Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision attaquée devant le TF

Cour I
A-5129/2024

Arrêt du 27 mai 2026

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Keita Mutombo, Emilia Antonioni Luftensteiner, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

Hoirie A._____,
formée par :
1. B._____,
2. C._____,
3. D._____,
tous représentés par
Remo Keller,
Pestalozzi Rechtsanwälte AG,
Feldeggstrasse 4, 8008 Zürich,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN) ; qualité de partie.

Faits :

A.

A.a Le 3 mars 2023, A._____ et D._____ Ltd, par leur conseil commun, se sont adressés par téléphone puis par courriel à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) expliquant avoir appris l'existence de deux procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale engagées par l'autorité fiscale indienne (ci-après : aussi autorité requérante) à l'encontre des frères F._____ et G._____ (ci-après : aussi les personnes concernées). Ces derniers, dans le cadre de l'exercice de leur droit d'être entendu, avaient constaté que dans les renseignements destinés à être transmis à l'autorité requérante figuraient des documents concernant un compte numéroté (…) ouvert auprès de la banque H._____ SA (ci-après : H._____) en Suisse au nom de la société D._____ Ltd et dont A._____ avait été l'ayant droit économique. Prévenu par les frères F._____ et G._____, A._____ soutenait que ceux-ci n'étaient en substance nullement liés au compte en question, n'étant ni les titulaires, ni les ayants droit économiques, ni les mandataires. A._____ et D._____ Ltd revendiquaient la qualité de partie et l'accès aux informations les concernant, demandant à l'AFC de s'abstenir de les transmettre à l'autorité requérante.

A.b Par courriel du 13 mars 2023, l'AFC a requis du mandataire D._____ Ltd qu'il justifie de ses pouvoirs de représentation, la procuration produite n'étant signée que par A._____ sans que l'on comprenne si celui-ci était également habilité à représenter la société et, cas échéant, à quel titre. L'indication du siège de la société était également demandée.

A.c Par courriel du 14 mars 2023, le mandataire a expliqué que A._____ avait signé la procuration en qualité d'ayant droit économique de la société – laquelle aurait été liquidée entre-temps –, et qu'il devait être considéré comme personne concernée par la procédure d'assistance. A l'appui, il a transmis les documents d'ouverture du compte (…) datés du 26 et 29 octobre 2015, barrés d'un timbre humide rouge portant la mention « Expired ». Il ressort de cette documentation que la société D._____ Ltd, domiciliée aux Z._____, était la titulaire du compte, que la correspondance devait être adressée à Mercury Hamlin & Associates à Dubaï, que l'ayant droit économique était A._____, de nationalité indienne, domicilié en Y._____, que la société I._____ Limited était la directrice unique de la société titulaire et que J._____ ainsi que K._____, toutes les deux de nationalité (…), avaient chacune la signature individuelle sur le compte.

Etait également joint un certificat de fonction (« certificate of Incumbency ») identifiant L._____ (Z._____) Ltd comme agent enregistré d'D._____ Ltd, société d'affaires internationale constituée le (…) 2015 selon le droit des Z._____ et dont la directrice était I._____ Limited, aux X._____.

A.d En réponse au courriel accusant réception de l'AFC, le mandataire de A._____ a détaillé, par courriel du 4 avril 2023, les raisons pour lesquelles, en application de la jurisprudence fédérale, la qualité de partie et tous les droits qui lui sont associés devaient lui être accordés.

A.e Par courriel du 29 juin 2023, l'AFC a exposé les motifs qui la conduisait à envisager de ne pas reconnaître la qualité de partie à A._____.

A.f Sans nouvelle d'A._____ hormis un courriel d'accusé de réception du 30 juin 2023, l'AFC, par courriel du 13 juillet 2023 lui a imparti un délai au 24 suivant (svt) pour déposer ses observations.

A.g Par courriel du 19 juillet 2023, le mandataire de A._____ a demandé une prolongation de délai pour produire les documents lui permettant de démontrer que celui-ci avait été le bénéficiaire de la société radiée lors de sa dissolution. Il invoquait des graves problèmes de santé de son mandant. Pour le surplus, il résumait sa position tendant à la reconnaissance de la qualité de partie de ce dernier.

A.h Par courriel du 4 août 2023, dans le délai dûment prolongé, le mandataire d'A._____ a produit à nouveau le certificat de fonction ainsi qu'un extrait du registre des ayants droit économiques de L._____ (Z._____) Ltd sur lequel son client figure comme ayant droit économique de D._____ Ltd, en précisant que l'état de santé de A._____ ne lui a pas permis de rassembler d'autres documents. Pour le surplus, il réitère sa position quant à la reconnaissance de la qualité de partie de son mandant et demande subsidiairement que les données le concernant soient occultées.

A.i Par courriel du 18 août 2023, l'AFC a octroyé un ultime délai au 28 août 2023 – lequel fut prolongé au 7 septembre svt sur requête du mandataire – pour produire l'acte de dissolution de D._____ Ltd qui indique que A._____ était le bénéficiaire de la liquidation de la société.

A.j Par courriel du 26 octobre 2023, le mandataire de A._____ a renouvelé sa position à l'aune d'une jurisprudence récente du Tribunal fédéral (ci-après : aussi TF) et demandé que lui soit accordé la qualité de partie.

A.k Par décision du 15 juillet 2024, l'AFC (ci-après : aussi autorité requise ou autorité inférieure) a refusé d'accorder la qualité de partie à A._____ dans les procédures d'assistance concernant F._____ et G._____. En substance, rappelant les conditions restrictives auxquelles était soumise la qualité de partie en matière d'assistance, en particulier pour les ayants droit économiques d'une société liquidée, elle estimait que la jurisprudence fédérale récente citée par A._____ relevait de circonstances particulières. Celui-ci n'avait par ailleurs produit aucun document officiel attestant de la liquidation de la société et indiquant qu'il était le successeur des avoirs de la société liquidée.

Par décision du même jour uniquement adressée à F._____ et G._____, l'autorité inférieure a accordé l'assistance à l'autorité fiscale indienne, envisageant de lui transmettre notamment les documents bancaires ayant trait au compte qui avait été détenu par la société D._____ Ltd (Z._____).

B.
Par acte du 15 août 2024, B._____, C._____ et D._____ (ci-après : les recourants ou les héritiers), formant l'hoirie de A._____ (ci-après : aussi le requérant) et agissant par le même mandataire qui était intervenu dans la procédure devant l'autorité inférieure, interjettent recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF ou Tribunal) tant à l'encontre de la décision du 15 juillet 2024 refusant la qualité de partie à A._____ qu'à l'encontre de celle, du même jour, par laquelle l'AFC a accordé l'assistance concernant les frères F._____ et G._____ à l'Inde, concluant à leur annulation, à l'accès au dossier ainsi qu'à l'occultation de toutes mentions permettant d'identifier directement ou indirectement A._____. A titre préliminaire les recourants informent du décès de ce dernier en date du (…) 2023. A l'appui de leurs conclusions, ils soutiennent en substance qu'au vu de la conception du principe de spécialité adoptée récemment par l'autorité inférieure, il n'était pas clair que les données concernant le requérant soient protégées par ce principe. Ils estiment également que la vraisemblable pertinence de ces informations pour l'examen de la situation fiscale des personnes concernées n'est pas évidente.

C.
Par ordonnance du 22 août 2024, le Tribunal invite l'autorité inférieure à se

déterminer sur la qualité de partie des membres de l'hoirie comme successeurs du requérant. Il prononce également l'interdiction de transmettre les informations concernant A._____ ou permettant de l'identifier, ces données devant être au besoin occultées jusqu'à droit connu sur les prétentions des recourants.

D.
Par pli du 10 septembre 2024, l'autorité inférieure observe n'avoir jamais été informée du décès du requérant et estime que ses héritiers ont tardé à agir. S'agissant de la « qualité de partie en lien avec la décision sur la qualité de partie du 15 juillet 2024 », elle prétend que « la qualité de partie des successeurs en droit d'une personne, que l'AFC n'avait, à juste titre, pas informée d'office et dont la qualité de partie était litigieuse dans la procédure devant l'AFC, ne saurait, à tout le moins, être considérée comme ressortant de manière évidente du dossier. L'AFC n'avait dès lors pas à informer d'office ces successeurs en droit ». Au sujet de la décision finale octroyant l'assistance, dès lors que le requérant n'en était pas le destinataire, les recourants ne sont pas habilités à l'entreprendre. L'autorité inférieure conclut à l'irrecevabilité et demande au Tribunal de bien vouloir confirmer que ni les personnes concernées, ni la société D._____ Ltd (X._____) n'ont interjeté recours contre la décision finale qui leur a été notifiée. Ce que le Tribunal a confirmé par ordonnance du 17 septembre 2024.

E.
Invitée à se déterminer sur le fond du litige et à produire le dossier de la cause, l'autorité inférieure transmet le 16 octobre 2024 deux clefs USB distinctes, l'une à l'usage exclusif du Tribunal et l'autre à l'usage des recourants. Dans sa réponse du même jour, elle informe avoir transmis à l'autorité fiscale indienne le 14 précédent les renseignements requis en occultant ceux concernant A._____ ou permettant de l'identifier. Pour le surplus, elle défend sa conception du principe de spécialité et la pertinence vraisemblable des informations à transmettre concernant le requérant, rappelant que « la recourante [référence à l'hoirie] n'ayant pas la qualité pour agir [elle] n'est pas légitimée à présenter » une demande de caviardage.

F.
Par réplique spontanée du 8 novembre 2024, les recourants défendent en substance leur qualité de successeurs universels du requérant à la qualité de partie décédée et requièrent un accès aux deux clefs USB versées en procédure par l'autorité inférieure.

G.
Par ordonnance du 21 novembre 2024, le Tribunal relève que l'autorité inférieure semble confondre la qualité de partie de A._____ avec la qualité pour recourir des membres de l'hoirie contre le refus de reconnaître la qualité de partie à A._____. Il transmet la clef USB établie à l'usage des recourants ainsi qu'une copie du bordereau de la clef USB réservé à l'usage exclusif du Tribunal. Le TAF interpelle l'autorité inférieure sur le régime de signature prévalant dans son service et lui octroie un délai pour produire une copie non occultée des demandes d'assistance et de la documentation bancaire contenant les données du requérant décédé ; il invite également les recourants à exposer les raisons pour lesquelles ils n'ont pas avisé l'autorité inférieure du décès de A._____.

H.
L'autorité inférieure s'exécute le 20 décembre 2024, tout en se déterminant sur la réplique spontanée des recourants du 8 novembre 2024 et en persévérant dans ses conclusions.

I.
Par pli du 6 janvier 2025, les recourants expliquent en substance que l'absence d'information au sujet du décès d'A._____ n'était pas délibérée mais consécutive à la situation familiale difficile qui prévalait à ce moment-là. Pour le surplus, ils estiment avoir succédé aux droits et aux obligations du requérant à la qualité de partie défunt et partant être habilités à recourir contre le refus de lui reconnaître cette qualité.

J.
Par pli du 30 janvier 2025 – transmis à l'autorité inférieure le 11 février 2025 –, les recourants se déterminent spontanément sur la dernière écriture de l'autorité inférieure du 20 décembre 2024 et concluent à l'admission de leur recours.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAF ; art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 L'assistance administrative relève en l'espèce de l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 conclue entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.942.31 ; ci-après : CDI CH-IN), ainsi que du chiffre 10 (ad art. 26) de son Protocole (ci-après : Protocole CDI CH-IN également disponible au RS 0.672.942.31), dans leur version actuelle, en vigueur depuis le 7 octobre 2011, qui résulte de l'art. 8 du Protocole de révision du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (RO 2011 4617 ; ci-après : le Protocole de révision).

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'espèce 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).

1.4 Le recours a été déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par les membres de l'hoirie de A._____ qui prétendent avoir succédé à ce dernier, lequel était le destinataire d'une des deux décisions litigieuses, à savoir celle lui refusant la qualité de partie dans la procédure d'assistance à l'égard des personnes concernées. Sous l'angle de la recevabilité se posent dès lors deux questions : l'une a trait à l'objet du litige et l'autre à la qualité pour recourir des membres de l'hoirie.

1.4.1

1.4.1.1 S'agissant de l'objet du litige, il y a lieu de rappeler qu'en procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent en principe être examinés et jugés que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision, plus précisément son dispositif, détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours. En règle générale, l'autorité de recours n'entre donc pas en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet

de la contestation. L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision entreprise, dans la mesure où, d'après les conclusions du recours, il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (« *Anfechtungsgegenstand* ») et l'objet du litige (« *Streitgegenstand* ») sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont compris dans l'objet de la contestation, mais pas dans l'objet du litige (ATF 144 II 359 consid. 4.3, 144 I 11 consid. 4.3). Celui-ci peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche pas, sauf exception, s'étendre au-delà de celui-ci ou être transformé par rapport à ce qui l'était devant l'autorité inférieure (ATF 144 II 359 consid. 4.3, 136 II 457 consid. 4.2).

Par exception, des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation peuvent être admises, pour des raisons d'économie de procédure, lorsqu'elles sont en rapport très étroit avec celui-ci et que l'autorité qui a rendu la décision entreprise a eu la possibilité de s'exprimer sur cette nouvelle question litigieuse au cours de la procédure (cf. ATF 139 II 233 consid. 3 ; ATAF 2009/37 consid. 1.3.1 ; arrêts du TAF A-3114/2022 du 23 mars 2023 consid. 2.4, A-3763/2011 du 3 juillet 2012 consid. 1.4).

1.4.1.2 En l'espèce, les recourants – pour autant qu'on leur reconnaisse la qualité pour recourir – sont limités à se plaindre uniquement de ce que l'autorité inférieure a refusé de reconnaître la qualité de partie à A._____. En effet, ce dernier n'était pas le destinataire de la décision finale accordant l'assistance à l'Inde. Certes, les héritiers d'A._____ prétendent que c'est à tort que celui-ci a été privé de la possibilité de prendre part à la procédure d'assistance (art. 48 al. 1 let. a PA) et que cette décision aurait également dû lui être adressée. Ce grief se confond avec celui sur le refus de la qualité de partie si bien qu'il faudrait examiner d'abord si ce refus était conforme au droit avant de décider, cas échéant, si les conditions d'une éventuelle extension de l'objet du litige aux questions de fond sont satisfaites. A ce stade, l'objet du litige est donc uniquement constitué de la décision du 15 juillet 2024 refusant de reconnaître la qualité de partie à A._____. Cela étant, la question de la conformité au droit du refus d'octroyer à A._____ la qualité de partie dans la procédure d'assistance est subordonnée à l'examen préalable de la qualité de partie des membres de l'hoirie, autrement dit de leur aptitude à succéder à A._____ dans ses droits procéduraux. Si cette question trouve une réponse positive, le Tribunal pourra entrer en matière sur les motifs du recours.

1.4.2 A._____, s'il était encore en vie, satisferait indubitablement aux trois conditions de l'art. 48 PA qui traite de la qualité pour recourir si bien qu'il aurait été habilité à recourir contre le refus qui lui a été opposé. En conséquence, la question à trancher a trait à l'incidence sur la procédure (visant à faire reconnaître la qualité de partie) de la notification d'une décision à une personne déjà décédée au moment de son prononcé et à l'éventuelle qualité de partie des successeurs de cette personne.

2.

2.1 Dans une jurisprudence déjà ancienne, la Cour de céans avait jugé qu'une décision rendue à l'égard d'une personne décédée était nulle car cette personne était inexistante au moment où la décision avait été prise, peu importe l'ignorance du décès par l'autorité qui l'a prononcée (cf. arrêt du TAF A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 3.4, ég. arrêts du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.1, A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.6, A-2981/2019 du 1er septembre 2020 consid. 3.7.2, A-6683/2010 du 25 août 2011 consid. 4.3, A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 3). En conséquence, l'assistance administrative en matière fiscale ne pouvait pas être exécutée, ce qui a conduit le législateur à adopter l'art. 18a LAAF (cf. arrêt du TF 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.3), lequel dispose que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées ; leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie.

Indépendamment de la question de savoir si l'art. 18a LAAF adopté à sa suite trouve application dans le cas d'espèce, cette jurisprudence ne saurait être suivie dès lors qu'elle confond manifestement personne inexistante avec personne physique ayant cessé d'exister et qu'elle fait ainsi fi du double principe en droit suisse de la saisine et de la succession universelle (art. 560 CC) qui veut que la succession s'opère automatiquement de plein droit à la mort du *de cujus*, que les héritiers le veulent ou non, qu'ils le sachent ou non (cf. SUZETTE SANDOZ, in : Pichonnaz/Foëx/Piotet [éd.], Code Civil II, Commentaire romand, 2016 [ci-après CR-CC II], art. 560 n° 5 ; PAUL-HENRI STEINAUER, Le droit des successions, 2e éd. 2015, n° 30). Ainsi, les héritiers entrent directement et automatiquement dans les relations juridiques de l'auteur de la succession (cf. SANDOZ, CR-CC II, art. 560 n° 7), celle-ci n'est donc jamais sans maître. Autrement dit, la personne ayant cessé d'exister – la personnalité finissant avec la mort, la capacité civile (cf. art. 11 CC) ainsi que l'ensemble des droits rattachés à une personne physique s'éteignent (cf. DOMINIQUE MANAÏ, in : Pichonnaz/Foëx/Fountoulakis [éd.], Code civil I, Commentaire romand, 2e 2023 [ci-après : CR-CC I], art. 30 n° 1) – est immédiatement

remplacée par ses héritiers, même si ceux-ci n'en ont pas connaissance. Il s'ensuit que la succession universelle ne constitue pas une substitution de partie (cf. arrêts du TAF A-5285/2022 du 3 octobre 2023 consid. 1.2.2, A-4663/2019 du 3 décembre 2022 consid. 1.4.2 ; décision incidente du TAF A-7041/2015 du 31 mars 2016 consid. 6.2.4.1 avec les réf. citées ; ANDRÉ MOSER et al, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd. 2022, n. marg. 3.6 note de bas de page n° 52).

2.2 En l'espèce, B._____, C._____ et D._____ ont produit une copie certifiée conforme d'un document émis par la Haute Cour de Y._____ (dernier domicile de A._____) qui atteste de la mort de celui-ci le (…) 2023 et leur accorde l'administration et la succession d'A._____ (cf. pce 3 recourants). En principe, devraient donc leur être reconnues la qualité de partie et celle pour recourir dès lors qu'ils ont agi par-devant le Tribunal dans le délai de 30 jours, par l'entremise d'un représentant commun, titulaire d'une procuration signée par les trois membres qui forment la communauté héréditaire, étant rappelé que cette dernière n'a pas la personnalité juridique en tant que telle (cf. notamment STÉPHANE SPAHR, CR-CC II, art. 602 CC n° 17).

Encore faut-il que les droits revendiqués soient effectivement passés aux héritiers de A._____. En effet, en droit suisse, l'autodétermination informationnelle, qui protège la sphère privée et est garantie à l'art. 13 al. 2 Cst. (cf. notamment ATF 151 I 137 consid. 3.3.1, 146 I 172 consid 7.3.3), relève des droits de la personnalité, lesquels ont pour caractéristique d'être strictement personnels et intransmissibles (cf. notamment PHILLIPPE MEIER, Droit des personnes, 2e éd. 2021, n° 569, 57, 638, 924). Autrement dit, sauf exception, les droits de la personnalité s'éteignent avec le décès de leur titulaire (art. 31 al. 1 CC). Ce n'est que si les atteintes en cause les touchent dans leur propre personnalité que les héritiers peuvent poursuivre les actions défensives ouvertes par le *de cujus* de son vivant (cf. notamment MEIER, op. cit., n° 577 et les réf. citées). Ainsi, en matière de protection des données, le droit d'accès (art. 8 de la Loi fédérale du 25 septembre 2020 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]) ne passe pas aux héritiers et ceux-ci ne peuvent agir, le cas échéant, qu'en invoquant leur propre droit (cf. notamment ATF 140 V 464 consid. 4 ; YANIV BENHAMOU, in : Meier/Métille [éd.], Loi fédérale sur la protection des données, Commentaire romand 2023 [ci-après : CR-LPD], art. 25 n° 14). On remarquera à cet égard que l'art. 1 al. 7 de l'ancienne ordonnance du 14 juin 1993 relative à la loi fédérale sur la protection des données (aOLPD, RO 1993 1962, abrogée le 1er septembre 2023), que d'aucuns estimaient anti-constitutionnelle car ne reposant pas sur une base légale formelle

(cf. BENHAMOU, CR-LPD, art. 25 n°15), étendait à certaines conditions aux proches le droit d'accès à des données des personnes décédées. Le Parlement n'a pas voulu intégrer à la nouvelle LPD (en vigueur depuis le 1er septembre 2023, RO 2022 491, soit antérieurement au décès de A._____) l'art. 16 du Projet du Conseil fédéral consacré à cette question (cf. Message du 15 septembre 2017 concernant la loi fédérale sur la révision totale de la loi fédérale sur la protection des données et sur la modification d'autres lois fédérales, FF 2017 6565, 6662 s. ; BO 2019 N 1809, BO 2019 E 1242). En revanche, un droit à l'information à l'encontre de tiers ayant géré, possédé ou reçu des valeurs de la personne défunte pour quiconque peut faire valoir une prétention successorale sera manifestement réglé à l'avenir dans le CC (cf. Le rapport du 30 novembre 2024 de la Prof. Maryse Pradervand-Kernen sur l'introduction d'un art. 601a CC, disponible sous www.bj.admin.ch > publications & services > rapports et avis de droit externes, consulté le 29 avril 2026).

2.3 Il s'ensuit que trancher la question de la légitimation active des recourants revient donc à déterminer quels étaient les droits de A._____ dans la procédure d'assistance et s'il avait la qualité de partie dans celle-ci. L'examen de la recevabilité du recours suppose donc de résoudre un aspect qui se recoupe avec le fond du litige. Or, en présence d'un point de droit qui influence non seulement la recevabilité, mais aussi le fond, il convient d'appliquer par analogie la théorie des faits de double pertinence, d'après laquelle il suffit, au stade de la recevabilité, que la partie recourante rende vraisemblable que, sur la question litigieuse, les conditions fondant la compétence du tribunal sont remplies, le point de savoir si tel est effectivement le cas étant ensuite tranché, pour autant que les autres conditions de recevabilité propres à la matière soient réunies, avec l'examen de la cause au fond (cf. ATF 141 II 14 consid. 5.1 ; arrêt du TF 2C_701/2014 du 13 avril 2015 consid. 2.2.2 [non publié in : ATF 141 II 280] ; arrêt du TAF F-3903/2019 du 4 février 2022 consid. 1.4.1). En l'espèce comme les recourants rendent vraisemblable leur qualité de successeur universel de A._____ et que les autres conditions de recevabilités sont satisfaites (cf. *supra* consid. 1.4), la recevabilité de leur recours à l'encontre de la décision du 15 juillet 2024 dont A._____ était le destinataire doit être admise.

Il se justifie d'autant plus de procéder ainsi que ce n'est que si la protection de la personnalité après la mort relève du droit suisse que la définition de la fin de la personnalité est celle de l'art. 31 al. 1 CC (cf. ANDREAS BUCHER, in : Bucher/Guillaume [éd.], Loi sur le droit international privé – Convention de Lugano, Commentaire romand, 2e éd. 2025 [ci–après : CR-LDIP/CL],

art. 34 LDIP n°4 ; cf. ATF 129 I 302 consid. 1.2, bien que le TF ne se pose pas la question du droit applicable malgré l'existence d'un élément extranéité). Cette question devrait être tranchée par l'application de l'art. 34 al. 2 de la loi du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP, RS 291), selon lequel le début et la fin de la personnalité sont régies par le droit applicable au rapport qui présuppose la jouissance des droits civils. Cette solution vise à éviter des rattachements séparés, d'une part, de la définition du début et de la fin de la personnalité et, d'autre part, du rapport juridique qui en dépend ; les deux aspects devant être régis par la même loi (cf. BUCHER, CR-LDIP/CL, art. 34 LDIP n°3). Autrement dit, il faudrait définir le droit qui s'applique à la protection de la personnalité, ce qui nécessiterait des recherches disproportionnées dans le cadre d'une procédure d'assistance qui ne tranche pas matériellement l'affaire mais se limite à permettre la transmission des renseignements à un Etat afin qu'il puisse appliquer sa propre procédure fiscale (cf. notamment ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2.2).

3.

3.1 Le TAF dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (parmi d'autres : ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

3.2 La partie recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA).

4.

4.1 Aux termes de l'art. 3 let. a LAAF, une « personne concernée » est la personne 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. La notion de « concernée » figurant dans la disposition légale précitée est de nature formelle en ce sens qu'elle se réfère à la personne qui est expressément mentionnée comme contribuable dans la demande de l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2, 141 II 436 consid. 3.3), soit celle faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête et qui est identifiée par un nom ou un

autre moyen (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.1). Les autres personnes, dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre en raison de leur proximité avec l'état de fait contenu dans la demande d'assistance administrative ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.1). A l'égard d'une partie d'entre elles, habilitées à recourir bien que n'étant pas « personnes concernées », le Tribunal fédéral a utilisé par le passé le terme de « personnes matériellement concernées », notion qui devait être déterminée au cas par cas en se référant au critère de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2, 141 II 436 consid. 4.5). La demande d'assistance vise donc 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, soit des personnes tierces. La transmission du nom d'une personne tierce non impliquée n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente. En d'autres termes, cela signifie que la disposition légale précitée n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des personnes tierces non impliquées – telles que leurs noms – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les occulter irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale ou rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. notamment : ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1).

4.2

4.2.1 Selon l'art. 14 al. 1 LAAF, l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande d'assistance. Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, elle informe de la procédure d'assistance administrative les autres personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF. Selon 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. Aux termes de 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). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un tel intérêt dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale n'existe que dans des situations très particulières et la qualité pour recourir d'une

personne qui n’est pas formellement concernée par la demande n’est admise que restrictivement (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

4.2.2 A cet égard, il sied de préciser que les règles procédurales relatives à la participation d’autres personnes que les personnes concernées à des procédures d’assistance ne figurent pas de manière spécifique dans les CDI. Celles-ci admettent en principe l’application des dispositions du droit (national) de procédure administrative relatives aux droits des contribuables et applicables en matière d’assistance tout en précisant que ces dispositions ne doivent pas servir à empêcher ou à retarder de manière excessive l'échange effectif de renseignements (cf. par. ex. ch. 10 let. f ad art. 26 Protocole CDI CH-IN). Un retard excessif pourrait notamment résulter du fait que le cercle des personnes, auxquelles est reconnue la qualité de partie dans la procédure d'assistance administrative fiscale et auxquelles doivent donc être accordés en particulier le droit de consulter le dossier et le droit de recours, serait exagérément étendu. Ainsi, eu égard au principe de célérité du droit conventionnel, la qualité de partie ne peut être accordée qu'avec retenue aux autres personnes. Cela découle d'ailleurs aussi de l'art. 4 al. 2 LAAF, selon lequel la procédure d'entraide administrative doit être menée rapidement (cf. arrêts du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.3, 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.2 et 5.2.3).

4.2.3 Les personnes tierces mentionnées dans les documents à transmettre sont en principe protégées par le principe de spécialité – qui comporte aussi une dimension personnelle (dimension confirmée récemment par un arrêt de principe du TAF A-4889/2024 du 16 septembre 2025 [attaqué devant le TF, cf. procédure 2C_571/2025]) –, lequel figure dans les clauses d'échange de renseignements calquées sur le modèle de l'art. 26 par. 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; différentes versions de ce Modèle de Convention fiscale [avec un commentaire article par article] sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; cf. *in casu* art. 26 par. 2 CDI CH–IN) et signifie que l'Etat requérant ne peut utiliser les informations obtenues de l'Etat requis qu'en relation avec les personnes ou les actes pour lesquels il les a demandées et l'Etat requis les a accordées (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4.3 et consid. 3.5, 146 I 172 consid. 7.1.3). Selon le principe de la confiance qui gouverne l’interprétation et l’exécution des traités (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3), la bonne foi d’un Etat est présumée (cf. notamment ATF 146 II 150 consid. 7). Partant, on peut considérer comme acquis, sauf éléments contraires concrets et établis, que le principe de

spécialité sera respecté par les Etats liés à la Suisse par une CDI sans qu'il soit nécessaire d'obtenir une garantie expresse à cet égard (cf. notamment arrêts du TAF A-2720/2023 du 29 janvier 2024 consid. 2.5.4, A-5714/2022 du 30 juin 2023 consid. 2.1).

4.2.4 En conséquence, le seul fait que leur nom soit mentionné dans les documents destinés à être transmis ne signifie pas que les personnes tierces sont elles-mêmes (directement) visées par l'octroi de l'assistance au sujet d'une personne concernée et qu'elles possèdent la qualité pour recourir ou pour être partie dans la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF (cf. arrêt du TAF A-5714/2022 du 30 juin 2023 consid. 1.3.2 avec les réf. citées). Il sied encore de rappeler qu'en matière d'assistance, les conclusions formulées pour faire valoir les intérêts d'une autre personne ne sont pas recevables (ATF 146 I 172 consid. 7.1.4, 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 404 consid. 11.1 ; cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] ;). Il résulte de cette jurisprudence que l'éventuelle légitimation des personnes tierces qui ne sont pas concernées par une demande d'assistance administrative se limite dans tous les cas à contester la transmission de leurs propres données.

4.3

4.3.1 Interprétant l'art. 14 al. 2 LAAF, le Tribunal fédéral a retenu que l'AFC n'avait pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes non directement concernées qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF, mais uniquement celle dont la qualité pour recourir au sens de cette dernière disposition était *évidente* (cf. notamment ATF 146 I 172 consid. 7.3.1 s. ; arrêt du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.2 et 6.3.1).

4.3.2 A cela s'ajoute que dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a également jugé sous l'ancienne loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (aLPD, RO 1993 1945, abrogée le 1er septembre 2023 cf. RO 2022 491) que le devoir de l'AFC – découlant de l'art. 18a al. 1 aLPD (correspond à l'art. 19 al. 1 LPD]) – d'informer les personnes tierces non directement concernées par une demande d'assistance administrative et dont les informations doivent être transmises est en principe éteint, par application de l'art. 18a al. 4 let. a aLPD (correspond à l'art. 20 al. 1 let. b LPD), dès lors que l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit de manière suffisamment précise la communication à l'étranger de ces données (cf. ATF 148 II 349 consid. 5.4 ; l'art 4 al. 3 LAAF vaut donc *lex specialis* par rapport à la LPD).

4.3.3 Il s'ensuit que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les personnes tierces, qui n'ont pas la qualité évidente de partie, n'ont pas à être informées ni en application de la CDI, ni de la LAAF, ni de la LPD que des éléments les concernant vont être transmis à un Etat étranger. Elles sont protégées par le principe de spécialité contre toute utilisation à leur encontre des données transmises les concernant (cf. *supra* consid. 4.2.3 ; cf. arrêt du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.3.3) ou peuvent encore demander à l'Etat requis de pas donner son consentement ultérieur à l'utilisation des renseignements pour d'autres fins que celles prévues par la CDI (cf. art. 26 al. 2 CDI CH-IN ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.6).

4.4 Selon la Haute Cour, le fait que ces personnes tierces n'ont pas à être informées ne les prive pas de tout droit. En effet, les personnes au sujet desquelles des informations doivent être transmises à une autorité étrangère sont titulaires d'un droit à l'autodétermination informationnelle découlant des art. 8 CEDH et 13 Cst. qui leur permet de s'opposer à une transmission des données les concernant qui interviendrait sans base légale, respectivement de manière contraire au droit. Cela ne signifie pas pour autant qu'elles aient la qualité de partie et qu'elles puissent recourir dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative (ATF 146 I 172 consid. 7.2). Il suffit que leur droit à l'autodétermination informationnelle soit efficacement protégé par une voie de droit (cf. arrêts du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.3.3, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.6). A cet égard, l'une des manières, selon le Tribunal fédéral, d'accorder une protection juridique à ces personnes tierces, qui ne sont pas touchées elles-mêmes par la procédure fiscale dans l'Etat requérant mais dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre, consiste à les intégrer dans la procédure d'assistance, ainsi que le faisait l'AFC. Si cette pratique n'est pas obligatoire, le Tribunal fédéral la recommande lorsque la personne en question demande elle-même à participer à la procédure. Sinon, les voies de recours découlant du droit de la protection des données sont suffisantes. Autrement dit, ces personnes peuvent faire valoir leur droit dans le cadre d'une procédure fondée sur la LPD (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.2 et 7.3.3 ; arrêts du TF 2C_249/2025 du 13 février 2026 consid. 5.2, 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.3.3), pour autant que la protection des données ne soit pas déjà prise en compte dans le cadre de la procédure d'assistance administrative fiscale (cf. arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.6).

5.

5.1 En l'espèce, A._____ n'est pas une personne concernée par la demande au sens de l'art. 3 let. a LAAF (cf. *supra* consid. 4.1), dès lors que ce n'est pas à son encontre que la procédure fiscale a été ouverte en Inde. La distinction entre personne concernée formellement ou matériellement n'a guère été reprise par la jurisprudence fédérale depuis que celle-ci a développé la notion de qualité évidente de partie (cf. *supra* consid. 4.3.1). Cette distinction permettait de définir qui des tiers (soit les personnes qui ne sont pas formellement concernées par la demande mais dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre) étaient habilités à recourir dans la procédure d'assistance. Indépendamment de l'évolution de cette jurisprudence, les notions n'ont guère changé pour ce qui est de reconnaître la qualité de partie à la procédure administrative.

5.2

5.2.1 La seule qualité d'ayant droit économique d'un compte ou d'une société ne confère pas à elle seule celle de partie dans la procédure d'assistance (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.1.1 et 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.6). D'une part, l'ayant droit économique accepte les conséquences du fait qu'une autre personne, physique et morale, a un pouvoir de disposition sur le compte bancaire et, d'autre part, il peut faire valoir ses propres intérêts de manière appropriée, de par son influence économique ou juridique, sur la personne ou société titulaire dudit compte. Exceptionnellement, la qualité de partie de l'ayant droit économique d'une société liquidée peut être admise lorsqu'il apparaît clairement que celui-ci succède à dite société, qu'il est à même de prouver la liquidation de la société en produisant des documents officiels à l'appui et que l'acte de dissolution (ou tout autre document probant) l'indique clairement comme bénéficiaire, en tant que successeur de la société liquidée, des avoirs de dite société (notamment arrêts du TF 1C_441/2023 du 15 septembre 2023 consid. 1.2, 1C_44/2022 du 28 janvier 2022 consid. 2.2 ; arrêt du TAF F-1792/2021 du 1er juin 2022 consid. 1.4).

5.2.2 Malgré les sollicitations de l'autorité inférieure (cf. *supra* consid. A.i), ni A._____ ni les recourants n'ont jamais prouvé que la société D._____ Ltd (Z._____) avait été liquidée, *a fortiori* qu'A._____ avait été le bénéficiaire du solde des avoirs de celle-ci à sa dissolution. Tant les documents produits par A._____ devant l'autorité inférieure (cf. pce 19 autorité inférieure) que ceux (les mêmes) accompagnant l'écriture de recours (cf. pce 9) se rapportent uniquement à la qualité d'ayant droit économique de ce dernier de la Société D._____ Ltd (Z._____) lorsque celle-ci existait encore. En conséquence, il n'est pas possible de reconnaître la qualité de partie à A._____ dans la procédure d'assistance à ce

titre. C'est le lieu de relever que l'autorité inférieure, ignorant qu'elle aurait pu être liquidée, avait reconnu la qualité de partie à la société D._____ Ltd (Z._____) en qualité de titulaire du compte en question ; n'étant pas parvenue à la contacter à son adresse, la notification de l'ouverture de la procédure d'assistance avait fait l'objet d'une publication dans la Feuille fédérale en date du 14 octobre 2022.

Reste à déterminer si A._____ avait la qualité évidente de partie à un autre titre et devait dès lors être informé de la procédure d'assistance et obtenir des droits dans celle-ci.

6.
Pour répondre à cette question, au préalable, et bien que d'ordinaire cette étape suive et ne précède en principe pas la question de la qualité de partie, il sied d'examiner si les informations à transmettre concernant A._____ sont vraisemblablement pertinentes. En effet, la condition de la pertinence vraisemblable des informations à transmette est considérée comme la clef de voûte de l'échange de renseignements (cf. notamment ATF 147 II 116 consid. 5.4.1). Cette question demeure centrale dans les cas d'application de l'art. 4 al. 3 LAAF (cf. *supra* consid. 4.1) et doit être examinée d'office (cf. arrêts du TF 2C_287/2019, 2C_288/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.1, 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; décision partielle du TAF A-5180/2020 du 20 décembre 2023 consid. 5.1).

6.1 Si les informations au sujet d'une personne ne sont pas vraisemblablement pertinentes, elles ne doivent pas être transmises et cette personne n'a pas à être informée, même si elle a la qualité évidente de partie (cf. arrêt du TF 2C_287/2019, 2C_288/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.1). En revanche, le seul fait qu'une personne tierce pourrait faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'Etat requérant ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TF 2C_249/2025 du 13 février 2026 consid. 5.3, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5). Dans l'ATF 144 II 29 consid. 4.4, le Tribunal fédéral a encore précisé que le principe de spécialité ne peut non plus justifier une transmission de renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents. Il s'ensuit que bien que la vraisemblable pertinence constitue une condition de recevabilité de la demande d'assistance, il se justifie de l'examiner dans le contexte du présent recours ayant trait à la reconnaissance de qualité de partie dès lors que si elle n'est pas satisfaite, la transmission des informations concernant A._____ doit être

refusée indépendamment de savoir si oui ou non il avait la qualité de partie dans la procédure d'assistance, ce qui mettrait un terme à la procédure le concernant.

6.2 L'autorité inférieure n'a pas examiné cette question dans sa décision litigeuse du 15 juillet 2024 alors qu'il lui revenait de le faire. Dans la décision du même jour, adressée aux seules personnes concernées, elle ne s'est pas non plus épanchée sur ce point, se limitant à constater que « [l]es autorités requérantes ont par ailleurs également fourni des explications suffisantes quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés » sans analyser en particulier la pertinence vraisemblable de la transmission de noms de tiers (cf. art. 4 al. 3 LAAF). Dans son écriture du 16 octobre 2024 déposée en cours de procédure à la demande du Tribunal, l'autorité inférieure s'est penchée un peu plus en détail sur la question. Exposant la jurisprudence topique, elle prétend notamment que « […] l'identité des personnes liées *aux comptes directement ou indirectement détenus par les personnes concernées* est non seulement un élément pertinent pour établir et vérifier les flux financiers ayant transité par ces comptes, mais également pour établir les liens qui lient ces personnes entre elles. Ces renseignements sont en effet par nature susceptibles d'aider à établir correctement la situation fiscale des personnes concernées et remplissent dès lors la condition de la pertinence vraisemblable » (cf. p. 4). Or, le compte en question, dans les documents duquel le nom de A._____ figure, n'a – selon cette même documentation – jamais appartenu ni directement ni indirectement aux personnes concernées. Ce compte avait été ouvert par la Société D._____ Ltd (Z._____) dont Arun Mital était l'ayant droit économique. Le nom des personnes concernées n'apparaît à aucun titre dans la documentation bancaire, ni dans les documents d'ouverture du compte, ni dans les relevés ; pas plus que le nom d'A._____ n'est mentionné dans la demande. Par ailleurs, l'autorité inférieure le précise au chiffre 2 let. d du dispositif de la décision finale octroyant l'assistance à l'Inde (dont les recourants ont produit une copie au Tribunal) : « *Neither Mr F._____ nor Mr G._____ were holders, beneficial owners or signatories of any bank relationship with Bank H._____* » tout comme dans la lettre de transmission partielle des informations du (…) 2024.

6.3

6.3.1 Dès lors, on pourrait légitimement se demander en quoi la transmission de ces informations serait utile à l'établissement de la situation fiscale des personnes concernées. L'autorité requérante ne l'explique pas non plus dans sa demande, se contentant d'exposer que

> « *Indian Tax Authorities are in possession of credible information regarding the establishment of offshore entity D._____ Limited in X._____ in the year 2004 and D._____ Limited, Z._____ by the person under investigation namely Mr. F._____. The aforesaid person under investigation is the beneficial owner of the offshore X._____ concern namely D._____ Limited and Z._____ concern namely D._____ Limited. As per the credible information, it is found that D._____ Limited held account with Bank H._____ in Switzerland – (…) as well as this concern had also opened bank account with (…)* »

La deuxième demande est similaire, sauf si ce n'est qu'elle concerne G._____. L'autorité requérante ne donne aucun détail concernant cette « credible information » dans la suite de ses requêtes si bien qu'on ne sait pas sur quoi reposent ses soupçons. Certes, la bonne foi (ou de la confiance) qui régit l'interprétation des CDI, est présumée et ne peut être réfutée qu'en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. notamment ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 218 consid. 3.1). En conséquence, la Suisse comme Etat requis doit en principe se fier aux allégations de l'autorité requérante. Toutefois, en cas de doute – comme en l'espèce – le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce que des éclaircissements soient demandés (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1). Ce d'autant plus que l'interdiction de la pêche aux renseignements (« *fishing expedition* ») constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (cf. arrêts du TF 2C_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 7.3 [non publié aux ATF 148 II 336], 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.3). L'autorité inférieure – dont la bonne foi est tout aussi présumée comme Etat requis que celle de l'Etat requérant – aurait pu se limiter à communiquer à l'autorité requérante que les personnes concernées n'ont aucun lien avec le compte en question.

6.3.2 Cela étant, comme les personnes concernées ne se sont pas opposées à l'octroi de l'assistance (et n'avait aucun intérêt à le faire puisque manifestement elles n'ont aucun lien avec le compte en question), les informations ont déjà été transmises à l'Inde, sous une forme occultant les informations permettant d'identifier A._____, si bien que la question de la vraisemblance pertinence ne se pose plus que pour la transmission des informations le concernant et est sans objet pour le surplus. L'examen du Tribunal ne peut dès lors porter que sur la question d'un éventuel décaviardage ; un caviardage supplémentaire étant exclu dès lors que les documents litigieux sont déjà en main de l'autorité requérante.

6.3.3 Dans ce contexte, la Cour de céans rappelle que la transmission de la documentation KYC (« *know your customer »*) – laquelle doit être établie à chaque ouverture de compte (cf. notamment arrêt du TAF A-2063/2019 du 13 septembre 2021 consid. 5.2.4.1) – est admise par la jurisprudence dans la mesure où les renseignements qu'elle contient satisfont le principe de la vraisemblable pertinence (cf. arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.3 ; arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 qui ne traite pas de ce point qui n'était plus litigieux] consid. 7.2.3) et que leur transmission paraît proportionnée (cf. arrêt du TF 2C_270/2022 du 27 septembre 2023 consid. 4.7.1), ce qui implique justement que soient expurgées les parties qui sont sans rapport avec le but fiscal affiché dans la demande (cf. arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.2 ; arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018 qui ne traite pas de ce point qui n'était plus litigieux] consid. 7.3.2).

6.4

6.4.1 La documentation litigieuse est constituée de sept documents (« enclosure » 1, 4, 7, 10, 13, 16 et 19). Les « enclosures » 4, 10 et 13 ont déjà été transmises sans aucun caviardage à l'autorité fiscale requérante si bien qu'il est vain de s'y attarder. On relèvera qu'il s'agissait de relevés de compte (« enclosure » 4), de confirmations d'opération (« Advice of receipt » ; « enclosure » 10) et d'états des titres (« enclosure » 13).

6.4.2 « Enclosure » 1 correspond à des documents d'ouverture de compte équivalent à une documentation KYC. Les informations qu'elle recèle concernent toutes la situation personnelle, professionnelle et patrimoniale de A._____, lesquelles sont sans rapport avec la situation fiscale des personnes concernées et ne peuvent pas contribuer à l'établir. A._____ n'est pas le sujet du contrôle fiscal à la base des demandes d'assistance, son nom n'est pas cité dans ces demandes et de plus, il ressort de ces mêmes documents qu'il vit en Y._____ depuis longtemps où il était propriétaire d'une agence de voyage, et n'est donc pas résident indien quand bien même il en a la nationalité. Il n'y aucune raison de procéder à un décaviardage de ces informations dès lors qu'elles ne sont pas vraisemblablement pertinentes puisque aucun lien n'est établi entre ce compte bancaire et les personnes concernées et qu'elles ne sont pas nécessaires non plus sous l'angle de la proportionnalité. Une occultation supplémentaire aurait même été de mise concernant de nombreuses données comme celles de l'évaluation des valeurs détenues dans d'autres établissements

bancaires que celui auquel le KYC est liée. Le caviardage du nom compromet toutefois l'établissement d'un lien entre ces données et A._____.

6.4.3 Ce raisonnement s'applique également à « enclosure » 7 qui complète les documents d'ouverture du compte notamment en identifiant l'ayant droit économique – A._____ – et expose le régime de signatures (cf. *supra* consid. A.c) et à « enclosure » 16 qui recoupe la correspondance échangée entre les personnes ayant un pouvoir sur le compte (étant rappelé que les personnes concernées n'en ont aucun) et la banque H._____. Les éléments permettant d'identifier A._____ ne doivent pas être décaviardées.

6.4.4 « Enclosure » 19 suit le même régime. Cette documentation reprend en partie des éléments figurant sous « enclosure » 16 et est communiqué à l'autorité requérante en réponse à sa demande concernant le sort réservé au solde du compte lors de son éventuelle clôture. Si cette information est vraisemblablement pertinente, les références à A._____ (qui n'est pas le destinataire du solde) ne le sont pas et doivent être maintenue caviardées.

6.5

6.5.1 Certes, ainsi que le relève l'autorité inférieure, le nom de l'ayant droit économique du compte détenu par D._____ Ltd auprès de la banque H._____ était demandé par l'Inde. Il faut toutefois rappeler le contexte de ses requêtes. L'Inde – sans jamais avoir divulgué l'origine de ses soupçons – affirmait que les personnes concernées étaient les bénéficiaires effectifs de deux sociétés portant le même nom D._____ Ltd, l'une domiciliée aux Z._____ et l'autre aux X._____. Or, s'il s'est avéré que c'était bien le cas pour l'entreprise sise aux X._____, en revanche, il n'en allait pas de même pour celle des Z._____. Les informations transmises à cet égard, sans mention du nom de A._____, résident Y._____, suffisent à répondre aux interrogations de l'autorité requérante dès lors que l'autorité inférieure a précisé lors de la transmission du 14 octobre que les personnes concernées étaient inconnues de la banque H._____ (cf. *supra* consid. 6.2 *in fine*). De plus, l'autorité requérante dispose des opérations effectuées sur ce compte et de l'identité de la société bénéficiaire du solde du compte transféré à sa clôture ; ce qui lui permettra – si ses soupçons persistent – de poursuivre ses investigations. Libre à elle à cet égard de formuler une nouvelle demande d'assistance sur la base de nouveaux éléments en sa possession, en détaillant les fondements de ses suspicions.

6.5.2 Certes encore, l'assistance peut aussi avoir pour but d'infirmer les soupçons de l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 4.5, 143 II 185 consid. 4.2). C'est bien la raison pour laquelle les informations vraisemblablement pertinentes lui sont tout de même transmises mais sous une forme qui préserve les intérêts d'un tiers tout en permettant la progression de ses investigations. La preuve d'un fait négatif – soit que les personnes concernées ne sont pas les bénéficiaires effectives du compte litigieux et n'ont aucun pouvoir sur celui-ci – peut être apportée d'une autre manière que par la divulgation de noms dont la révélation n'est pas propre à faire progresser l'enquête fiscale en Inde. Il sied de rappeler que si le principe de la confiance concerne notamment la crédibilité des indications faites par l'autorité requérante, ce principe ne saurait en revanche conduire à avaliser la transmission de toute information récoltée en exécution, par l'Etat requis, de la demande d'assistance administrative sur la base de ces indications (cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 4.2.1). En d'autres termes, ce n'est pas parce qu'une information présente un intérêt pour l'Etat requérant que sa transmission satisfait à la condition de la vraisemblable pertinence. Il faut encore qu'elle soit apte à faire avancer l'enquête fiscale ouverte à l'égard du contribuable concerné. C'est précisément la cautèle qu'instaure le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements (cf. arrêt du TAF A-2063/2019 du 13 septembre 2021 consid. 5.2.3).

7.

7.1 Il s'ensuit que l'autorité inférieure devra indiquer à l'autorité requérante que les informations et documents transmis en date du 14 octobre 2024 sont définitifs. Compte tenu que des noms de tiers – autres que A._____ – apparaissent dans la documentation déjà transmise, elle devra également préciser la portée personnelle du principe de spécialité (cf. *supra* consid. 4.2.3).

7.2 Cette conclusion n'est pas encore de nature à conférer la qualité de partie dans la procédure d'assistance à A._____. En revanche, elle met fin à la procédure dès lors que la transmission des données le concernant ne sont pas vraisemblablement pertinentes et que, dans ces circonstances, selon la jurisprudence fédérale (cf. *supra* consid. 6.1), même si une personne avait la qualité évidente de partie, elle n'aurait pas à être avisée de la procédure d'assistance, donc *a fortiori* ne pourrait se voir octroyer des droits dans celle-ci. Il s'ensuit que la décision du 15 juillet 2024 est annulée et le recours déclaré irrecevable faute d'objet ; l'autorité inférieure aurait en effet dû examiner d'office la question de la vraisemblable pertinence et communiquer à A._____ que sa demande était sans objet. Ce résultat conduit également à prononcer l'irrecevabilité du recours contre la décision

du 15 juillet 2024 octroyant l’assistance et adressée aux seules personnes concernées (cf. *supra* consid. 1.4.1.2).

8.
Reste la question des frais et dépens.

8.1 Lorsqu'une procédure devient sans objet, les frais sont en règle générale mis à la charge de la partie dont le comportement a occasionné cette issue (art. 5 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures ni des autorités fédérales recourantes ou déboutées (art. 63 al. 2 PA),

En l'espèce, c'est l'autorité inférieure qui, en omettant de procéder à l’examen d’office d’une des conditions de l’assistance, a entraîné l'issue du litige, de sorte qu'il n'y a pas lieu de percevoir de frais de procédure. En conséquence l'avance de frais déjà versée d'un montant de 5’000 francs sera restituée aux recourants une fois le présent arrêt entré en force.

8.2 En vertu de l'art. 15 FITAF, lorsqu'une procédure devient sans objet, le Tribunal examine s'il y a lieu d'allouer des dépens, l'art. 5 FITAF s'appliquant par analogie à leur fixation.

In casu, la présente procédure est devenue sans objet en raison du comportement de l’autorité inférieure, laquelle a omis de procéder de manière circonstanciée à l’examen de la vraisemblable pertinence des informations litigieuses alors qu’elle y était tenue d’office. En conséquence, il y a lieu d’octroyer une allocation de dépens aux recourants de 4'500 francs, à la charge de l’autorité inférieure une fois le présent arrêt entré en force.

9.
La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h LTF). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours à l'encontre de la décision du 15 juillet 2024 octroyant l'assistance à l'Inde au sujet des personnes concernées est irrecevable.

2.
La décision du 15 juillet 2024 refusant la qualité de partie à A._____ est annulée.

3.
Le recours à l'encontre de la décision du 15 juillet 2024 refusant la qualité de partie à A._____ est irrecevable faute d'objet.

4.
La cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle communique à l'Inde que les documents transmis le 14 octobre 2024 sont définitifs. Elle devra également préciser que ces renseignements ne peuvent être utilisés que dans le cadre d'une procédure relative aux personnes concernées, à l'exclusion de quiconque d'autre.

5.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de 5'000 francs versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

6.
Une allocation de dépens de 4'500 francs est octroyée aux recourants à la charge de l'autorité inférieure une fois le présent arrêt entré en force.

7.
Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège : La greffière :

Annie Rochat Pauchard Valérie Humbert

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. ; acte judiciaire)