



Cour I  
A-5180/2020

## Arrêt du 7 février 2024

Composition

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

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,
2. B. \_\_\_\_\_,
3. C. \_\_\_\_\_,
4. D. \_\_\_\_\_,

tous représentés par  
Me Mohamed Mardam Bey,  
Rue De-Beaumont 3, Case postale 24,  
1211 Genève 12,  
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) ; décision finale  
du 18 septembre 2020.

**Faits :****A.**

**A.a** En date du [...], le Foreign Tax & Tax Research Division du gouvernement indien (ci-après : autorité requérante ou autorité fiscale indienne) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) quatre demandes d'assistance administrative en matière fiscale visant A. \_\_\_\_\_ (référence indienne [...]), B. \_\_\_\_\_ (référence indienne [...]), C. \_\_\_\_\_ (référence indienne [...]) et D. \_\_\_\_\_ (référence indienne [...]) pour la période du 1<sup>er</sup> avril 1995 au 31 mars 2012 et concernant des comptes bancaires ouverts auprès de E. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la banque E. \_\_\_\_\_) que les personnes concernées étaient soupçonnées de ne pas avoir déclarés. Ces demandes ont été complétées le [...].

**A.b** Par pli du 20 février 2014, concernant de nombreuses demandes pendantes de l'Inde y compris les quatre précitées, l'AFC a informé l'autorité fiscale indienne qu'il ne lui était pas possible d'accorder l'assistance dans les cas où les demandes étaient basées sur des informations obtenues suite à une infraction pénale au regard du droit suisse. Considérant que ces demandes étaient closes, elle précisait que la situation aurait pu être différente si l'autorité requérante avait pu démontrer que les enquêtes indiennes avaient été initiées indépendamment des informations venant de la banque E. \_\_\_\_\_ (volées par Hervé Falciani) et transmises par la France.

**A.c** Se référant à l'arrêt du 17 juillet 2018 par lequel le Tribunal fédéral [ci-après : TF] a précisé sa jurisprudence relative aux données volées en lien avec la banque E. \_\_\_\_\_ (arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018), l'autorité fiscale indienne a adressé à l'AFC en date du 31 octobre 2018 une liste de ses demandes antérieures (dans laquelle se trouvaient les quatre demandes précitées) pour lesquelles elle avait requis l'assistance et attendait toujours une réponse de sa part.

**A.d** Par courriel du 12 novembre 2018, l'AFC a accusé réception de la requête de réactivation des demandes d'assistance déposées par l'Inde et informé que, compte tenu des questions similaires à de nombreux cas, hormis les constellations très spécifiques, elle allait demander à la banque les informations suivantes :

1. Numéro(s) du compte bancaire.

2. Copie du (des) formulaires d'ouverture de compte(s) ainsi que les documents relatifs aux détails KYC applicables pendant la période concernée.
3. Relevés de compte(s) bancaire(s) et d'actif(s) (y compris le portefeuille), pour la période concernée.
4. Détails complets de tous les détenteurs, bénéficiaires effectifs et/ou signataires autorisés du/des compte(s).
5. Les mêmes informations sont demandées pour tout autre compte bancaire sur lequel la/les personne(s) concernée(s), en tant que titulaire, bénéficiaire effectif et/ou signataire autorisé, est/sont liées.

L'AFC a attribué le numéro de procédure 631.00 à la demande de réactivation du 31 octobre 2018 concernant A. \_\_\_\_\_, 631.01 celle concernant B. \_\_\_\_\_, 631.02 à celle concernant C. \_\_\_\_\_ et 631.03 à celle concernant D. \_\_\_\_\_.

## **B.**

**B.a** Donnant suite aux quatre ordonnances de production de l'AFC du 19 décembre 2018, la banque E. \_\_\_\_\_ a transmis le 13 mars 2019, par quatre plis séparés, les documents requis pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2011 au 31 mars 2012, envois complétés les 11 avril et 13 mai 2019. Il ressortait en substance de cette documentation que pendant la période susmentionnée, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ étaient bénéficiaires de The F. \_\_\_\_\_ Trust dont la société sous-jacente G. \_\_\_\_\_ Ltd détenait la relation bancaire sous référence n° 000, clôturée le [...]. Les documents d'ouverture de compte révélaient que les sociétés H. \_\_\_\_\_ Trust AG à X. \_\_\_\_\_ et I. \_\_\_\_\_ Ltd à Z. \_\_\_\_\_ étaient co-trustees de The F. \_\_\_\_\_ Trust et J. \_\_\_\_\_ en était le settlor.

**B.b** Par trois publications dans la Feuille fédérale du [...], l'AFC a invité G. \_\_\_\_\_ Ltd, C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ou à transmettre une adresse actuelle en Suisse.

**B.c** Par télécopie et courrier du 10 avril 2019, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_, agissant par l'entremise d'un avocat commun, ont fait savoir qu'ils s'opposaient à l'octroi de l'assistance.

**B.d** Par courriel et courrier du 17 juin 2019, les représentants de K. \_\_\_\_\_ SA – société ayant succédé par fusion à H. \_\_\_\_\_ Trust AG – ont informé l'AFC que les qualités de bénéficiaires de The F. \_\_\_\_\_

Trust de A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, avaient été radiées au 28 octobre 2009 dans les livres des trustees. Ils ont produit les documents utiles le 11 juillet suivant ainsi qu'un certificat prouvant la dissolution en date du 15 août [...] de G.\_\_\_\_\_ Ltd et précisé que le produit de sa liquidation avait été distribué à son seul ayant droit, représenté par une avocate à Zürich.

**B.e** Les 11 juillet et 8 novembre 2019, L.\_\_\_\_\_, agissant par le truchement de son avocate, est intervenu en procédure pour s'opposer à ce que la documentation bancaire relative à G.\_\_\_\_\_ Ltd soit communiquée aux autorités indiennes ou à tout autre personne, y compris les personnes formellement concernées par la demande, et requérir un accès complet au dossier. A l'appui, il a fait valoir en substance que la seule raison pour laquelle l'ordonnance de production de l'AFC a donné un résultat auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ tient uniquement au fait que la documentation bancaire n'avait pas été mise à jour lors du changement de bénéficiaire de The F.\_\_\_\_\_ Trust intervenu en 2009, soit avant la période pouvant être concernée par la demande d'assistance et ce, bien que la banque en fût informée. En effet, depuis cette date, L.\_\_\_\_\_ serait devenu l'unique bénéficiaire de The F.\_\_\_\_\_ Trust dont les avoirs lui seraient revenus à sa dissolution en [...], ce qu'attesteraient les documents qu'il a produits.

**B.f** Par téléphone du 22 juillet 2019, la banque E.\_\_\_\_\_ a informé l'AFC n'avoir jamais été avisée par le passé de ce changement de bénéficiaire et ne pouvoir l'opérer rétroactivement.

**B.g** Par décision immédiatement exécutoire du 16 janvier 2020, l'AFC a estimé que les éléments produits par L.\_\_\_\_\_ n'étaient pas de nature à démontrer que A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ n'étaient plus bénéficiaires de The F.\_\_\_\_\_ Trust depuis 2009. En substance, elle a rejeté la demande de confidentialité de L.\_\_\_\_\_.

### **C.**

**C.a** Le 20 janvier 2020, l'AFC a communiqué à A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, par l'entremise de leurs mandataires communs, ainsi que par pli séparé à L.\_\_\_\_\_, les pièces du dossier, les informant qu'elle envisageait d'octroyer l'assistance à l'autorité fiscale indienne pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2011 au 31 mars 2012 et leur impartissant un délai pour déposer leurs observations.

**C.b** Par pli du 13 mars 2020, A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ se sont opposés à l'octroi de l'assistance et ont requis la production de plusieurs pièces.

Le même jour, L.\_\_\_\_\_ s'est également opposé à l'octroi de l'assistance et demandé l'accès à certains documents.

**C.c** Par décision finale du 18 septembre 2020, l'AFC (ci-après aussi : autorité inférieure ou autorité requise) a dit vouloir transmettre à l'autorité requérante la documentation relative à la relation bancaire n° 000 ouverte auprès de la banque E.\_\_\_\_\_. Elle précisait avoir procédé à des caviardages supplémentaires portant sur des informations non couvertes par la demande et sur des tiers non concernés. Rejetant l'entier des griefs de A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, l'autorité inférieure a également refusé de transmettre les documents demandés par les personnes concernées.

Le même jour, l'AFC a prononcé une décision au dispositif similaire à l'adresse de L.\_\_\_\_\_, qualifié de personne habilitée à recourir. Rejetant les critiques de ce dernier, l'autorité inférieure a refusé l'accès aux documents demandés.

**C.d** Le 14 octobre 2020, par deux plis séparés et par le truchement de leur Conseil respectif, la société M.\_\_\_\_\_ Ltd et J.\_\_\_\_\_ se sont adressés auprès de l'AFC expliquant avoir appris l'existence d'une procédure d'assistance dans laquelle leur raison sociale et nom apparaissaient. Ils demandaient la reconnaissance de leur qualité de partie et un accès au dossier. Après différents échanges, l'AFC les a informés qu'une décision finale avait été prononcée et les a renvoyés devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF).

#### **D.**

**D.a** Par acte du 19 octobre 2020, A.\_\_\_\_\_ (recourant 1), B.\_\_\_\_\_ (recourant 2), C\_\_\_\_\_ (recourant 3) et D\_\_\_\_\_ (recourant 4) (ci-après ensemble : les recourants) interjettent recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale du 18 septembre 2020, concluant à son annulation principalement pour violation du droit d'être entendu, subsidiairement pour irrecevabilité de la demande d'assistance, encore plus subsidiairement à ce que soit ordonné le retrait du Profil Client KYC ou le caviardage de toute mention relative aux tiers non impliqués ainsi qu'à leur propre situation patrimoniale et que l'attention de l'Etat requérant soit attirée sur les

incertitudes relatives aux bénéficiaires du trust. Préalablement, ils demandent la production de plusieurs documents. A l'appui de leurs conclusions, les recourants font valoir une violation de leur droit d'être entendu au motif que l'autorité inférieure aurait refusé l'accès et la production de plusieurs documents. Sur le fond, ils se prévalent en substance de violations de la condition de pertinence vraisemblable, du principe de la bonne foi et des dispositions protégeant les tiers non impliqués.

Suite à ce recours, le Tribunal a ouvert la présente procédure A-5180/2020.

**D.b** Par acte du même jour, L. \_\_\_\_\_ forme recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale du 18 septembre 2020 à lui notifiée. Ce recours fait l'objet d'une procédure séparée (A-5195/2020).

**D.c** Par actes des 28 octobre et 13 novembre 2020, M. \_\_\_\_\_ Ltd, respectivement J. \_\_\_\_\_, chacun par leur Conseil, sollicitent du TAF la reconnaissance de la qualité de partie dans la procédure ainsi qu'un accès au dossier.

Après instruction et différents échanges d'écritures, le Tribunal, par décision partielle du 20 décembre 2023, a rejeté leurs demandes.

**D.d** Dans sa réponse au recours du 14 mai 2021, l'autorité inférieure réfute les allégations de violation du droit d'être entendu soulevées par les recourants et rejette leurs griefs sur le fond. Elle indique avoir procédé à des caviardages supplémentaires des dates hors période concernée.

**D.e** Par réplique du 31 août 2023, les recourants formulent de nouvelles conclusions, notamment en lien avec la manière d'occulter certains documents si par hypothèse ceux-ci devaient être transmis. Ils déposent également une réquisition de preuves qui reprend les demandes de production dont était assortie leur écriture de recours. En substance, ils demandent : (1) l'apport complet de la procédure antérieure XXX les concernant ; (2) une copie non caviardée de la note interne de l'AFC du 19 août 2016 et toute une série d'éléments en lien avec cette note ; (3) l'édition exhaustive des avis de débit et de crédit de la relation bancaire 000 et des sous-comptes détenus au nom d'G. \_\_\_\_\_ ; (4) une copie de la lettre que la banque E. \_\_\_\_\_ a adressé à K. \_\_\_\_\_ SA en juillet 2019 relative au formulaire A et (5) la communication de la décision finale notifiée à L. \_\_\_\_\_, son éventuel acte de recours et ses pièces.

**D.f** Par ordonnance du 6 septembre 2023, le Tribunal invite l'autorité inférieure à produire le courrier du 26 février 2020 par lequel elle aurait transmis aux recourants les documents de la procédure XXX. L'autorité s'exécute le 15 suivant.

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

## **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]). Il est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

**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), 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** Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par les destinataires de la décision litigieuse, lesquels possèdent un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites, sous réserve de ce qui suit.

**1.5** Dans l'une de leurs nombreuses conclusions subsidiaires, les recourants requièrent l'occultation de « toute mention aux tiers non impliqués » figurant sur le document Profil Client KYC. Or, dans la mesure où elle ne

les concerne pas directement mais soutient les intérêts d'autrui, cette conclusion est irrecevable. Certes, d'une manière générale, la jurisprudence du TF rejette dorénavant la théorie dite du «tri des griefs», consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins que la Haute Cour continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2.1, 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. La jurisprudence de la même instance rappelle aussi, dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in : ATF 147 II 116] ; voir aussi ATF 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 404 consid. 11.1) ; ce qui est précisément le cas de l'espèce si bien que cette conclusion est irrecevable.

Au surplus, le Tribunal observe qu'il s'est déjà prononcé dans sa décision partielle du 20 décembre 2023 sur la pertinence vraisemblable (sur cette notion, cf. *infra* consid. 4.4.3.1) des informations contenues dans le Profil Client de la relation bancaire en question.

## 2.

**2.1** 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).

**2.2** 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).

## 3.

Compte tenu de l'ampleur des conclusions des recourants, le Tribunal exposera le droit applicable à l'aune des griefs de ces derniers. Ainsi, dans un premier temps, il traitera de la violation du droit d'être entendu et de la requête de production de pièces complémentaires (cf. *infra* consid. 4), pour



y répondre il rappellera la portée du principe de la bonne foi (cf. *infra* consid. 4.3.3) et les contours de la notion de pertinence vraisemblable (cf. *infra* consid. 4.4.3.1) ; il se penchera ensuite sur la problématique de l'exactitude matérielle des documents à transmettre au regard de la pertinence vraisemblable (cf. *infra* consid. 5) ; suivra enfin l'examen de la bonne foi de l'Etat requérant (cf. *infra* consid. 6).

#### 4.

Les recourants soutiennent tout d'abord que l'autorité inférieure a violé leur droit d'être entendu en leur refusant l'accès à une première demande d'assistance les concernant portant le n° XXX et datée du [...], la consultation d'une version non occultée de la note interne du 19 août 2016 dans laquelle figurerait un engagement de l'Inde à ne pas réactiver d'anciennes demandes qui reposeraient sur des données volées tant que la loi n'a pas été modifiée ainsi qu'en ne donnant pas suite à leur demande de faire injonction à la banque E. \_\_\_\_\_ de produire les avis de crédit et de débit du compte bancaire de G. \_\_\_\_\_ Ltd pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2011 à la date de clôture.

En raison du caractère formel du droit d'être entendu – dont la violation entraîne en principe l'admission du recours et l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond –, il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2).

**4.1** Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour la personne intéressée d'avoir accès au dossier et celui d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves. Le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance des éléments fondant la décision et s'exprimer à leur sujet. Le droit de consulter le dossier n'est pas inconditionnel, il peut être restreint ou supprimé dans la mesure où l'intérêt public, ou l'intérêt de tiers, exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets. Conformément au principe de la proportionnalité, l'autorité doit autoriser l'accès aux pièces dont la consultation ne compromet pas les intérêts en cause (cf. ATF 126 I 7 consid. 2b, 125 I 257 consid. 3b ; ATAF 2019 VII/6 consid. 4.2). Par ailleurs, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (ATF 129 V 472 consid. 4.2.2, 125 II 473 consid. 4a). L'autorité peut refuser d'administrer des preuves si, en procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée de celles qui lui sont

proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 142 III 48 consid. 4.1.1, 140 I 285 consid. 6.3.1).

## **4.2**

**4.2.1** Dans leur écriture de recours, les recourants se plaignent qu'une demande les concernant aurait été déposée par l'autorité fiscale indienne le [...] déjà et qu'ils n'auraient pas eu accès au dossier constitué à cette occasion (cause XXX). Ils réitèrent leur grief dans leur écriture de réplique et exigent qu'il soit versé en cause. Par la suite, ils nuancent leur conclusion, admettant avoir obtenu le 26 février 2020 une copie de la demande indienne et de la réponse de l'autorité inférieure du [...], tout en maintenant leur requête d'édition de la totalité du dossier au motif que la numérotation manuscrite des pièces laisse supposer qu'il existe d'autres documents.

**4.2.2** Le droit d'accès au dossier que garantit le droit d'être entendu se comprend comme le droit de connaître les pièces sur lesquelles s'est fondée l'autorité pour prononcer sa décision. Or, les éléments de la procédure XXX n'ont pas été versés dans leur dossier et n'ont pas été utilisés par l'autorité inférieure pour établir sa décision. A cela s'ajoute qu'ils ont eu accès à la demande indienne du [...] et à la réponse de l'autorité inférieure du [...] et que cette dernière a souligné dans la décision dont est recours que ces documents formaient l'intégralité de la procédure XXX (cf. pce AFC 217 p. 40). Le TAF n'a aucune raison de mettre en doute cette affirmation et, du moment que cette première demande de l'Inde concernant les recourants ne constitue pas un élément sur lequel l'autorité s'est fondée pour prononcer sa décision – les recourants n'apportent aucun indice du contraire – le TAF ne voit aucun motif de demander à l'AFC des explications au sujet de la numérotation manuscrite ou d'en exiger l'édition. Le recourant confond manifestement le droit procédural de consulter le dossier avec le droit d'accès d'une personne à ses propres données qui peut, dans certaines circonstances, se déduire de la loi fédérale sur la protection des données du 25 septembre 2020 (LPD, RS 235.1). Partant, il ne saurait être question d'une violation du droit d'être entendu et le Tribunal rejette la réquisition de production y relative.

**4.3** Les recourants prétendent que la note du 19 août 2016 fait partie intégrante du dossier, l'autorité inférieure s'étant manifestement fondée sur elle pour décider de rouvrir les procédures d'assistance avec l'Inde qu'elle avait décidé de clore auparavant. Cette pièce serait ainsi propre à démontrer que l'autorité requérante a contrevenu en violation du principe de la bonne foi à son engagement de s'abstenir d'utiliser des données volées

pour obtenir l'assistance administrative, ce qui devrait conduire à l'irrecevabilité des demandes.

**4.3.1** On ne saurait suivre leur raisonnement dès lors que dans d'autres affaires d'assistance administrative avec l'Inde, dans lesquelles – du moins pour partie d'entre elles – la note avait été portée à la connaissance de la Cour de céans et du TF, ce dernier a confirmé qu'il ne ressortait ni de cette note, ni des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenu Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'État suisse aux affaires financières internationales, une assurance de l'Inde de renoncer à l'utilisation de données obtenues par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. arrêts du TF 2C\_765/2021 du 12 décembre 2021 consid. 4.3, 2C\_929/2020 du 20 novembre 2020 consid. 3.1, 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 et 3.2, 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. C et 3.1). La question de la portée de cette note a donc été tranchée (cf. ég. arrêt du TAF A-3332/2020 du 11 janvier 2023 consid. 4.1.2) et dans ces circonstances, le refus de l'autorité inférieure de verser en cause un document qui n'a pas le caractère de preuve n'apparaît pas arbitraire dans son résultat (cf. ég. arrêt du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 5.2.4).

**4.3.2** Dans leur réplique du 31 août 2023, les recourants développent leurs griefs à cet égard critiquant tant la jurisprudence du TF précitée que celle du TAF, notamment celle prononcée récemment en matière de transparence qui a confirmé le refus de l'AFC de produire ce document, lequel a trait à des échanges bilatéraux entre l'Inde et la Suisse en vue de l'amélioration de la pratique de l'assistance administrative entre les deux Etats, au motif que sa divulgation est susceptible de porter atteinte aux intérêts de la Suisse en matière de politique extérieure et à ses relations internationales (cf. arrêt du TAF A-3241/2021 du 30 mai 2023, attaqué par un recours de droit public devant le TF le 4 juillet 2023 [1C\_346/2023]). Dans leur écriture de réquisition de preuves, ils s'irritent notamment de ce qu'aucune autorité n'aurait eu accès à la note litigieuse et que le TF aurait – par son arrêt précité 2C\_648/2017 – été à « l'encontre de la volonté clairement affichée de l'autorité législative de rejeter toute révision de la LAAF en relation avec les données volées. »

**4.3.2.1** Cette argumentation ne leur est d'aucun secours. Nonobstant que la présente cause ne relève pas de la loi sur la transparence et que l'arrêt précité est actuellement pendant devant le TF, il sied de relever que le TAF – comme le TF précédemment – a eu accès à la section non caviardée de la note du 19 août 2016 intitulé « Progress 7C » et que comme il vient d'être

rappelé, ces deux juridictions en ont déduit qu'il n'y avait aucun engagement de l'Inde de ne pas utiliser des informations issues d'actes punissables au regard du droit suisse. En effet, il ressort de cette section ce qui suit :

« It was conveyed by the Indian side that, it may be difficult to re-draft the large numbers of requests (in excess of 500) which are waiting for the change of law in 7 (c). It was agreed that a solution on reopening old cases shall be worked out, once the law is changed ».

Deux projets de révision de l'art. 7 let. c LAAF avaient été soumis au Parlement par le Conseil fédéral. Le premier (curia vista n° 16.050), datant de 2016, prévoyait un assouplissement de la pratique lorsqu'une demande d'assistance était fondée sur des données obtenues illégalement mais acquises passivement par l'Etat requérant ; il avait la teneur suivante : « il n'est pas entré en matière lorsque la demande présente l'une des caractéristiques suivantes : let. c. elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements que l'Etat requérant a obtenus : 1. à la suite d'actes punissables au regard du droit suisse, 2. en dehors d'une procédure d'assistance administrative et 3. par un comportement actif », ces trois conditions étant cumulatives (cf. FF 2016 4969 et message du 10 juin 2016 sur la modification de la LAAF, FF 2016 4955). Alors que l'objet 16.050 n'avait pas encore été discuté au Parlement, le TF a prononcé le 17 juillet 2018 l'arrêt 2C\_648/2017 qui précise sa jurisprudence relative aux données volées en lien avec la banque E.\_\_\_\_\_. En substance, la Haute Cour a jugé que la Suisse, comme Etat requis, ne peut pas déclarer unilatéralement, d'emblée contraire à la bonne foi, une demande d'assistance administrative qui se fonderait sur des données volées sur la seule base de l'art. 7 let. c LAAF. Il faut soit qu'un renvoi correspondant figure dans la CDI applicable (ou dans un protocole s'y rapportant), autrement dit que l'Etat requérant ait accepté cette réserve, soit qu'il soit établi que l'Etat requérant a violé d'une autre manière le principe de la bonne foi (cf. consid. 3.3), par exemple parce qu'il s'était engagé à ne pas utiliser de telles données. Le TF a encore précisé qu'il est possible d'entrer en matière sur des demandes fondées sur des données de source délictueuse dès lors que l'Etat requérant ne les a pas achetées en vue précisément de les utiliser aux fins d'une demande d'assistance administrative.

Par la suite, dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (cura vista n° 18.082), une autre proposition visant à limiter la teneur de l'art. 7 let. c de telle sorte que cette disposition se bornerait à

affirmer qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, a été soumise au Parlement (cf. FF 2019 337 et message du 21 novembre 2018 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales émises dans le rapport de phase 2 de la Suisse, FF 2019 277, 304 ss). Le 20 mars 2019, lors des délibérations au Conseil national sur l'objet n° 18.082, il a été décidé, après discussions, de laisser l'art. 7 let. c LAAF inchangé. L'arrêt du TF 2C\_648/2017 est expressément cité par certains parlementaires qui ont estimé à la majorité que dès lors que le TF a interprété l'art. 7 let. c LAAF dans le même sens que celui voulu par le Conseil fédéral dans son projet, il n'y avait plus de raison de modifier cette disposition (cf. BO 2019 N 463 s). Le même jour, le Conseil national a décidé de ne pas entrer en matière sur l'objet n° 16.050 – soit la proposition antérieure de réviser l'art. 7 let. c LAAF – la discussion ayant déjà eu lieu lors du débat sur l'objet n° 18.802 (cf. BO 2019 N 466).

Lors de sa séance du 5 juin 2019, le Conseil des Etat s'est rallié sans débats à la proposition du Conseil national de ne pas modifier l'art. 7 let. c LAAF (cf. BO 2019 E 308) et a également décidé de ne pas entrer en matière sur l'objet n° 16.050 pour les mêmes motifs que le Conseil national (cf. BO 2019 E 309).

**4.3.2.2** Il s'ensuit que c'est en parfaite connaissance de la jurisprudence fédérale que le législateur n'a pas modifié l'art. 7 let. c LAAF. Il avait tout loisir d'y procéder s'il estimait que l'interprétation par le TF de la portée de l'art. 7 let. c LAAF était contraire à sa volonté. Par ailleurs, la jurisprudence fédérale du 17 juillet 2018 allait dans le sens du premier projet de révision de l'art. 7 let. c LAAF (curia vista n 16.050) dont l'Inde attendait l'adoption pour réactiver ses demandes initiales. En effet, le refus de la Suisse d'entrer en matière sur les premières demandes indiennes de [...] s'expliquait par le fait que l'Inde n'arrivait pas à démontrer que les renseignements en sa possession provenaient d'une source indépendante de la liste Falciani (données dérobées à la banque E. \_\_\_\_\_ par Hervé Falciani, lequel a été condamné en Suisse pour cette infraction, cf. arrêt du TPF SK. 2014.46 du 27 novembre 2015 ; cf. *supra* consid. Ab). Dès lors que le TF a jugé que le probable lien entre les données Falciani et les requêtes indiennes ne justifiait pas en soi de refuser d'entrer en matière sur les demandes d'assistance, il est compréhensible que l'Etat indien interpelle la Suisse sur ces demandes antérieures puisque la substance de la modification de la LAAF qu'il attendait avait été entérinée par le TF par voie d'interprétation de la disposition en vigueur. Peu importe de savoir si, comme s'en plaignent les recourants, l'AFC a informé l'Etat indien de cette jurisprudence ou si celui-

ci en a eu connaissance par un autre biais. L'AFC n'a pas vocation à sauvegarder les intérêts des contribuables étrangers ; en revanche, elle se doit de chercher à honorer au plus près de leur teneur les conventions internationales qui lient la Suisse à des Etats étrangers.

En conséquence, toutes les digressions des recourants à cet égard sont sans aucune consistance.

**4.3.3** On remarquera encore que le principe de la bonne foi (aussi appelé principe de la confiance), dont il a déjà été fait référence, s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (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. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3, 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Ainsi, en vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-2925/2020 du 11 novembre 2022 consid. 4.2.1.2).

Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption de la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

Or en l'espèce, les recourants n'apportent aucun élément pour renverser cette présomption mais se contentent d'exiger la production d'une pièce dont la teneur n'est pas propre à prouver ce qu'ils prétendent (cf. *supra* consid. 4.3.1).

**4.3.4** Il n'y a donc pas lieu de retenir une violation du droit d'être entendu du fait du refus de l'autorité inférieure de produire la note du 19 août 2016.

Pour les mêmes motifs que ceux exposés, il ne sera pas fait droit à la requête de réquisition de preuves complémentaire des recourants du 31 août 2023 qui demande au Tribunal d'exiger la production de cette note.

**4.4** Les recourants se plaignent également du refus de l'autorité inférieure de requérir la production par la banque E. \_\_\_\_\_ des avis de débit et de crédit du compte litigieux pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2011 à la clôture de la relation. Telle production serait propre à prouver l'absence de toute prestation à leur profit durant la période incriminée. Ils soutiennent que l'autorité inférieure avait requis l'édition de ces avis d'opération par courriel du 6 mai 2019 avant d'y renoncer sans explication, ce qui serait inadmissible.

**4.4.1** D'une part, la Cour de céans observe que le courriel de l'autorité inférieure du 6 mai 2019 à l'adresse de la banque E. \_\_\_\_\_ avait en substance la teneur suivante :

« Nous constatons que les informations transmises ne sont pas complètes. En effet, vous nous avez indiqué que la relation bancaire n° 000, dont font partie les 9 sous-comptes mentionnés dans nos ordonnances de production complémentaires, a été clôturée le [...] Dès lors, nous vous prions de bien vouloir répondre à l'entier de la question f) :

f) If the account has been closed, date of closure of account - along with the details of closing entry, details of person to whom the balance amount was handed over and the mode of transfer of such amount along with documentary evidence.”

Or cette question f) n'exige nullement l'édition des avis de débit et de crédit des sous-comptes de la relation bancaire concernée mais uniquement le détail de l'écriture de clôture. La banque y a répondu par courriel du 13 mai 2019 (cf. pces AFC 27, 76 et 176).

**4.4.2** D'autre part, les demandes initiales indiennes de [...] et [...] ne portaient pas sur les avis de débit et de crédit mais seulement sur les relevés de compte et le détail des écritures de clôture cas échéant. Partant, l'autorité inférieure procéderait à un échange de renseignements spontané, lequel est prohibé lorsque la demande est fondée comme en l'espèce sur une CDI et a trait à des périodes fiscales antérieures à 2018 (cf. arrêt du TAF A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4), en transmettant ces informations.

**4.4.3** A cela s'ajoute qu'en voulant démontrer à ce stade, à l'aide des avis de crédit et de débit dont ils exigent la production, qu'ils n'ont jamais été les bénéficiaires du compte litigieux, les recourants se méprennent sur la

portée d'une procédure d'assistance et sur le rôle de l'Etat requis en la matière, lequel se limite au contrôle de la plausibilité de la pertinence des informations à transmettre.

**4.4.3.1** En effet, l'assistance n'est accordée qu'à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des États contractants (cf. art. 26 par. 1 CDI CH-IN ; parmi d'autres : ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4). Cette condition de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux États d'aller à la pêche aux renseignements (« fishing expeditions ») ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe 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'État requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3320/2020 du 11 janvier 2023 consid. 7.2.1 avec réf.). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. parmi d'autres : ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'État requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5, 143 II 185 consid. 4.2).

**4.4.3.2** Il n'incombe pas à l'État requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet État serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause (cf. parmi d'autres : ATF 147 II 116 consid. 5.4.1). Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant ; le rôle de l'État requis est assez restreint et se borne 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'État



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 ; cf. aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine). L'État requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'État requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus (ATF 144 II 206 consid. 4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2).

**4.4.3.3** Par ailleurs, le Tribunal fédéral retient également que la liste des indications formelles que doit contenir une demande d'assistance (cf. ch. 10 let. b ad art. 26 du Protocole additionnel CDI CH-IN) est conçue de telle manière que si l'État 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 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4).

**4.4.3.4** Les demandes d'assistance initiales de [...] contiennent toutes les informations formelles requises par la CDI si bien que la pertinence vraisemblable des renseignements requis est présumée satisfaite. Dès lors, il ne revient pas à la Suisse, comme Etat requis, de procéder à une vérification matérielle des documents à transmettre. Elle doit se limiter à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère ; ce qui est le cas de l'espèce, le nom des recourants – personnes concernées par la requête d'assistance – apparaissant dans la documentation à transmettre et requise par l'autorité fiscale indienne. Partant, on ne saurait exclure l'utilité de cette documentation pour la procédure en Inde. Qu'elle ne le soit finalement pas n'est pas déterminant à ce stade. Les recourants perdent de vue que l'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire mais représente un simple acte de collaboration entre États (cf. ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2.2). Il leur reviendra de faire valoir leurs arguments sur le fond devant les autorités indiennes, lesquelles sont seules compétentes pour déterminer si oui ou non la procédure fiscale à leur encontre doit être poursuivie sur la base des éléments transmis par la Suisse.

**4.4.4** Ainsi, quand bien même la Cour de céans serait en possession des avis de débit et de crédit dont la production est exigée par les recourants et que ceux-ci démontreraient, à l'instar de ce qu'ils soutiennent, qu'aucun versement n'a été opéré en leur faveur durant la période concernée, la pertinence vraisemblable des renseignements à transmettre resterait présumée. Il n'y a en conséquence aucun intérêt d'ordonner la production des pièces demandées dès lors qu'elles ne sont pas propres à mettre en échec la procédure d'assistance ; elles devront, cas échéant, être présentée dans la procédure de taxation en Inde. A cela s'ajoute que les recourants sont déjà en possession d'un document pouvant accréditer la thèse qu'ils devront soutenir au besoin devant les autorités de leur pays. En effet, ils se sont procurés une copie du courrier adressé aux mandants du co-trustee K. \_\_\_\_\_ SA par la banque E. \_\_\_\_\_, laquelle atteste que les avis de débit et de crédit ne font pas mention des noms des recourants en tant que bénéficiaires de transferts d'avoirs provenant du The F. \_\_\_\_\_ Trust ou de la société G. \_\_\_\_\_ Limited (cf. pce 24 recourants).

**4.5** En conséquence de ce qui précède, le grief de la violation du droit d'être entendu est entièrement rejeté, de même que la requête de réquisition de preuves y relative. Par ailleurs, les recourants demandent encore et sans le motiver que leur soient communiqués la décision finale notifiée à L. \_\_\_\_\_, son éventuel acte de recours et ses pièces. Le Tribunal, qui n'a pas joint les causes, ne voit pas de raison d'y donner suite dès lors qu'il s'agit d'une procédure distincte, ce d'autant plus qu'il ressort du dossier que manifestement les deux parties, à tous le moins leurs représentants, sont en contact régulier et ont déjà échangé informations et documents qu'ils estimaient utiles de porter à leur connaissance respective.

## **5.**

Le principal argument des recourants pour faire échec à l'octroi de l'assistance tient à l'absence de pertinence vraisemblable dès lors qu'ils ne seraient pas – et n'ont jamais pu l'être, le trust étant irrévocable et discrétionnaire – les bénéficiaires économiques des fonds détenus sur le compte bancaire litigieux. Ils se réfèrent à cet égard aux documents produits par l'un des co-trustee qui démontreraient qu'ils ne sont plus inscrits comme bénéficiaires de The F. \_\_\_\_\_ trust depuis le 28 octobre 2009 (cf. *supra* consid. Bd). Ils prétendent que non seulement l'autorité inférieure a apprécié de manière insoutenable les preuves qu'ils ont apportées à cet égard mais que de plus, elle n'a pas procédé à une analyse selon le principe « substance over form ». Dès lors, la transmission des renseignements violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

## 5.1

**5.1.1** Là encore, les recourants font fi de la fonction assumée par un Etat requis dans une procédure d'assistance fondée sur une CDI. Dans l'arrêt 2C\_918/2020 du 28 décembre 2021, le Tribunal fédéral a examiné, à la lumière des principes qui viennent d'être rappelés (cf. *supra* consid. 4.4.3), une demande d'assistance administrative indienne, par laquelle l'autorité requérante cherchait à obtenir des renseignements sur des comptes bancaires ouverts au nom de sociétés sous-jacentes d'un trust, dont les personnes visées étaient bénéficiaires. Il en ressort que, pour juger si ces renseignements remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, il faut déterminer si un lien entre la personne visée par l'assistance administrative et le compte bancaire en question ressort de la présentation des faits qui figure dans la demande d'assistance administrative, et si les renseignements destinés à être transmis ont un lien avec cet état de fait, ce qui est le cas de l'espèce (cf. *supra* consid. 4.4.3.4). Il n'incombe en revanche pas à l'Etat requis de procéder lui-même à l'analyse des caractéristiques du trust et du traitement fiscal de son patrimoine et de ses revenus, afin de déterminer dans quelle mesure ceux-ci devraient ou pourraient être fiscalement imputés au bénéficiaire du trust. Un tel examen, qui relève de l'application du droit fiscal de l'Etat requérant, outrepasserait le cadre d'un simple examen de plausibilité. Il en va de même de la question de savoir comment et auprès de qui les entrées et les sorties de fonds d'un compte bancaire détenu indirectement par un trust doivent être fiscalement traitées (cf. arrêts du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 7.1.3, 2C\_918/2020 du 28 décembre 2021 consid. 4.5.1. à 4.5.3).

**5.1.2** C'est donc en vain que les recourants objectent n'avoir eu aucun droit sur le patrimoine de The F.\_\_\_\_\_ Trust qui était irrévocable et discrétionnaire, qu'ils n'avaient pas non plus de contrôle économique sur les comptes bancaires ouverts au nom de la société sous-jacente de ce trust, et qu'ils n'ont perçu aucune distribution du trust durant la période couverte par l'échange de renseignements. Ces arguments devront, le cas échéant, être soulevés devant les autorités compétentes de l'Etat requérant. Ils n'entrent pas en ligne de compte dans l'examen de la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance administrative. En conséquence, l'autorité inférieure n'avait pas à examiner les caractéristiques de The F.\_\_\_\_\_ Trust.

## 5.2

**5.2.1** S'agissant des preuves qu'ils ont présentées pour faire valoir n'être plus bénéficiaires de The F.\_\_\_\_\_ Trust depuis le 28 octobre 2009, le

Tribunal observe ce qui suit. Par courrier du 11 juillet 2019, les représentants de K.\_\_\_\_\_ SA, co-trustee (cf. *supra* consid. Bd), ont adressé à l'autorité inférieure notamment les documents suivants :

- « Deed of Addition of Beneficiary » du 28 août 2009 qui désigne L.\_\_\_\_\_ comme nouveau bénéficiaire du trust ;
- Un document – non daté mais sur lequel figure le tampon humide « H.\_\_\_\_\_ Trust AG » (l'un des co-trustee) avec l'inscription manuscrite « RECEVEID ON 28.10.2009 » – adressé par les quatre recourants aux co-trustees, par lequel ils reconnaissent n'avoir aucun intérêt dans le trust et n'avoir reçu aucune distribution à ce jour et renoncent avec effet immédiat à leur qualité de bénéficiaire ;
- « Resolution » du 12 octobre 2011 des organes de G.\_\_\_\_\_ Ltd déclarant un dividende intérimaire au titre de l'exercice financier se terminant le 31 décembre 2011 de US\$ [...] par action, payé le 12 octobre 2011 aux actionnaires ;
- « Resolution » du 12 octobre 2011 des deux co-trustees de The F.\_\_\_\_\_ Trust déclarant que, conformément à la clause 2(2) de l'acte de fiducie, est effectuée une distribution US\$ [...] (moins les frais bancaires) en faveur de L.\_\_\_\_\_ ;
- Une lettre de G.\_\_\_\_\_ Ltd du 12 octobre 2011 ordonnant à la banque E.\_\_\_\_\_ de virer US\$ 399'532,68 (moins les frais bancaires) en faveur de L.\_\_\_\_\_ ;
- Les actes relatifs à la liquidation de G.\_\_\_\_\_ Ltd établis le 24 octobre 2011 ;
- Le certificat de dissolution de G.\_\_\_\_\_ Ltd établi le 15 août [...] par le registre du commerce des îles Vierges britanniques.

Ayant reçu manifestement un courrier similaire de K.\_\_\_\_\_ SA, la banque E.\_\_\_\_\_ a pris contact par téléphone avec l'autorité inférieure le 22 juillet 2019 pour l'informer n'avoir jamais reçu la communication que les bénéficiaires du trust se retiraient et qu'il lui est impossible de corriger des documents bancaires rétroactivement, ce dont elle a avisé les représentants de K.\_\_\_\_\_ SA.

**5.2.2** Dans ces circonstances, il n'est pas insoutenable de considérer comme l'a fait l'autorité inférieure, que la production d'un document non daté signé des recourants n'est pas suffisant pour prouver de manière irréfutable qu'ils ne sont plus bénéficiaires du trust depuis une date précédant la période sous contrôle. Au contraire, est déterminant le fait que ces

changements dans les bénéficiaires du trust n'ont pas été versés dans le dossier du compte à la banque E.\_\_\_\_\_. A ce sujet, les recourants se plaignent du refus de l'autorité inférieure d'exiger de la banque E.\_\_\_\_\_ qu'elle formalise par une lettre le contenu de l'échange téléphonique par lequel elle a indiqué n'avoir jamais été informée des changements de bénéficiaires de The F.\_\_\_\_\_ Trust (cf. *supra* consid. Bf). Ils soutiennent qu'au contraire, par courrier du 11 avril 2019, cette banque a « formellement averti l'AFC [qu'ils] n'étaient pas les ayants droit économiques du compte d'G.\_\_\_\_\_ ». Le Tribunal – qui peine à discerner ce que les recourants espèrent tirer du premier argument relatif à l'absence de formalisation – se limitera à constater que le courrier du 11 avril 2019 dont il est question est en fait une lettre adressée par la banque E.\_\_\_\_\_ à l'autorité inférieure clarifiant la notion de « bénéficiaire » qu'elle a utilisée dans ses réponses positives aux ordonnances de production concernant l'ensemble des demandes indiennes (soit plusieurs centaines), et non un courrier spécifique aux recourants.

**5.2.3** Partant dès lors que la documentation bancaire fait état d'une certaine situation à une époque donnée et qu'il est impossible de l'invalider immédiatement avec certitude, par exemple par la reconnaissance par la banque d'une erreur, elle doit être transmise à l'Etat requérant et c'est devant lui que les éléments visant à démontrer que la documentation bancaire ne reflète pas la réalité devront être apportés. L'Etat requis n'a pas à instruire l'affaire plus qu'il n'en faut pour satisfaire à la demande de l'Etat requérant ; ce n'est pas son rôle que de rechercher si oui ou non les documents bancaires font état de renseignements inexacts. Selon la jurisprudence, l'autorité inférieure peut donc transmettre des informations même si une partie de celles-ci est inexacte sur le plan du droit matériel et qu'elle transmet donc une information potentiellement fautive (cf. arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 8.4, 2C\_726/2018 du 14 octobre 2019 consid. 3.5 i.f., 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6 i.f.). Cela étant, lorsqu'il n'est pas aisément reconnaissable que l'information transmise est contestée et que des clarifications supplémentaires sont nécessaires, l'Etat requis doit attirer l'attention de l'Etat requérant sur une éventuelle incertitude (cf. arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 8.4). Or, en l'espèce, il n'est pas facilement reconnaissable que les recourants ne sont peut-être plus les bénéficiaires de The F.\_\_\_\_\_ Trust, si bien que l'autorité inférieure devra compléter sa réponse à l'autorité fiscale indienne dans ce sens, en transmettant le document étayant cette incertitude. En conséquence, la conclusion subsidiaire des recourants visant à ordonner à l'AFC d'attirer l'attention de l'autorité indienne sur le fait que les renseignements fournis par le formulaire A du compte d'G.\_\_\_\_\_

sont vraisemblablement inexacts, est admise, « vraisemblablement inexacts » étant remplacé par « peut-être inexacts ». Pour le surplus, le grief tiré de l'absence de pertinence vraisemblable est rejeté.

## 6.

**6.1** Le grief relatif à la violation du principe de la bonne foi (cf. *infra* consid. 4.3.3) au motif que les demandes indiennes seraient fondées sur des données volées a déjà trouvé une réponse lors de l'examen de la violation du droit d'être entendu en lien avec la production de la note du 19 août 2016 si bien qu'il suffit de renvoyer à ces considérants (cf. *infra* consid. 4.3. en particulier 4.3.2.1 s). On rappellera que le lien de causalité avec les données Falciani – qui n'est nié ni par l'autorité requérante ni par l'autorité inférieure – n'est pas en soi déterminant puisque les recourants ne démontrent pas que ces données auraient été achetées ou que l'Inde se serait engagée à ne pas les utiliser pour déposer des demandes d'assistance auprès de la Suisse.

## 6.2

**6.2.1** Toujours en lien avec la bonne foi, les recourants font grief à l'autorité requérante d'avoir tenté, avant d'utiliser la voie de l'assistance administrative, d'obtenir d'eux qu'ils signent un document intitulé « Consent Waiver Form », afin de recevoir directement les informations recherchées auprès de la banque E. \_\_\_\_\_ en Suisse. Ils admettent ne pas avoir signé ce document. Or, dans une affaire similaire, le TF a déjà jugé qu'on ne voyait pas en quoi un tel document, non signé, pourrait influencer la procédure ni démontrer la mauvaise foi de l'autorité requérante. Celle-ci cherche seulement à obtenir des informations que des contribuables n'ont pas accepté de lui transmettre spontanément, en usant d'une voie légale, à savoir une demande d'assistance administrative fondée sur la base d'une convention de double imposition signée avec la Suisse (cf. arrêt du TF 2C\_405/2019 du 16 mai 2019 consid. 4.2).

**6.2.2** L'argument selon lequel l'Inde serait de mauvaise foi au motif que sa manière de procéder semble constitutive de tentative de contrainte ou d'instigation à enfreindre un article du code pénal suisse est non seulement vain mais à la limite du téméraire. En effet, selon une jurisprudence établie depuis 2017, les actes visés à l'art. 7 let. c in fine LAAF sont ceux *effectivement* punissables en Suisse (ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), ce que les recourants ne démontrent nullement et il ne revient ni à l'autorité inférieure ni à la Cour de céans de

procéder au contrôle préalable de la conformité avec le droit pénal suisse des moyens déployés par l'État requérant à l'appui de sa demande (cf. arrêt du TF 2C\_893/205 du 16 février 2017 consid. 8.5.4).

Au demeurant, on ne voit pas quel article de la CDI ferait obstacle à ce que l'État requérant cherche à obtenir par d'autres moyens que celui de l'assistance administrative les informations qu'il juge utiles à son enquête. Cela lui est d'ailleurs expressément demandé dans la mesure où le principe de subsidiarité ancré à l'art. 10 let. a du Protocole CDI CH-IN précise que l'assistance n'est accordée que si l'État requérant a épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues dans sa propre législation fiscale. Si les recourants estiment avoir été victimes en Inde de manœuvres contraires au droit indien par les autorités compétentes indiennes, il leur revient de s'en plaindre devant les juridictions de cet État (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3320/2020 du 11 janvier 2023 consid. 6.2.3, A-6014/2019 du 1<sup>er</sup> juin 2022 consid. 4.3.3).

Il s'ensuit que le grief des recourants relatif à l'absence de bonne foi de l'État requérant est rejeté.

## 7.

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs de mettre en doute, pour une autre raison que celles invoquées par les recourants et analysées dans les considérants qui précèdent, le respect des principes gouvernant l'assistance administrative internationale en matière fiscale. S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure a d'emblée exclu l'échange d'informations antérieures au 1<sup>er</sup> avril 2011. L'assistance a été restreinte aux années fiscales indiennes à compter du 1<sup>er</sup> avril 2011 jusqu'au 31 mars 2012 et porte donc 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. Les renseignements requis par l'autorité fiscale indienne apparaissent de nature à établir la situation fiscale des recourants. De plus, le droit interne suisse ne s'oppose à la transmission des informations requises.

## 8.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale telles que circonscrites par la jurisprudence du Tribunal fédéral. En conséquence, sur le principe même de l'octroi de l'assistance administrative le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité ; il est très partiellement admis dans la mesure où la décision attaquée est modifiée dans le sens où l'autorité inférieure doit attirer l'attention de l'autorité indienne au

sujet de l'incertitude concernant le statut de bénéficiaires des recourants et transmettre le document utile à cet égard. (cf. *supra* consid. 5.2.3).

## **9.**

**9.1** Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à 5'000 francs. Vu l'admission très partielle du recours et le fait que les recourants succombent sur le principe même de l'octroi de l'assistance administrative, les frais de procédure sont mis à sa charge par neuf dixièmes, soit 4'500 francs. Ils les supporteront à parts égales et solidairement. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Le solde de 500 francs leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**9.2** La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme les recourants – représentés par un avocat – n'obtiennent que très partiellement raison, qu'ils doivent supporter les neuf dixièmes des frais de procédure, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 750 francs.

## **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 (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou 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 est très partiellement admis.



**2.**

Le dispositif de la décision litigieuse est modifié conformément au considérant 5.2.3. Le document non daté – produit par K. \_\_\_\_\_ SA le 11 juillet 2019 – par lequel les recourants affirment renoncer à leur qualité de bénéficiaire de The F. \_\_\_\_\_ Trust (cf. consid. 5.2.1) sera joint à la documentation transmise à l'autorité fiscale indienne.

**3.**

Les frais de procédure de 4'500 francs sont mis solidairement à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 5'000 francs. Le solde de 500 francs leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Une indemnité de dépens de 750 francs est allouée aux recourants, à la charge de l'autorité inférieure

**5.**

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. 84a, 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)