



Arrêt du 3 avril 2019

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Michael Beusch, Sonja Bossart Meier, juges,
John Romand, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Maître Frédéric Neukomm,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

Faits :**A.**

A.a Le (...) 2017, le Foreign Tax & Tax Research Division du gouvernement indien (ci-après : autorité requérante ou indienne) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) une demande d'assistance administrative en matière fiscale visant A. _____, citoyen et résident indien.

L'autorité requérante se référait à la Convention du 2 novembre 1994 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).

Elle indiquait que les informations sollicitées l'étaient aux fins fiscales, soit en vue de la détermination, l'évaluation et le prélèvement d'impôts, pour le recouvrement et l'exécution des créances fiscales ainsi que les enquêtes ou poursuites en matière fiscale. Elle précisait également que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune indiens étaient concernés par la demande d'assistance.

Elle expliquait en substance que les autorités fiscales indiennes seraient en possession d'informations spécifiques concernant la constitution d'une entité offshore par le principal intéressé. A. _____, ressortissant indien et assujetti illimité en Inde, serait le bénéficiaire de (...) (ci-après : fondation), sise (...), par l'intermédiaire de (...), une société ayant son siège à Genève.

Dès lors, elle exposait que les informations requises seraient nécessaires pour apprécier l'activité menée ainsi que le but poursuivi par la fondation et indispensables pour connaître de la situation fiscale du principal intéressé, en considération de la loi fiscale indienne de 1961.

Dans le cadre d'une enquête menée en Inde, A. _____ aurait admis avoir agi en tant que conseiller de la fondation sans toutefois fournir les documents et l'entier des informations relatifs à cette entité.

L'autorité requérante sollicitait en conséquence l'assistance de la Suisse pour obtenir des renseignements, pour la période du 4 octobre 2004 au 31 mars 2017. Elle précisait que toutes les informations reçues en relation avec la demande d'assistance administrative en matière fiscale seraient maintenues confidentielles et utilisées uniquement dans les buts autorisés par la CDI CH-IN.

La demande portait plus spécifiquement sur des données ainsi que des documents semblait-il en possession de (...). Etait en particulier requise, la documentation relative aux obligations de diligence établie par la société intermédiaire susmentionnée dans la relation d'affaires avec la fondation, y compris les données des "beneficial owner(s), Pomoter(s), Manager(s)" de cette dernière.

A.b Par ordonnance du 25 juillet 2017, l'AFC a requis (...) de lui fournir les documents et renseignements demandés, pour la période du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2017.

Dite société y a répondu par courrier du 11 août 2017, en fournissant des indications et documents qu'elle détenait relatifs à l'organisation de la fondation ainsi qu'à son mode d'administration. Ont notamment été transmis, les acte constitutif et statuts de la fondation, le registre des parts sociales de la société (...) détenue à 100 % par la fondation (...), les états financiers de cette dernière pour les années 2013 à 2017, les relevés bancaires du compte n° (...) ouvert auprès d'une banque (...) au nom de la fondation, ainsi que des factures adressées à cette entité par (...).

A. _____ est mentionné dans les statuts de la fondation de 2004 établi pour elle par (...), puis dans une seconde version dudit document, créée (...) en 2005, laquelle décrit, en sa troisième annexe signée et paraphée par A. _____, les caractéristiques de la fonction de conseiller.

A. _____ figure en sus sur le formulaire d'identification de l'ayant droit économique de la fondation, pièce qu'il a signée en 2005 et qui fait mention de "A. _____" sous l'indication suivante cochée et en anglais dans le texte : "I am the Settlor of the assets that (...) will place in a Foundation, invest or transfer" (je suis le constituant des avoirs que (...) va placer, investir ou transférer dans une fondation). Sa signature a également été apposée au bas d'un document du profil client dans le cadre de la constitution de la fondation, par laquelle il confirme en tant que constituant, certaines informations relatives notamment au versement des apports initiaux.

Outre les documents susmentionnés, (...) a transmis copie d'un courrier daté du 7 mars 2008 et signé par A. _____, par lequel il avait indiqué renoncer à sa position de conseiller de la fondation.

Une reproduction du passeport de B. _____, (...), intervenant en cours de procédure en tant que personne habilitée à recourir, a été de plus fournie.

Enfin, de la documentation relative à la dissolution de la fondation en date du (...) 2017 a également été produite le (...) 2017 (...).

A.c Le 12 octobre 2017, l'AFC a été informée par courrier que A._____ s'opposait à la transmission d'informations à l'autorité requérante concernant la fondation, respectivement que B._____, indiquée comme "personne concernée au sens de la LAAF dans la mesure où elle est la constituante et bénéficiaire de la fondation pour laquelle la demande est formulée", refusait la communication de son identité à cette autorité.

B.

B.a Par décision finale du 23 novembre 2017, notifiée au représentant de A._____ et B._____, l'AFC prévoit :

- d'accorder aux autorités compétentes indiennes l'assistance administrative concernant A._____.
- de leur transmettre en substance, les informations suivantes :

A._____ n'est pas le promoteur, le gestionnaire ou l'ayant droit économique de la fondation. Il n'est pas lié à un autre titre à cette dernière durant la période déterminante.

(...)

Selon (...), le formulaire d'identification de l'ayant droit économique indique de manière erronée A._____ en tant que constituant. En effet, B._____ aurait effectué les seuls apports à la fondation via (...) et (...).

La fondation détenait jusqu'en 2015, 100 % des parts de la société (...), apportées préalablement à la période déterminante par B._____, ainsi qu'une somme d'argent marginale à la banque.

La fondation détenait un compte bancaire (...) n° (...) auprès d'une banque (...).

Elle ne détenait pas d'autre compte localisé en Suisse.

Selon (...), il n'y a pas eu de convention entre A._____ et la fondation, de même que de transcriptions de communications entre celle-ci, A._____ et (...).

Cette dernière ignore si des frais, d'enregistrement ou autres, auraient été versés de/ou à A. _____ par/ou à une autorité, de régulation financière notamment.

- d'informer les autorités compétentes indiennes que les informations susmentionnées sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 26 par. 2 CDI CH-IN).
- de ne pas percevoir de frais ni d'allouer de dépens.

B.b Afin de corroborer les informations ci-dessus, l'AFC a joint à sa décision les pièces mentionnées ci-dessus (consid. A.b), en partie caviardées.

C.

Par recours du 22 décembre 2017, A. _____ (ci-après : recourant) et B. _____ (ci-après : recourante) ont porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF). Le recourant conclut principalement, à ce que soit ordonnée la non-entrée en matière sur la demande d'assistance administrative le concernant et subsidiairement, à ce que si le Tribunal devait accepter sur le principe d'entrer en matière sur l'assistance administrative, que tous les documents mentionnant le nom de la recourante soient extraits ou rendus anonymes. Plus subsidiairement encore, il conclut à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision, dite autorité devant en tout état être condamnée au versement des frais et dépens de la procédure.

D.

Par réponse du 15 février 2018, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'article 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (RS 173.32 ; ci-après : LTAF) et sous réserve des exceptions prévues à l'article 32 LTAF, les recours contre les décisions au sens de l'article 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure

administrative (RS 172.021 ; ci-après : PA), prises par l'administration fédérale (voir art. 33 LTAF), sont du ressort du TAF.

1.2 La présente affaire, portant sur un recours dirigé contre une décision finale d'une unité de l'administration fédérale, est de la compétence du Tribunal.

1.3 La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (RS 651.1 ; ci-après : LAAF) n'en disposent autrement (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF et 19 al. 5 LAAF).

1.4 Ont la qualité pour recourir selon l'article 19, alinéa 2, LAAF, la personne concernée (définie à l'art. 3 let. a LAAF) et les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'article 48 PA, soit notamment quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Quant à ce dernier point, une conclusion servant uniquement les intérêts d'un tiers serait irrecevable (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 1.4 et A-4668/2014 du 25 avril 2016 consid. 4.1).

1.5 Si les recourants ont participé à la procédure devant l'AFC, ils sont en revanche touchés différemment par la décision litigieuse dont ils sont tous deux destinataires. Le recourant, en tant que premier concerné par des renseignements sollicités via une demande d'assistance administrative, est spécialement atteint par la décision en découlant et possède manifestement un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

A noter cependant que son intérêt se limiterait à la modification cas échéant des points du dispositif qui le concernent. La question de savoir si la quatrième conclusion formulée par le recourant et qui se rapporte à la recourante défendrait uniquement les intérêts de celle-ci peut rester indéterminée. En effet, le Tribunal comprend qu'elle a été formulée par la recourante également, ce qui ressort des formules employées dans le mémoire de recours, notamment en dernière page de cette écriture, signée du reste au nom et pour le compte des deux recourants, par laquelle ces derniers persistent dans leurs conclusions.

Or, en tant que l'AFC a l'intention de transmettre des informations concernant la recourante, celle-ci est directement atteinte par la décision de l'AFC. Elle est donc spécialement atteinte par la décision attaquée et a un intérêt

digne de protection à sa modification. Elle est en outre intervenue et a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, en tant que personne habilitée à recourir et personne concernée, ce qui lui vaut qualité pour recourir.

1.6 Le recours a au surplus été formé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et dans les formes prescrites à l'article 52 PA. Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

2.

En ce qui a trait à l'assistance administrative fiscale, le TAF dispose, conformément à l'article 19, alinéa 5, LAAF, en lien avec l'article 49 PA, du plein pouvoir de cognition. Il constate les faits d'office alors que les parties sont tenues de collaborer à leur constatation (art. 12 et 13 PA). Il applique le droit de même, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA). Il s'en tient néanmoins en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

3.

3.1 L'assistance administrative avec l'Inde est régie par l'article 26 de la CDI CH-IN et par le chiffre 10 (ad art. 26) du Protocole du 2 novembre 1994 joint à cette convention (RS 0.672.942.31 ; ci-après : Protocole CDI CH-IN). Dites bases légales ont été modifiées par les articles 8 et 13 du Protocole du 30 août 2010 modifiant la Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et son protocole (RO 2011 4617 ; ci-après : Protocole de révision). Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant, en Inde, l'année fiscale débutant le 1^{er} avril 2011 et les années suivantes (art. 14 ch. 2 et 3 du Protocole de révision ; arrêt du TAF A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1). La LAAF règle, en droit interne, l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale d'échange de renseignements sur demande et concrétise ainsi la mise en œuvre des règles y relatives prévues dans la CDI CH-IN (cf. art. 1 al. 1 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 10.1 et 143 II 136 consid. 4.4).

3.2 Les renseignements sollicités en l'espèce, par l'autorité requérante, l'étaient pour la période du 4 octobre 2004 au 31 mars 2017. L'AFC cependant a, à juste titre, tenant compte du champ d'application temporel de l'article 26 CDI CH-IN, exclu la transmission de renseignements concernant la période antérieure au 1^{er} avril 2011.

4.

Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'article 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV), s'applique en tant que principe de droit international public et implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. En outre, selon l'article 31, alinéa 1, CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but. Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). La présomption de la bonne foi peut cependant être renversée, sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 et arrêt du Tribunal fédéral (ci-après : TF) 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.1). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV (arrêts du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1 et A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), ce qui est le cas de l'Inde qui n'a pas adhéré à la CV (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.1).

5.**5.1** L'article 26, premier paragraphe, CDI CH-IN, a la teneur suivante :

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 dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1.

Cette disposition trouve sa concrétisation à l'article 17, alinéa 2, LAAF, qui fixe que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents. Elle doit les extraire ou les rendre anonymes.

5.2 Dans la même convention, le chiffre 10 (ad art. 26), lettres b et d, du Protocole CDI CH-IN, vient encore préciser l'ampleur de l'échange d'informations convenu par les deux parties à la convention :

Il est entendu que les autorités fiscales de l'Etat requérant fournissent les informations suivantes aux autorités fiscales de l'Etat requis lorsqu'elles présentent une demande de renseignements selon l'art. 26 de la Convention : (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si dispo-

nibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale, (ii) la période visée par la demande, (iii) une description des renseignements demandés comportant leur nature et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis, (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

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. Alors que la let. b du par. 10 pose des exigences de procédure importantes destinées à empêcher la pêche aux renseignements, les sous-par. i) à v) doivent être interprétés de telle manière qu'ils n'entravent pas un échange de renseignements efficace.

5.3 La condition de la pertinence vraisemblable, ainsi qu'illustrée par la Haute Cour, est la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2 et 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents, cette condition est réputée réalisée. Peu importe en revanche qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit au final non pertinente. En outre, il n'incombe pas à l'Etat requis, parce qu'il serait d'avis que les informations manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents, de refuser une demande ou leur transmission. L'Etat requis se limite ainsi, s'agissant de la pertinence vraisemblable des informations susceptibles d'être échangées, à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et si les renseignements sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2). Il en résulte que l'Etat requis ne peut refuser de transmettre que les éléments dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2 et A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêts du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 4.3.1.1 et A-5149/2015 du 29 juin 2016 [décision confirmée par le TF] consid. 4.7.1).

5.4 Si toutes les informations requises par la convention en question, lesquelles figurent en principe dans son protocole, sont contenues dans la demande, la condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4). Il convient de rappeler par ailleurs que la bonne foi de l'Etat requérant est présumée dans les relations internationales en vertu du principe de la confiance (cf. consid. 4 ci-dessus), lequel ne fait cela étant pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'autorité requérante. Il lui impose toutefois de se fier en principe aux indications que lui fournit l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 142 II 161 consid. 2.1.3).

5.5 Une requête d'assistance déposée à des fins de recherche de preuves doit en principe être déclarée irrecevable (cf. art. 7 let. a LAAF). La notion de pêche aux renseignements, précisée par le Tribunal fédéral, assure d'une part que la demande d'assistance administrative ne soit pas formée à des fins exploratoires et limite, d'autre part, la transmission aux renseignements ayant un lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté par l'Etat requérant. Dans le contexte de la CDI CH-IN, le fait que dite demande contienne toutes les informations requises selon la CDI CH-IN et, plus particulièrement, celles listées sous le chiffre 10, lettre b, du Protocole CDI CH-IN, est en principe suffisant pour exclure une pêche aux renseignements (arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.3 et 2C_1162/2016 précité consid. 9.1.1, 9.1.2 et 9.2).

6.

6.1 La demande d'assistance vise couramment, à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant (personne concernée au sens formel). Dans certaines constellations spécifiques, toutefois, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (personne concernée au sens matériel) (voir art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.6.2 et les références citées). Le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable demeure déterminant, sachant qu'il convient également de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence (arrêt du TAF A-5597/2016 précité consid. 4.6.2 et les références citées). Dans le prolongement de ce qui précède, il sera précisé que l'article 4, alinéa 3, LAAF, ne fait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un

nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 6.1).

6.2 Pour déterminer l'ayant droit économique ("beneficial owner") d'un compte bancaire ou d'autres valeurs patrimoniales, il convient dans certains cas de procéder à une analyse selon le principe "substance over form" (cf. ATAF 2011/6 consid. 7.3.2 ; arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.4.5.1 et A-1917/2016 du 3 août 2016 consid. 4.2 ; voir également ATF 141 II 447 consid. 5.2, en particulier 5.2.2 et 5.2.5). Le Tribunal a jugé que le raisonnement en découlant demande dans le domaine de l'assistance administrative en particulier que la personne concernée apporte la preuve emportant la conviction, que les informations dont l'autorité inférieure envisage la transmission sont erronées et partant non déterminantes sous l'angle de l'exigence de la pertinence vraisemblable (arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 7.1.5). Dans cette dernière affaire, des contradictions persistaient entre les déclarations des parties et des documents produits. Le Tribunal a alors estimé qu'une pièce remettant en cause le rôle d'une partie, dont la valeur probante était notamment égale aux affirmations divergentes et documents y relatifs, serait également communiquée à l'autorité requérante, ce, étant donné que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire ; le Tribunal a aussi soulevé le fait que le recourant avait la possibilité de transmettre toute la documentation qui lui semble utile aux autorités fiscales du pays requérant (arrêt du TAF A-4153/2017 précité consid. 7.1.5.1 et le renvoi aux références citées).

7.

7.1 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI-IN), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

7.2 Selon l'article 20, alinéa 2, LAAF, il est rappelé à l'autorité requérante, à la clôture de la procédure, les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret.

8.

En l'espèce, les recourants se plaignent en premier lieu de l'absence de pertinence vraisemblable des informations requises par les autorités indiennes. Plus particulièrement, ils soutiennent que le recourant n'a eu aucun lien avec la fondation durant la période concernée et considèrent qu'il serait choquant de transmettre les informations concernant la recourante.

Le Tribunal examinera d'abord la forme de la demande (consid. 8.1), avant de traiter la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 8.2 et 8.3).

8.1 A titre liminaire, le TAF constate que l'autorité requérante a fourni dans sa demande les éléments permettant d'identifier le recourant, indiqué la période concernée et décrit les renseignements demandés. En outre, l'objectif fiscal poursuivi ainsi que les données de la société détentrice des renseignements requis y figurent également. Les conditions de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont ainsi à ce stade présumées remplies.

8.2 Ensuite, les recourants font grief à l'autorité inférieure de ne pas avoir refusé la transmission des informations relatives à une entité avec laquelle le recourant n'aurait eu aucun lien pendant la période concernée. La thèse qu'ils défendent revient, en substance, à nier la pertinence vraisemblable des informations que l'AFC a prévu de transmettre et en particulier d'un document en rapport avec la fondation – le formulaire d'identification de l'ayant droit économique (cf. pièce 15 du recourant) – et les informations y figurant. Les recourants et la société détentrice des renseignements requis prétendent que dit formulaire liste de manière incorrecte le recourant comme constituant de la fondation. A l'appui de leurs allégations, ils produisent par ailleurs, copie d'un courrier selon lequel le susmentionné a renoncé à sa position de conseiller de la fondation.

8.2.1 Cela revient dès lors à se demander, en reprenant la terminologie du Tribunal fédéral (voir supra consid. 5.3), si le formulaire en question a un rapport avec l'état de fait de la demande et s'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements y figurant se révéleront pertinents, c'est-à-dire sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure indienne, ou s'il apparaît au contraire de manière peu probable voire même certaine qu'ils ne sont pas déterminants.

8.2.2 Lors du dépôt de sa demande, l'autorité indienne a indiqué de manière générale, que les informations sollicitées l'étaient aux fins fiscales.

Elle a expliqué que les autorités indiennes seraient en possession d'informations spécifiques concernant la constitution d'une entité offshore sous la forme d'une fondation par le recourant, dont il serait le bénéficiaire. Elle a également exposé que les informations requises seraient nécessaires pour apprécier l'activité menée ainsi que le but poursuivi par cette structure et indispensables pour connaître de la situation fiscale du principal intéressé, en considération de la législation indienne. Elle a enfin mentionné ne pas avoir obtenu la totalité des renseignements demandés au recourant. En conséquence de quoi, elle a notamment souhaité obtenir copie des documents relatifs aux obligations de diligence de l'intermédiaire financier, détenteur dans ce cas, des renseignements concernant la fondation.

8.2.3 Dans ces conditions, le Tribunal ne voit pas en quoi le formulaire contesté perdrait de sa pertinence vraisemblable et ce qui l'amènerait à considérer avec certitude que les informations y figurant ne seraient point déterminantes en matière fiscale pour examiner la situation entourant cette entité et le recourant. Au contraire, ce document s'inscrit dans un tout cohérent pour connaître du contexte permettant un traitement fiscal adéquat, au regard des prérogatives du recourant vis-à-vis de la fondation (voir ci-après consid. 8.2.4).

8.2.4 S'agissant de la position du recourant vis-à-vis de la fondation ("fondateur" et "conseiller"), l'acte constitutif du (...) 2004 renvoie à ce sujet (cf. art. 13 spécifiquement ainsi que les art. 7 à 9 dans une perspective plus générale) aux statuts du (...) 2005. Il convient donc d'étudier plus avant ces statuts, lesquels indiquent de manière générale qu'au moment de la constitution de la structure, les souhaits du fondateur et conseiller ("the founder and Adviser") ont été pris en compte (art. 2).

8.2.5 Durant l'existence de l'entité, les pouvoirs du conseil de fondation relatifs au maintien des avoirs de celle-ci et leur investissement sont limités au consentement préalable du conseiller ("but with the prior approval of the Adviser" [art. 4]). Le conseil de fondation informe également ce dernier, en ce qui concerne ses avoirs, conformément aux dispositions de l'acte constitutif ou des statuts et suit ses instructions ("to inform the Adviser, regarding its assets as provided for by the Foundation Charter or the Regulations and take his instructions" [art. 4 let. c]).

En ce qui concerne les bénéficiaires, l'article 5 renvoie à l'annexe 2, laquelle contient en particulier les données de la recourante, et précise également que le pouvoir de les nommer ou destituer est dévolu au conseil de fondation, sous réserve du consentement écrit préalable du conseiller

("subject to the prior written consent of the Adviser"), que les règles relatives aux versements aux bénéficiaires peuvent être modifiées par le conseil de fondation, moyennant l'accord écrit préalable du conseiller ("subject to the prior written consent of the Adviser") et qu'avant d'effectuer toute distribution aux bénéficiaires, le conseil susmentionné doit consulter le conseiller ("must consult with the Adviser").

L'article 12 spécifie encore les compétences attribuées à chacune des parties prenantes indiquées ci-dessus, soit que seul le conseil de fondation peut modifier les statuts, moyennant l'accord écrit préalable du conseiller et, par conséquent, dit conseil peut supprimer ou ajouter des bénéficiaires, sous réserve de l'autorisation écrite préalable du conseiller ("only the Foundation Council may amend the present Regulations, provided prior written consent has been received from the Adviser and, consequently, the Foundation Council may delete or add Beneficiaries, subject to the prior written consent by the Adviser" [par. 1]). Si les bénéficiaires principaux souhaitent modifier les statuts ou dissoudre la fondation, ils doivent le signaler par écrit au conseil de fondation ou au conseiller, ce souhait toutefois ne doit pas être considéré comme une instruction, mais comme une recommandation et dit conseil aura toute discrétion pour prendre une décision à cet égard, toujours avec le consentement écrit du conseiller ("same must be made known to the Foundation Council or the Adviser in writing, but such wish shall not be regarded as an instruction, but a recommendation and the Foundation Council will have complete discretion in making a decision in this regard, always upon written consent by the Adviser" [par. 2]).

Par ailleurs, les bénéficiaires principaux peuvent recommander la dissolution de la fondation avant la réalisation de ses objectifs, en l'exprimant par écrit, auquel cas, le conseiller et le conseil de fondation décideront s'ils donneront suite à cette recommandation, ce dernier devant toujours obtenir le consentement écrit préalable du conseiller ("expressing same in writing, in which case, the Adviser and Foundation Council will decide whether to act upon such recommendation. The council shall always obtain the prior written consent of the Adviser in this regard" [art. 13]).

8.2.6 Les compétences du conseiller sont plus spécifiquement encore listées dans l'annexe 3 des statuts par renvoi de l'article 9 de ces derniers, et cette annexe est signée et paraphée par le recourant, lequel est expressément nommé conseiller ("is appointed as the Adviser"). De ce document, il ressort entre autres que le conseiller peut adresser des recommandations au conseil de fondation afin de modifier les statuts ainsi que les bénéfi-

ciaires à tout moment et que celles-ci sont considérées comme des instructions obligatoires, à condition qu'elles soient pleinement conformes aux dispositions de l'acte constitutif. Enfin, le conseiller a le pouvoir de révoquer le conseil de fondation et de le remplacer par un autre.

Les bénéficiaires principaux sont désignés dans la seconde annexe jointe aux statuts, soit : les personnes nommées formellement et de temps à autre par le conseiller ainsi que présentées au conseil de fondation ("persons nominated by the Adviser from time to time in writing and lodged with the Foundation Council"), de même que la recourante ("B. _____").

8.2.7 Compte tenu des pièces revues ci-avant, il doit être constaté que le rôle du conseiller dans la fondation est important. En examinant les caractéristiques de cette fonction, il est à remarquer que son consentement écrit est requis pour nombre de décisions survenant tant à la constitution que durant la vie et lors de la dissolution de la fondation.

8.2.8 A suivre les allégations du recourant, il n'aurait jamais été le constituant, bénéficiaire ou autre de la fondation (p. 16 du mémoire de recours du 22 décembre 2017). Il affirme cependant lui-même au fait n° 16 du mémoire précité en p. 10), fait établi, qu'il a eu une position de conseiller. Il minimise toutefois son implication en invoquant une brièveté d'exercice, lequel aurait été antérieur à la période concernée par la demande. A l'appui de ceci, il produit un courrier de démission de sa fonction de conseiller daté du 7 mars 2008.

Dès lors, en raison de la suppression de la fonction de conseiller (puisqu'aucun successeur n'a été désigné, sinon le conseil de fondation), il convient de constater que serait alors survenue une modification, implicite, des statuts ainsi que de l'acte de fondation, par la restructuration de celle-ci. En conséquence de cet état de fait, certaines prérogatives, notamment la gestion et l'utilisation des avoirs ou celle d'approuver des modifications majeures des statuts et de l'acte de fondation, d'élire voire de révoquer des membres du conseil de fondation, seraient alors de la compétence unique de ce dernier. Certes, dans la pratique, dites tâches pourraient incomber à celui-ci après une modification de l'organisation de la fondation. Seulement le recourant n'expose aucunement pour quelle raison une telle réorganisation aurait été absolument, ni même seulement, nécessaire, par exemple pour conserver les biens ou pour maintenir le but de la fondation. Il aurait à tout le moins appartenu au recourant de l'expliquer.

Alors que le recourant par ces attributions de conseiller exerçait manifestement une surveillance sur le conseil de fondation, on peine à saisir les raisons qui l'auraient amené à retirer, sans autre forme de procès, les garde-fous qu'il avait pourtant lui-même voulus au moment de la création de la fondation ; ceci sans qu'aucune modification formelle des actes concernés ne soit intervenue.

Vu le caractère pour le moins singulier de la situation qui eût paru lors ou à la suite de cette prétendue démission, le Tribunal ne peut que douter de la réelle effectivité de cette pièce. Celle-ci n'est dès lors pas, à elle seule, de nature, ni du reste conjointement avec les déclarations survenues en cours de procédure, à détourner le TAF de la conviction que le recourant a eu un lien avec la fondation durant la période concernée.

En outre et n'en déplaise au recourant, il faut retenir que sa fonction vis-à-vis de la fondation et dont il échoue à convaincre de son insignifiance, ressort de plusieurs documents. Outre le formulaire relatif à l'ayant droit économique l'identifiant comme constituant, il y a lieu de relever encore ici que sa signature a également été apposée au bas d'un document du profil client dans le cadre de la constitution de la fondation, par laquelle il confirme en tant que constituant, certaines informations relatives notamment au versement des apports initiaux à la fondation.

Enfin, même s'il fallait porter crédit aux affirmations du recourant notamment quant au caractère erroné des documents précités, il faudrait alors remarquer avec l'autorité inférieure, que dans cette hypothèse il apparaît curieux qu'aucune rectification n'ait été apportée à la documentation relative à la fondation, durant l'entier de son existence.

Sans trancher au fond et de manière plus spécifique quels ont effectivement été les rôles des parties, il y a lieu de retenir un lien évident entre le recourant et la fondation, du moins sous l'angle de l'exigence de la pertinence vraisemblable, et l'entier des informations et des pièces permettant de définir les contours de ce rapport paraît dès lors vraisemblablement pertinent.

8.2.9 Au vu de ce qui précède, les informations relatives au recourant que l'AFC prévoit de fournir et qui sont contenues dans les documents produits, subsistantes durant la période concernée, restent liées à l'état de fait de la demande et potentiellement propres à être utilisées dans la procédure étrangère (sur le caractère transmissible d'informations liées à des contrats de durée relevant de périodes antérieures à celles visées par la requête

d'assistance, voir l'arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2, confirmé par jugement du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018). Il reviendra cas échéant, aux autorités fiscales indiennes d'écarter les pièces demandées mais contestées de leur dossier, si au final, celles-ci s'avéraient non pertinentes.

8.3 Reste à savoir dans quelle mesure la transmission des informations et documents notamment bancaires requis par l'Inde est admissible, en tant qu'ils comprennent le nom de la recourante.

L'approche suivie auparavant par le Tribunal, pour démontrer du lien entre le recourant et la fondation, permet également de constater que la recourante a joué un rôle prépondérant dans la création de cette entité, ce jusqu'à la dissolution de celle-ci. Elle apparaît en effet en avoir été pour le moins bénéficiaire principale jusqu'aux distributions finales (voir annexe 2 des statuts de 2005).

Le Tribunal relève en sus que les recourants, dans leur opposition du 12 octobre 2017, ont soulevé qu'elle est "une personne concernée au sens de la LAAF dans la mesure où elle est la constituante et bénéficiaire de la fondation pour laquelle la demande est formulée" mais nient par la suite la vraisemblable pertinence des renseignements la concernant. Cette qualification, pourtant, plaide davantage pour une transmission des informations en question, puisque la position de la recourante, telle que décrite ci-avant, présente un lien avec la fondation, le recourant et partant la demande d'assistance administrative.

Son lien avec la fondation n'est cela dit pas contesté, tout au contraire, les recourants cherchant à le renforcer en prétendant qu'elle aurait également apporté les fonds initiaux en tant que constituante. Ceci démontre si besoin est, que l'apparition de son nom n'est pas le fruit d'un pur hasard, ce qui au demeurant ne ressort pas des pièces produites au dossier puisqu'à nouveau elle y figure en tant que partie prenante principale à divers endroits (notamment dans les statuts de 2004, l'annexe 2 des statuts de 2005, le formulaire d'identification de l'ayant droit économique du (...) 2005 et en pages quatre des états financiers de la fondation des (...) 2015 et 2016 ainsi qu'au (...) 2017).

(...) proche du recourant ainsi que constituante éventuelle de la fondation, créée dans tous les cas a priori à son bénéfice, elle entretient de ce point de vue un rapport essentiel avec la fondation et la personne concernée par la demande y relative. La transmission des documents mentionnant son

nom n'est dès lors pas empêchée de ce fait par l'article 4, alinéa 3, LAAF, et la demande subsidiaire de rendre anonyme tous les documents mentionnant le nom de la recourante doit être écarté.

8.4 Par conséquent, il faut admettre que les informations requises par les autorités indiennes satisfont l'exigence de la pertinence vraisemblable. Le grief des recourants est partant rejeté.

9.

Ensuite, sans pour autant entreprendre un examen d'office de l'ensemble des pièces du dossier (cf. consid. 2 ci-avant), le TAF observe qu'il est manifeste que la décision de l'autorité inférieure contient des informations qui sortent du cadre de ce qui est demandé par l'autorité requérante.

(...)

10.

Dans un second grief, les recourants invoquent également la mauvaise foi des autorités indiennes et craignent une violation du principe de la spécialité.

Poursuivant dans l'examen du fond de la décision attaquée, le Tribunal traitera le principe de la bonne foi (consid. 10.1), les aspects relatifs à la pêche aux renseignements (consid. 10.2) et le principe de spécialité (consid. 10.3).

10.1

10.1.1 Les recourants soutiennent que l'autorité requérante viole le principe de la bonne foi puisque la demande repose sur des faits erronés et sans fondement. Le recourant, de son point de vue, n'a aucun lien avec la fondation, n'étant en sus pas le constituant de cette entité ; rôle qui revenait à (...). La demande se fonderait dès lors sur des informations inexactes (...).

10.1.2 L'argument des recourants (...) ne convainc pas. En effet, il ressort au contraire de la demande d'assistance administrative que l'autorité requérante a enquêté en interne pour corroborer les informations en sa possession. Elle indique en outre que, durant ses investigations, le recourant aurait refusé de collaborer pleinement et reconnu avoir agi en tant que conseiller de la fondation, sans qu'il ne fournisse toutefois les documents et l'entier des informations relatifs à cette entité. Ceci du reste n'est pas infirmé par les recourants.

Par conséquent, les indications fournies par l'Inde ne sauraient être mises en doute par la Suisse, faute pour les recourants d'avoir apporté des éléments établis qui prouveraient que l'autorité requérante aurait agi de mauvaise foi. Le grief des recourants est donc rejeté.

10.2 Quant à l'allégation des recourants selon laquelle, la demande constituerait un tâtonnement de la part du fisc indien, il sera renvoyé aux considérants ci-dessus, dans lesquels le TAF a retenu que les conditions formelles du chiffre 10, lettre b, du Protocole CDI CH-IN, sont remplies (consid. 8.1) et que les renseignements sollicités correspondent aux faits de la demande (consid. 8.2.3 à 8.2.9). Plus particulièrement, celle-ci intervient en rapport avec des investigations menées en Inde à l'encontre du recourant et porte sur des renseignements en lien avec les faits y figurant. Dès lors, la demande ne correspond pas à une pêche aux renseignements prohibée au sens défini précédemment et l'argument des recourants y relatif est mal fondé.

10.3

10.3.1 En dernier lieu, il convient d'examiner l'allégation des recourants selon laquelle l'AFC aurait violé le principe de la spécialité. Ils soutiennent qu'il existe un risque que les informations transmises à l'Inde soient divulguées du fait que le gouvernement indien ne serait pas en position de confirmer la confidentialité des données et leur utilisation dans un but fiscal.

10.3.2 Premièrement, le Tribunal retient que l'AFC indique formellement dans sa décision finale qu'il sera rappelé aux autorités indiennes, ainsi que le prévoit le droit suisse, les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret telles que prévues par la CDI CH-IN. Deuxièmement, dans la lignée des considérants ci-dessus au sujet des principes de la bonne foi et de la confiance, les indications de l'Etat requérant sont présumées formulées de bonne foi. Or, l'autorité indienne précise dans sa demande, que toutes les informations reçues en relation avec cette dernière seront maintenues confidentielles et utilisées uniquement dans les buts autorisés par la CDI CH-IN. Les arguments soulevés par les recourants, tenant davantage de conjectures, étayées par des hypothèses, que d'éléments concrets pouvant contredire la bonne foi de l'Inde, ne permettent pas de remettre en cause les indications de ces autorités. Partant, ce grief également est rejeté.

11.

11.1 Il découle de ce qui précède que sous réserve des caviardages et de

la modification du dispositif évoqués ci-avant (cf. consid. 9) la décision attaquée est conforme au droit. Le recours doit par conséquent être rejeté.

11.2 Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [RS 173.320.2 ; ci-après : FITAF]) sont ici arrêtés 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 leur charge par quatre cinquièmes, soit 4 000 francs. Ils les supporteront à parts égales et solidairement. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 5 000 francs déjà versée (cf. art. 4 FITAF). Le solde de 1 000 francs sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

11.3 Une indemnité à titre de dépens de 1 500 francs est allouée aux recourants (art. 64 al. 1 PA, art. 7 al. 2 FITAF), 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. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

12.

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 [RS 173.110 ; ci-après : LTF]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'article 84, alinéa 2, LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis et rejeté pour le surplus.

2.

La décision finale du 23 novembre 2017 de l'autorité inférieure est modifiée dans le sens que l'AFC doit, avant la transmission des informations au Foreign Tax & Tax Research Division du gouvernement indien, procéder aux modifications et caviardages complémentaires mentionnés au considérant 9.

3.

Les frais de procédure de 4 000 francs sont mis à la charge des recourants et prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 5 000 francs. Le solde de 1 000 francs leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

4.

L'autorité inférieure doit verser 1 500 francs aux recourants à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie RoCHAT Pauchard

John Romand

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'article 84, alinéa 2, LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b 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 :