sur le compte ouvert auprès de la banque E._____. Il découle de ces éléments factuels des informations susceptibles d'être pertinentes pour établir la taxation des recourants. C'est le lieu 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 in casu.

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, 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 les demandes des autorités indiennes, à savoir in casu de A._____ et de son épouse, B._____, et non à celle des tiers non concernés. Partant, l'intérêt privé de ces derniers à voir leur identité caviardée ne saurait de toute manière pas surpasser l'intérêt public à un échange d'informations le plus large possible.

E. 6.5

Dans leur mémoire de recours, les recourants remettent en cause le respect par les autorités indiennes du principe de spécialité. A ce propos, contrairement à ce qu'ils tentent de faire accroire, rien ne permet de mettre en doute les garanties des autorités indiennes relatives au respect du principe de spécialité, lesdites autorités bénéficiant de la présomption de bonne foi (cf. ci-dessus, consid. 5.4.2). Certes, les recourants ont versé en cause plusieurs avis de droit - de N._____ et de O._____, avocats (cf. pièces nos 17 et 18 des bordereaux de pièces joints aux mémoires de recours), et de P._____, ancien magistrat (cf. ci-dessus, let. F) - qui aboutissent à la conclusion que le respect par les autorités indiennes du principe de spécialité n'a rien d'évident. A ce propos, le Tribunal tient à rappeler que, conformément à

la jurisprudence du Tribunal fédéral, les résultats issus d'une expertise privée - ici de nature juridique sur la question du principe de spécialité - sont soumis à la libre appréciation des preuves et sont considérés comme de simples allégués de parties (cf. ATF 142 II 355 consid. 6, 141 IV 369 consid. 6 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_229/2020 du 27 août 2020 consid. 3.1 et 3.2, 2C_936/2017 du 22 août 2019 consid. 4.2.3). Les éléments mis en exergue par ces rapports privés, essentiellement en lien avec le droit indien, rapports dont il convient de tenir compte avec prudence et circonspection (cf. ATF 141 IV 369 consid. 6.2 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4), ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi dont jouissent les autorités indiennes au stade de l'assistance administrative entre deux Etats. Il sied de noter que les autorités requérantes se sont expressément engagées à respecter le principe de spécialité ainsi que le caractère confidentiel des informations transmises (cf. demandes du [...] novembre 2012, ch. 12 [A._____] et du [...] mai 2013, ch. 12 [B._____] ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9). Si une violation du principe de spécialité devait être constaté, elle devra le cas échéant être portée devant les autorités judiciaires indiennes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.6). Au surplus, l'avis de droit de P._____ - qui n'est pas signé et qui ne devait pas être produit devant une autorité judiciaire (cf. Avis, p. 13) - reste, à l'instar de ceux des avocats N._____ et O._____, relativement général quant à la violation du principe de spécialité. Certes, il explique que selon les déclarations du Ministère des Finances indien, les informations obtenues par le biais de la CDI CH-IN peuvent, voire même dans certains cas doivent, être partagées entre les divisions dudit Ministère et pourraient par conséquent aboutir à des poursuites pénales en Inde fondées sur certains textes légaux sanctionnant le blanchiment d'argent et les soustractions fiscales. Il ne comporte cependant aucun élément concret permettant d'attester d'une violation effective par l'autorité requérante du principe de spécialité à l'égard des recourants, voire d'autres contribuables indiens. Bien entendu, il est difficile d'établir, avant que les informations soient transmises, qu'elles seront utilisées dans une autre procédure que la procédure fiscale des personnes concernées par la demande. L'avis de droit produit, de même que les autres éléments du dossier, ne contiennent, cela étant, pas d'indication suffisamment concrète d'une telle violation dans le passé, même dans d'autres cas. Alors même que l'avis de droit de P._____ précise (cf. Avis, p. 11) que les informations recueillies courent le risque d'être rendues publiques - notamment devant les Income Tax Appellate Tribunals ("ITAT") - il ne se réfère à aucun cas concret dans lequel une telle violation du principe de spécialité se serait produite. L'ensemble de ces éléments ne saurait en conséquence renverser la présomption née de l'assurance donnée par l'autorité requérante du respect du principe de spécialité tel que garanti par l'Etat indien.

E. 6.6

Finalement, l'analyse des dossiers permet au Tribunal d'écarter l'affirmation des recourants selon laquelle l'AFC procéderait à un échange spontané de renseignements. En effet, aucun renseignement ou document transmis par l'AFC n'excède les demandes des autorités indiennes dont les libellés ont été exhaustivement rapportés dans la partie en faits du présent arrêt (cf. ci-dessus, let. A.a.b et A.b). Il est manifeste que les documents (Application to open a account, Formulaire A, Asset and Income Subject to US withholding Tax, Fiduciary Deposit Agreement, Pledge Agreement, Conditions générales, Power of Administration in Favour of Independant Asset Manager, Right of consultation, Client profile, copie des pièces d'identité des recourants, état du compte) que l'autorité inférieure a décidé de

transmettre à l'Etat requérant, documents qu'elle a reçus de la banque détentrice d'informations, n'excèdent pas la demande formulée par les autorités fiscales indiennes (s'agissant plus particulièrement des documents « Client Profile », cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4). L'AFC n'a par conséquent aucunement procédé à un échange spontané de renseignements avec la République de l'Inde proscrit par la CDI CH-IN. Elle s'est bornée à indiquer que A. _____ et B. _____ étaient les titulaires et bénéficiaires économiques du compte n° (...) ouvert auprès de la banque E. _____ et clôturé le 28 décembre 20(...) et de communiquer les documents relatifs à ce compte ainsi que le sollicite l'Etat requérant.

E. 7.1

Pour le 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 qui permettrait de penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi ou qu'elle ne soit pas vraisemblablement pertinente. Bien au contraire, les renseignements requis par l'autorité fiscale indienne apparaissent de nature à établir la situation fiscale des recourants 1 et 2 et la demande à l'origine de la présente procédure ne constitue pas une « fishing expedition ». Aucun fait 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. 7.2

Finalement, dans un souci de complétude, le Tribunal relève que la communication d'informations au sujet des recourants 3 et 4 remplissent les conditions de l'assistance administrative en matière fiscale, étant précisé qu'ils bénéficient tous deux du principe de spécialité n'étant - contrairement à leurs parents - pas directement concernés par les demandes des autorités indiennes.

E. 8

Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale ; les recours s'avèrent mal fondés et doivent par conséquent être rejetés, dans la mesure où ils sont recevables. Les décisions rendues par l'AFC le 26 novembre 2019 sont ainsi confirmées, précision devant au surplus être faite que l'AFC 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 des personnes concernées par les demandes, à savoir A. _____ et B. _____, conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, à l'exclusion de toutes autres 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. 9.1

Les recourants, qui succombent, doivent solidairement supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la présente procédure, à 7'500 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF ; RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 10'000 francs déjà versée. Le solde, s'élevant à 2'500 francs, sera restitué par 1'250 francs à A. _____, d'une part, et à B. _____, d'autre part,

une fois le présent arrêt entré en force.

E. 9.2

Vu l'issue de la cause 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. 10

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (cf. art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF ; RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (cf. art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (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.