



2C_540/2021

Arrêt du 6 juillet 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz,
Hänni, Beusch et Hartmann.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
tous les deux représentés par
Me Simone Nadelhofer et Me Noémie Raetzo, avocates,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions, Division d'échange d'informations en matière fiscale,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
intimée.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 10 juin 2021 (A-6927/2019).

Faits :

A.

Le 18 avril 2013, le Ministère des Finances de la République de l'Inde (ci-après: l'autorité requérante) a adressé deux demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) concernant A.A. _____ pour l'une et B.A. _____ pour l'autre. Elle y exposait avoir procédé à une perquisition et à une saisie au sein du groupe A. _____, qui avaient révélé des indices clairs de dissimulation de revenus et d'investissements non déclarés dans différentes catégories d'actifs. Le contrôle fiscal visant A.A. _____ et B.A. _____, qui avait inclus l'enregistrement de déclarations faites sous serment, avait abouti à la découverte de comptes bancaires non déclarés ouverts en Suisse auprès de la banque C. _____ (ci-après: la Banque). A.A. _____ et B.A. _____ avaient des relations commerciales avec plusieurs personnes et entités qui détenaient des comptes au sein de la Banque, dont notamment la société D. _____ et le trust E. _____. L'autorité requérante soupçonnait A.A. _____ et B.A. _____ d'avoir perçu des revenus non déclarés au travers de ces entités. Par conséquent, elle cherchait à examiner les

transactions qui étaient intervenues entre eux et ces entités, afin de déterminer les revenus qu'ils n'avaient pas déclarés. L'autorité requérante demandait partant des renseignements sur les comptes bancaires concernés au sein de la Banque, pour la période allant du 26 avril 2001 au 31 mars 2012. Les contribuables avaient donné leur accord à la transmission d'informations à l'autorité fiscale indienne.

Par courrier du 20 février 2014, l'Administration fédérale a informé l'autorité requérante qu'elle n'entrait pas en matière sur ces demandes, car l'autorité requérante n'avait pas démontré que les informations dont elle disposait étaient indépendantes de données qu'elle avait reçues de la France et qui avaient été volées dans la Banque par F. _____ (ci-après: les données F. _____).

A la suite de l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018, dans lequel le Tribunal fédéral a admis le bien-fondé d'une demande d'assistance administrative indienne ayant pour origine les données F. _____, l'autorité requérante a, le 31 octobre 2018, adressé à l'Administration fédérale une nouvelle demande d'assistance administrative concernant A.A. _____ et B.A. _____, fondée sur celles du 18 avril 2013.

Déférant à des ordonnances de production de l'Administration fédérale, la Banque lui a transmis les renseignements requis, pour la période allant du 1er avril 2011 au 31 mars 2012.

Le 2 septembre 2019, A.A. _____ et B.A. _____ ont informé l'Administration fédérale qu'ils s'opposaient à toute transmission d'informations ou de documents les concernant à l'autorité requérante.

B.

Par décision finale du 27 novembre 2019, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'Inde concernant A.A. _____ et B.A. _____, pour la période à compter du 1er avril 2011. Elle a précisé que A.A. _____ et B.A. _____ étaient les *settlor* et les *beneficiaries* de E. _____ et qu'en tant que sociétés sous-jacentes de ce trust, les sociétés D. _____ et G. _____ détenaient chacune une relation bancaire au sein de la Banque, au sujet de laquelle les renseignements requis étaient fournis. Les deux relations bancaires avaient été fermées le 30 décembre 2011.

Contre cette décision, A.A. _____ et B.A. _____ ont formé un recours au Tribunal administratif fédéral. Au cours de la procédure, ils lui ont demandé d'ordonner à l'Administration fédérale qu'elle produise l'accord qu'elle avait conclu avec l'autorité requérante aux alentours du 19 août 2016 concernant les demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées.

Le Tribunal administratif fédéral a statué par arrêt du 10 juin 2021. Il a rejeté la requête de mesure d'instruction susmentionnée et rejeté le recours dans la mesure de sa recevabilité, enjoignant à l'Administration fédérale d'informer l'autorité requérante que les informations transmises ne pourraient être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de A.A. _____ et/ou de B.A. _____, conformément à l'art. 26 CDI CH-IN.

C.

Contre cet arrêt, A.A. _____ et B.A. _____ forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Sous suite de frais et dépens, ils concluent, principalement, à son annulation et à l'annulation de la décision finale du 27 novembre 2019 de l'Administration fédérale, puis au rejet de la demande d'assistance administrative du 31 octobre 2018, respectivement de celles du 18 avril 2013, et à ce que l'Administration fédérale ordonne la destruction des documents du dossier; subsidiairement, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il examine le grief relatif au champ d'application de l'art. 26 CDI CH-IN qu'ils avaient développé dans leur recours; en tout état, au caviardage de certains éléments dans l'arrêt à rendre et à ce que le Tribunal fédéral ordonne à l'Administration fédérale de rappeler à l'autorité requérante ses obligations s'agissant du principe de spécialité et du devoir de conserver le secret.

Le Tribunal administratif fédéral s'en tient à son arrêt. Dans sa réponse, l'Administration fédérale conclut au rejet du recours et à la confirmation de l'arrêt attaqué, sous suite de frais. Les recourants se sont déterminés.

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

1.1. Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 83 let. h et 84a LTF). Il appartient à la partie recourante de démontrer de manière suffisante en quoi les conditions de recevabilité sont remplies (art. 42 al. 2 LTF), à moins que tel ne soit manifestement le cas (ATF 146 II 150 consid. 1.2.1; 139 II 340 consid. 4; 404 consid. 1.3).

1.2. Les recourants font notamment valoir que la présente cause soulève une question juridique de principe liée au fait que E. _____ serait un trust discrétionnaire et irrévocable. Ils soutiennent qu'il est nécessaire de trancher la question de savoir si les informations relatives à des comptes bancaires ouverts au nom de sociétés qui sont elles-mêmes détenues par un trust qui présente ces caractéristiques sont vraisemblablement pertinentes pour la taxation du bénéficiaire dudit trust, lorsque ce bénéficiaire n'a aucun contrôle sur les avoirs mis en trust (dont lesdits comptes bancaires) et qu'il n'en a perçu aucune distribution.

La question de savoir si, lorsqu'une autorité requérante demande l'assistance administrative concernant une personne, la transmission de renseignements portant sur des comptes bancaires qui ne sont pas ouverts à son nom, mais au nom de sociétés qui sont elles-mêmes des sociétés sous-jacentes d'un trust irrévocable et discrétionnaire dont cette personne n'est que la bénéficiaire, mérite un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral, dès lors que la constellation du cas d'espèce est susceptible de se reproduire dans de nombreux cas (cf. aussi l'arrêt 2C_791/2021 de ce jour) et qu'au moment du dépôt du recours, une cause nécessitant des précisions du Tribunal fédéral sur la pratique du Tribunal administratif fédéral était pendante (arrêt 2C_918/2020 du 28 décembre 2021 rendu entre-temps). Il faut donc admettre que le recours remplit la condition de recevabilité de l'art. 84a LTF.

1.3. Au surplus, les recourants, qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF), ont agi en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit.

1.4. La conclusion tendant à l'annulation de la décision du 27 novembre 2019 de l'Administration fédérale est irrecevable en raison de l'effet dévolutif du recours au Tribunal administratif fédéral (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2; 136 II 101 consid. 1.2).

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 143 II 283 consid. 1.2.2; 142 III 364 consid. 2.4; 141 I 36 consid. 1.3).

2.2. Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

3.

3.1. 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 à la 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).

3.2. Sur le plan interne, la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1), applicable en l'espèce (cf. art. 24 LAAF), concrétise l'exécution en Suisse de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande (cf. art. 1 LAAF; [ATF 143 II 224](#) consid. 6.1; 628 consid. 4.3). Elle s'applique à la procédure en Suisse, dans la mesure où elle ne va pas à l'encontre de la convention de double imposition sur la base de laquelle repose la demande d'assistance administrative à l'origine de la procédure (cf. [ATF 143 II 224](#) consid. 6.1).

4.

Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a, en substance, jugé que l'autorité requérante n'avait pas adopté un comportement contraire à la bonne foi vis-à-vis de la Suisse en lui demandant l'assistance administrative concernant les recourants. Par ailleurs, il a constaté que les recourants étaient les bénéficiaires du E. _____, lequel détenait les sociétés D. _____ et G. _____, au nom desquelles des comptes bancaires étaient ouverts au sein de la Banque. Comme l'autorité requérante soupçonnait les recourants d'avoir bénéficié de revenus non déclarés par le biais de ce montage, les renseignements relatifs à ces comptes bancaires remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable.

5.

A l'encontre de l'arrêt attaqué, les recourants soutiennent en premier lieu que le Tribunal administratif fédéral a commis un déni de justice formel (art. 29 al. 1 Cst.) et violé leur droit d'être entendus (art. 29 al. 2 Cst.), en omettant de traiter un grief décisif qu'ils avaient soulevé dans leur recours, lié à l'application dans le temps de l'art. 26 CDI CH-IN.

5.1. Une autorité commet un déni de justice formel et viole l'art. 29 al. 1 Cst. lorsqu'elle n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'elle devrait s'en saisir ([ATF 142 II 154](#) consid. 4.2; V 152 consid. 4.2; [135 I 6](#) consid. 2.1). En l'occurrence, les recourants ne reprochent pas au Tribunal administratif fédéral de ne pas avoir statué sur leur recours. Leur reproche ne relève ainsi pas du déni de justice formel, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus avant leur grief de violation de l'art. 29 al. 1 Cst.

5.2. En revanche, une autorité viole le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige ([ATF 146 II 335](#) consid. 5.1; [143 III 65](#) consid. 5.2; [142 II 154](#) consid. 4.2; cf. aussi [ATF 147 IV 249](#) consid. 2.4). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt 9C_490/2020 du 30 juin 2021 consid. 6.1 non publié in [ATF 147 V 402](#); [141 V 557](#) consid. 3.2.1). Dans la procédure devant le Tribunal fédéral, une guérison de la violation du droit d'être entendu est exceptionnellement envisageable en cas de violations qui ne sont pas particulièrement graves, lorsque seules des questions de droit sont litigieuses et que le Tribunal fédéral peut les revoir avec un libre pouvoir de cognition ([ATF 144 III 394](#) consid. 4.4; cf. aussi [ATF 146 III 97](#) consid. 3.5.2; [142 III 48](#) consid. 4.3 et les références).

5.2.1. En l'occurrence, les recourants reprochent au Tribunal administratif fédéral de ne pas avoir traité le grief de violation de l'art. 26 CDI CH-IN qu'ils avaient formulé à l'encontre de la décision finale du 27 novembre 2019 de l'Administration fédérale et par lequel ils soutenaient, en se fondant sur une interprétation de l'art. 14 du Protocole de révision, que l'art. 26 CDI CH-IN ne permettait d'échanger que des renseignements vraisemblablement pertinents pour taxer les revenus de contribuables indiens réalisés à partir du 1er avril 2012.

5.2.2. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a retenu que l'art. 26 CDI CH-IN permet de transmettre à l'Inde des renseignements se rapportant à toute période à compter du 1er avril 2011 au plus tôt, sans se prononcer expressément sur l'argumentation des recourants. On peut toutefois

considérer qu'il l'a implicitement rejetée (cf. pour un exemple l'arrêt [2C_132/2020](#) du 26 novembre 2020 consid. 4.2 non publié in [ATF 147 II 155](#)). Quoiqu'il en soit, même s'il fallait retenir une violation du droit d'être entendu, cette violation n'est pas particulièrement grave et ne porte que sur une question juridique, que le Tribunal fédéral peut librement revoir (cf. sur ce point consid. 6 ci-dessous). Le grief de violation de l'art. 29 al. 2 Cst. est partant rejeté.

6.

Sur le fond, les recourants font d'abord valoir que, conformément à l'art. 14 du Protocole de révision, l'art. 26 CDI CH-IN ne permet d'échanger que des renseignements vraisemblablement pertinents pour taxer les revenus de contribuables indiens réalisés au cours de l'année fiscale indienne ayant débuté le 1er avril 2012, soit à partir du 1er avril 2012. Ils reprochent au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé l'art. 14 du Protocole de révision et l'art. 26 CDI CH-IN en ne retenant pas que les renseignements destinés à être transmis, qui portent sur des comptes qui ont été clôturés en 2011, ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable.

6.1. Le grief porte sur la période à partir de laquelle des renseignements peuvent être transmis à l'Inde en application de l'art. 26 CDI CH-IN. A cet égard, il faut d'abord rappeler que les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en tant que règles de procédure et sauf disposition contraire, ces dispositions sont applicables immédiatement dès leur entrée en vigueur. Cette application immédiate signifie que les nouvelles règles de procédure s'appliquent aux demandes formées après leur entrée en vigueur, peu importe que ces demandes portent sur des renseignements concernant des périodes fiscales antérieures (cf. [ATF 146 II 150](#) consid. 5.4; [ATF 143 II 628](#) consid. 4.3 et les références). Les Etats sont toutefois libres de limiter l'application de dispositions relatives à l'assistance administrative à certaines périodes fiscales. Ils le font régulièrement dans les conventions de double imposition, en précisant, dans une disposition transitoire, les périodes fiscales pour lesquelles des demandes d'assistance administrative peuvent être formulées ([ATF 146 II 150](#) consid. 5.4; [143 II 628](#) consid. 4.3).

6.2. S'agissant de l'Inde, le Protocole de révision, qui a modifié la CDI CH-IN notamment pour y introduire l'actuel art. 26 sur l'échange de renseignements, a été signé le 30 août 2010 et est entré en vigueur le 7 octobre 2011 (cf. supra consid. 3.1). L'art. 14 du Protocole de révision prévoit ce qui suit au titre de disposition transitoire:

1 Les Gouvernements des Etats contractants se notifieront mutuellement, par la voie diplomatique, que toutes les conditions et procédures légales nécessaires à l'entrée en vigueur du présent Protocole de révision ont été remplies.

2 Le présent Protocole de révision, qui fait partie intégrante de la Convention, entrera en vigueur à la date de la dernière des notifications mentionnées au par. 1, et ses dispositions seront applicables:

- a) en Inde, aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1er avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date; et
- b) en Suisse, aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le 1er janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ou après cette date. (...)

3 Nonobstant le par. 2 du présent article, en ce qui concerne l'art. 26 de la Convention, l'échange de renseignements prévu dans le présent Protocole de révision sera applicable aux renseignements qui se rapportent à toute année fiscale débutant le 1er janvier de l'année civile suivant la signature du Protocole de révision, ou après cette date.

Pour déterminer à partir de quelle période les dispositions du Protocole de révision sont applicables, l'art. 14 par. 2 prend comme référence l'année civile qui suit l'*entrée en vigueur* du Protocole de révision, ce qui correspond à l'année civile 2012. En revanche, l'art. 14 par. 3 prévoit une règle particulière et différente s'agissant de l'art. 26 CDI CH-IN, puisqu'il se réfère à l'année civile qui suit la *signature* du Protocole de révision, ce qui correspond à l'année civile 2011. Les Etats contractants ont donc voulu et prévu que l'échange selon l'art. 26 CDI CH-IN puisse porter sur des renseignements se rapportant à toute l'année fiscale 2011 déjà. Comme l'année fiscale indienne débute le 1er avril (cf. l'art. 14 par. 2 let. a du Protocole de révision; cf. au surplus, pour une présentation détaillée du système fiscal postnumerando annuel indien, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1), les renseignements transmis à l'Inde peuvent se rapporter à une

période qui commence au 1er avril 2011 au plus tôt (cf. aussi notamment les arrêts [2C_703/2020](#) du 15 mars 2021 consid. 4.1 et [2C_703/2019](#) du 16 novembre 2020 consid. 4.2), ce qu'a aussi retenu le Tribunal administratif fédéral (arrêt attaqué consid. 5.1.2). Partant, la remise de renseignements se rapportant à l'année fiscale indienne débutant le 1er avril 2011 n'est pas contraire à l'art. 26 CDI CH-IN.

6.3. Les recourants objectent que l'art. 14 par. 3 du Protocole de révision n'aurait pas pour but de déroger de manière générale au par. 2 et que toutes les dispositions du Protocole de révision ont pris effet, respectivement doivent être pertinentes pour la taxation des revenus réalisés à partir du 1er avril 2012. Cette lecture se heurte toutefois à la lettre claire de l'art. 14 par. 3 du Protocole de révision, qui précise expressément que la règle qu'il prévoit s'applique à l'art. 26 CDI CH-IN " nonobstant le par. 2 " .

6.4. Les griefs de violations de l'art. 14 du Protocole de révision et de l'art. 26 CDI CH-IN sont partant rejetés.

7.

Les recourants font également valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé l'art. 26 CDI CH-IN en considérant que les renseignements destinés à être transmis étaient vraisemblablement pertinents. Ils allèguent qu'ils n'avaient aucun contrôle économique sur les comptes bancaires concernés, qu'en tant que bénéficiaires du E. _____, qui était un trust discrétionnaire et irrévocable, ils ne disposaient d'aucun droit sur le patrimoine de ce trust, et qu'ils n'en avaient en outre perçu aucune distribution durant la période couverte par l'échange de renseignements.

7.1. Selon l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention (...). L'art. 26 CDI CH-IN est complété par le ch. 10 du Protocole à la CDI CH-IN. Selon le ch. 10 let. d du Protocole à la CDI CH-IN, le but de la référence à des renseignements qui peuvent être pertinents est de garantir un échange de renseignements le plus large possible en matière fiscale sans pour autant permettre aux Etats contractants de procéder à la " pêche aux renseignements " ou de demander des renseignements sur la situation fiscale d'un contribuable dont la pertinence n'est pas vraisemblable.

7.1.1. Selon la jurisprudence, 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 demandés se révéleront pertinents (cf. [ATF 146 II 150](#) consid. 6.1.1; [143 II 185](#) consid. 3.3.1; [142 II 161](#) consid. 2.1.1; [141 II 436](#) consid. 4.4.3). En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre des informations, parce qu'il serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents ([ATF 144 II 206](#) consid. 4.3; [143 II 185](#) consid. 3.3.1; [142 II 161](#) consid. 2.1.1; [139 II 404](#) consid. 7.2.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est donc en premier lieu du ressort de l'Etat requérant. Le rôle de l'Etat requis est essentiellement limité à l'examen de la plausibilité de la demande: il s'agit de savoir 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 (arrêts [2C_918/2020](#) du 28 décembre 2021 consid. 4.2; [2C_703/2020](#) du 15 mars 2021 consid. 4.2.2; [ATF 143 II 185](#) consid. 3.3.1 et 3.3.2; [142 II 161](#) consid. 2.1.1; [141 II 436](#) consid. 4.4.3; [139 II 404](#) consid. 7.2.2). L'Etat requis ne peut refuser de transmettre les informations que s'il apparaît avec certitude que celles-ci ne sont pas vraisemblablement pertinentes pour l'Etat requérant ([ATF 144 II 29](#) consid. 4.2.2; [142 II 161](#) consid. 2.1.1).

7.1.2. La jurisprudence a aussi souligné qu'il n'incombe en principe pas à l'Etat requis d'examiner la pertinence vraisemblable d'un renseignement à l'aune du droit interne matériel de l'Etat requérant (cf. [ATF 142 II 161](#) consid. 2.2.2; 218 consid. 3.6). En d'autres termes, la personne visée par une demande d'assistance administrative qui pense avoir des arguments tirés du droit interne de l'Etat requérant pour s'opposer à l'imposition ou à l'utilisation de renseignements à son encontre doit les faire valoir devant les autorités compétentes de l'Etat requérant (cf. [ATF 144 II 206](#) consid. 4.6; [143 II 202](#) consid. 6.3.6; [142 II 218](#) consid. 3.7). Il n'en va autrement que lorsqu'il y a des raisons de penser

que la procédure étrangère pourrait enfreindre des principes élémentaires de procédure ou présenter des lacunes graves (arrêt 2C_918/2020 du 28 décembre 2021 consid. 4.3; pour un cas d'application, cf. arrêt 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.1).

7.1.3. 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 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. 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 (arrêt 2C_918/2020 du 28 décembre 2021 consid. 4.5.1. à 4.5.3; cf. aussi l'arrêt 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.5.2 et 5.5.3 et, déjà, l'arrêt 2C_274/2016 du 7 avril 2016 consid. 4.3).

7.2. En l'espèce, il ressort des faits constatés par l'instance précédente, qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF; supra consid. 2.2), que l'autorité requérante a expliqué que A.A. _____ et B.A. _____ avaient des relations commerciales avec plusieurs personnes et entités qui détenaient des comptes au sein de la Banque, dont D. _____ et le trust E. _____, et qu'elle les soupçonnait d'avoir dissimulé des revenus non déclarés au travers de ces entités. Il ressort par ailleurs des documents produits par la Banque que A.A. _____ et B.A. _____ sont les bénéficiaires du E. _____, lequel détient les sociétés D. _____ et G. _____, au nom desquelles des comptes bancaires étaient ouverts au sein de la Banque entre le 1er avril 2011 et le 30 décembre 2011, date de leur fermeture.

Ces constatations font ressortir l'existence d'un lien entre ces comptes bancaires et les recourants. Au regard du but fiscal que l'autorité requérante poursuit, on ne peut pas reprocher au Tribunal administratif fédéral d'avoir jugé que ce lien suffisait à rendre vraisemblablement pertinente la transmission des renseignements afférents à ces comptes bancaires.

7.3. C'est en vain que les recourants objectent qu'ils n'avaient aucun droit sur le patrimoine du trust E. _____, qui serait irrévocable et discrétionnaire, qu'ils n'avaient pas non plus de contrôle économique sur les comptes bancaires concernés 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 (supra consid. 7.1.3).

7.4. Au vu de ce qui précède, le grief de violation de l'art. 26 CDI CH-IN est rejeté.

8.

Dans un dernier grief, les recourants font valoir que l'autorité requérante a adopté un comportement contraire à la bonne foi (art. 7 let. c LAAF) en dissimulant, dans la présentation des faits figurant dans ses demandes d'assistance administrative, que les informations sur lesquelles reposent ces demandes ne proviennent pas, comme elle l'affirme, de la perquisition qui a été opérée au sein du groupe A. _____, mais des données F. _____. Ils relèvent aussi que l'autorité requérante a fait une déclaration fautive en affirmant qu'ils avaient consenti à la transmission de renseignements (supra consid. A). Ils reprochent au Tribunal administratif fédéral de ne pas avoir tenu compte de ces éléments pour apprécier la bonne foi de l'autorité requérante.

8.1. Selon l'art. 7 let. c LAAF, il n'est pas entré en matière sur une demande d'assistance lorsqu'elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

Le Tribunal fédéral a déjà clarifié la portée du principe de la bonne foi (art. 7 let. c LAAF en relation avec les art. 26 et 31 de la Convention de Vienne sur les traités du 23 mai 1969 [RS 0.111]) en lien

avec l'utilisation de données bancaires volées en Suisse. Il a jugé qu'un Etat qui achèterait de telles données pour les utiliser ensuite dans le cadre de demandes d'assistance administrative adopterait un comportement contraire à la bonne foi et que, hormis ce cas, la question de savoir si un Etat a violé le principe de la bonne foi dans les constellations visées par l'art. 7 let. c LAAF doit être appréciée en fonction des circonstances de chaque cas d'espèce (ATF 143 II 224 consid. 6.4). Si l'Etat requérant n'a pas lui-même acheté des données bancaires volées, la Suisse ne peut déclarer d'emblée comme contraire à la bonne foi une demande d'assistance administrative qui se fonderait sur de telles données. Il faut soit que la CDI applicable (ou dans un protocole s'y rapportant) réserve expressément cette situation, soit que l'Etat requérant ait violé d'une autre manière le principe de la bonne foi au sens de l'art. 26 CV (cf. notamment ATF 143 II 224 consid. 6.2; arrêts 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.2; 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3, in StE 2018 A 32 Nr. 31, traduit in RDAF 2019 II 499; 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.3.1, in StE 2018 A 31.4 Nr. 25, RDAF 2019 II 331). Le Tribunal fédéral a par exemple jugé que la France s'était comportée d'une manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de la Suisse en formulant une demande d'assistance administrative sur la base des données F. _____, alors qu'elle s'était engagée à ne pas le faire (ATF 143 II 224 consid. 6.5-6.6).

8.2. Dans l'arrêt 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 concernant une demande d'assistance administrative indienne, le Tribunal fédéral a relevé que le Tribunal administratif fédéral n'avait pas constaté que l'Inde aurait acheté les données F. _____ (consid. 3), qu'elle ne s'était pas non plus engagée vis-à-vis de la Suisse à s'abstenir d'utiliser les données F. _____ pour requérir l'assistance administrative (consid. 3.1), que la CDI CH-IN ne contenait aucune disposition prohibant l'utilisation de données volées et qu'elle n'obligeait pas non plus l'Etat requérant à fournir des informations sur l'origine des données l'ayant conduit à formuler une demande d'assistance administrative (consid. 3.4.1 et 3.4.2). Il a partant jugé que, sur la base de ces éléments, l'assistance administrative pouvait être accordée à l'Inde. Dans des arrêts ultérieurs, le Tribunal fédéral a rappelé que la question de savoir si l'Inde s'est comportée ou non de bonne foi en lien avec les données F. _____ devait être examinée dans chaque cas d'espèce (arrêts 2C_405/2019 du 16 mai 2019 consid. 4.1.1; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4, in RDAF 2019 II 228; 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.1, 2.3.4 et 2.3.5) et dépend ainsi des circonstances de fait constatées par les autorités précédentes.

8.3. En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a considéré que, dans le cas d'espèce, il n'y avait pas de motif de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante au motif que les demandes d'assistance administrative auraient pour origine les données F. _____. Il a d'abord rappelé que le fait d'exploiter des renseignements issus de données volées n'était pas intrinsèquement contraire au principe de la bonne foi et que l'Inde était entrée en possession des données F. _____ non pas parce qu'elle les avait acquises auprès de l'auteur de l'acte punissable, mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (arrêt attaqué consid. 6.2.2.3). Il a ensuite constaté que l'autorité requérante ne s'était pas engagée vis-à-vis de la Suisse à s'abstenir d'utiliser les données F. _____, mais qu'elle lui avait au contraire indiqué que, de son point de vue, l'utilisation de renseignements volés ne s'opposait en principe pas au respect par la Suisse de ses obligations en matière d'assistance administrative (arrêt attaqué consid. 6.2.2.3). Les juges précédents ont ensuite considéré que c'était en vain que les recourants affirmaient que l'autorité requérante n'avait disposé d'aucun élément distinct des données F. _____ pour fonder ses demandes d'assistance administrative et que la perquisition que cette autorité avait menée au sein du groupe A. _____ n'avait porté aucun fruit. Cette allégation n'était pas propre à mettre en doute l'affirmation de l'autorité requérante, selon laquelle l'enquête et la perquisition qu'elle avait menées en Inde avaient révélé l'existence du compte bancaire ouvert auprès de la Banque (à ce sujet, cf. supra consid. A). Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs considéré que la manière dont l'autorité requérante avait présenté les faits était plausible, que la CDI CH-IN n'imposait pas à l'Etat requérant de fournir des informations sur l'origine des données et que le seul fait d'utiliser des données volées pour former une demande d'assistance administrative ne représentait de toute manière pas un comportement contraire à la bonne foi. Même s'il fallait considérer que la " véritable chronologie " était différente de celle figurant dans les demandes d'assistance du 18 avril 2013, cela n'était donc pas de nature, selon le Tribunal administratif fédéral, à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant.

8.4. Il ressort de ces constatations de fait, qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que l'Inde n'avait pas acheté les données F. _____ et qu'elle ne s'est pas engagée vis-à-vis de la Suisse à ne

pas les utiliser pour former des demandes d'assistance administrative. Le Tribunal administratif fédéral a en outre retenu que la version des faits qui était présentée par l'autorité requérante dans ses demandes d'assistance administrative était plausible. Sur ce point, les recourants objectent que l'autorité requérante a dissimulé de manière déloyale la véritable origine des informations qui ont débouché sur les demandes d'assistance qui les visent. Par cette argumentation, les recourants se limitent à opposer de manière appellatoire leur propre appréciation à celle du Tribunal administratif fédéral, sans alléguer ni a fortiori démontrer, conformément aux exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF, que celle des juges précédents serait entachée d'arbitraire (cf. supra consid. 2.2). Ces critiques ne peuvent donc pas être prises en compte.

Les recourants se prévalent finalement en vain du fait que l'affirmation de l'autorité requérante, selon laquelle ils auraient consenti, devant elle, à l'octroi de l'assistance administrative, serait inexacte, et que l'autorité requérante aurait ainsi cherché à tromper l'Administration fédérale de manière contraire à la bonne foi. L'octroi de l'assistance administrative ne dépend en effet pas du point de savoir si la personne concernée y consent ou non devant l'autorité requérante, de sorte que l'on ne voit pas ce que l'autorité requérante aurait voulu obtenir de l'Administration fédérale par une présentation des faits inexacte sur ce point. Les recourants perdent en outre de vue que, selon l'art. 16 al. 1 LAAF, le consentement à la remise de renseignements doit être donné par écrit à l'Administration fédérale et que, dans cette hypothèse, cette dernière clôt ensuite la procédure conformément à l'art. 16 al. 2 LAAF. Quoiqu'il en soit, il ressort des faits constatés (supra let. A in fine) que les recourants ont indiqué à l'Administration fédérale qu'ils s'opposaient à l'octroi de l'assistance administrative les concernant et que l'Administration fédérale en a dûment tenu compte, puisqu'elle n'a pas clos la procédure selon l'art. 16 al. 2 LAAF, mais rendu une décision finale en application de l'art. 17 al. 1 LAAF.

8.5. Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé l'art. 7 let. c LAAF en considérant que l'autorité requérante n'avait pas adopté un comportement contraire à la bonne foi dans la présente cause. Le grief de violation de cette disposition est partant rejeté.

9.

Les recourants demandent encore qu'en tout état de cause, l'arrêt du Tribunal fédéral soit caviardé avant sa publication, afin que leur identité et celle de tiers soit préservée. Ils sollicitent en particulier le caviardage de leur lieu de domicile et des " dates et numéros de référence des décisions et autres actes rendus par l'autorité requérante ".

9.1. Il incombe aux parties qui estiment que le principe de la publicité de la justice, garanti notamment par l'art. 30 al. 3 Cst. (sur l'importance de ce principe, [ATF 147 I 407](#) consid. 6.1; [146 I 30](#) consid. 2.2; [143 I 194](#) consid. 3.1) et que la LTF met en oeuvre (cf. art. 27 et 59 LTF), entre en conflit avec la protection de leur personnalité et de leur sphère privée, de formuler une demande formelle et motivée tendant à ce que leurs droits soient préservés. A cet effet, elles peuvent, notamment, conclure à ce qu'il soit exceptionnellement renoncé à la publication de l'arrêt sur internet (arrêt [2C_201/2016](#) du 3 novembre 2017 consid. 3.2 non publié in [ATF 144 II 130](#)). Cette publication intervient toutefois par principe sous une forme anonyme (cf. art. 27 al. 2 LTF). L'anonymisation des arrêts publiés sur internet inclut l'adresse des parties telle qu'elle est mentionnée dans le rubrum (ALAIN WURZBURGER, in Commentaire de la LTF, 2e éd. 2014, n° 13 ad art. 27 LTF).

9.2. En l'espèce, le mémoire de recours ne contient aucune motivation expliquant pourquoi le Tribunal fédéral devrait procéder à des caviardages supplémentaires par rapport à ceux qui sont usuellement pratiqués en vue de la publication de l'arrêt. La demande est donc rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

10.

Ce qui précède conduit au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité.

Il ne sera pas donné suite à la demande que les recourants adressent au Tribunal fédéral d'ordonner à l'Administration fédérale de rappeler à l'autorité requérante ses obligations découlant de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, dès lors que le Tribunal administratif fédéral y a déjà procédé au chiffre 3 du dispositif de son arrêt (cf. supra consid. B).

11.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 3 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al.1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires des recourants, à l'Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 6 juillet 2022

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Vuadens