



---

Cour I  
A-1564/2020

## **Arrêt du 27 avril 2021**

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Marianne Ryter, Sonja Bossart Meier, juges,  
Rafi Feller, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_ **Ltd.**,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Maître Alain-Edouard Fischer  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

## Faits :

### A.

**A.a** Par quatre requêtes du (...) 2016, les autorités compétentes indiennes (ci-après également : MFI ou autorité requérante) ont présenté cinq demandes d'échange de renseignements fondées sur l'art. 26 CDI CH-IN, en relation avec le chiffre 10 du Protocole à cette convention (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31) ; ci-après : CDI CH-IN et Protocole CDI CH-IN). Une demande concernait C.\_\_\_\_\_ (dossier TAF A-3482/2018) et se rapportait à la période entre le 1<sup>er</sup> avril 1999 et le 31 mars 2016. Elle exposait en substance que la contribuable concernée était résidente en Inde et que des investigations en cours avaient montré qu'elle était titulaire de plusieurs comptes bancaires non déclarés parmi lesquels le compte ayant la référence (...), détenu auprès de Y.\_\_\_\_\_ (ci-après : [...]) et dont étaient également titulaires D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_. Les deux prénommés son respectivement la fille et le fils de la personne concernée, C.\_\_\_\_\_, par cette demande. Dite demande expliquait au surplus que E.\_\_\_\_\_ et son propre fils, F.\_\_\_\_\_, étaient actionnaires d'une société A.\_\_\_\_\_ Ltd. Or cette société détenait un compte bancaire auprès de la banque X.\_\_\_\_\_ à (...). L'analyse d'extraits de ce compte singapourien avait permis d'identifier un versement de (...) intervenu le (...) 2008 sur le compte de A.\_\_\_\_\_ Ltd au débit du compte auprès de Y.\_\_\_\_\_ dont était – notant – titulaire la personne concernée, C.\_\_\_\_\_. La demande expliquait finalement que tant F.\_\_\_\_\_ que C.\_\_\_\_\_ niaient être liés à ces comptes bancaires.

**A.b** Une autre demande du (...) 2016 concernait directement E.\_\_\_\_\_ déjà cité (dossier TAF A-3490/2018), pour un état de fait similaire, et visait à obtenir des informations sur, outre le compte précité, également un compte détenu auprès de Y.\_\_\_\_\_ dont l'IBAN était (...). Il ressort de cette demande qu'un autre virement que celui du 22 février 2008 précité a été effectué au débit du compte de E.\_\_\_\_\_ en faveur de celui de la société A.\_\_\_\_\_ Ltd le (...) 2008 pour un montant de (...). Une troisième demande (dossier TAF A-3492/2018) toujours datée du (...) 2016, concernait directement D.\_\_\_\_\_ et présentait le même état de fait que les autres demandes. Finalement, les deux dernières demandes (dossier TAF A-3493/2018), toujours du (...) 2016, concernaient directement F.\_\_\_\_\_ pour le même état de fait.

**A.c** Compte tenu de ces explications, l'autorité compétente indienne sollicitait globalement dans les cinq demandes la transmission des renseignements concernant C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ (sa fille), E.\_\_\_\_\_ (son fils) et

F.\_\_\_\_\_, en particulier des copies des relevés bancaires des comptes désignés auprès de l'Y.\_\_\_\_\_ et dont ils étaient titulaires, de transmettre la documentation KYC/AML des comptes bancaires précités et de vérifier, cas échéant transmettre, tout compte dont ils seraient titulaires ou ayant-droit auprès de cette banque.

## **B.**

**B.a** Par quatre décisions finales du 11 mai 2018, l'autorité inférieure a décidé d'accorder aux autorités compétentes indiennes l'assistance administrative concernant les quatre personnes prénommées, en limitant cependant la période pour laquelle les renseignements et documents pouvaient être fournis à partir du 1<sup>er</sup> avril 2011.

**B.b** Par arrêt du 5 août 2019, le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF, Tribunal ou Cour de céans) a confirmé que l'assistance administrative devait être accordée aux autorités compétentes indiennes (les procédures A-3482, A-3490/2018, A-3492/2018 et A-3493/2018 ayant été jointes sous la référence A-3482/2018 : ci-après, également « la procédure principale »). Il s'est toutefois écarté des décisions finales du 11 mai 2018 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) sur deux points. En premier lieu, il a ordonné à l'AFC de procéder à des caviardages supplémentaires, comme elle s'était déjà engagée à le faire au cours de la procédure (consid. 7.2.1 de l'arrêt du TAF susmentionné). En second lieu, il a interdit à l'AFC de transmettre les renseignements concernant la période fiscale indienne couvrant la période du 1<sup>er</sup> avril 2015 au 31 mars 2016, au motif que le délai pour déclarer les revenus afférents à cette période était encore ouvert et que l'autorité requérante n'avait dans cette mesure pas respecté le principe de subsidiarité (consid. 8.2). Au surplus, la Cour de céans a refusé d'ordonner le caviardage des noms de B.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, ainsi que le nom de la société A.\_\_\_\_\_ Limited, qui apparaissaient dans la documentation. Le Tribunal administratif fédéral a partant très partiellement admis les recours, les a rejetés pour le surplus (chiffre 1 du dispositif) et a modifié les décisions finales du 11 mai 2018 de l'AFC dans le sens des considérants 7.2.1 et 8.2 de son arrêt (chiffre 2 du dispositif).

**B.c** Sur recours de l'AFC, le Tribunal fédéral a, par arrêt du 16 novembre 2020 (2C\_703/2019), confirmé l'arrêt précité du Tribunal administratif fédéral.

**C.**

**C.a** Dans l'intervalle, soit par courrier du 19 septembre 2019, sous la plume de leur représentant Maître Alain-Edouard Fischer, B. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) ainsi que la société A. \_\_\_\_\_ Ltd (ci-après : la recourante), ont indiqué avoir récemment eu connaissance de l'arrêt du TAF du 5 août 2019 (ci-avant, Faits, let. B.b). Ils soutenaient disposer de la qualité de partie dans la procédure alors pendante devant le Tribunal fédéral et invoquaient une violation de leur droit d'être entendus au motif que l'AFC ne les avait pas informés de la procédure. Ils ont ainsi requis un accès aux pièces les concernant, afin de faire valoir leurs observations et, le cas échéant, pouvoir s'opposer formellement à la requête d'assistance des autorités indiennes.

**C.b** Par courrier du 17 octobre 2019, l'AFC a indiqué aux recourants que vu l'effet dévolutif du recours, la procédure était pendante devant le Tribunal fédéral et qu'elle ne pouvait dès lors lui octroyer l'accès aux pièces du dossier. Par courrier du 5 novembre 2019, les recourants ont pris note du refus de l'AFC de leur octroyer l'accès aux pièces et ont requis le prononcé d'une décision formelle. Par courrier du 18 novembre 2019, l'AFC a transmis au Tribunal fédéral les courriers des recourants du 19 septembre 2019 et du 17 octobre 2019. Par courrier du 19 novembre 2019, le Tribunal fédéral a indiqué à l'AFC qu'il appartenait à celle-ci de donner la suite qu'elle jugeait utile à la requête des recourants.

**C.c** Par courrier du 5 décembre 2019, Maître Alain-Edouard Fischer a mis en demeure l'AFC de lui octroyer un accès aux dossiers concernant ses mandants et de requérir la suspension de la procédure en cours devant le Tribunal fédéral. Enfin, par courrier du 22 janvier 2020, l'AFC a remis aux recourants les pièces des dossiers (...) et (...), dans lesquelles le nom des recourants apparaissaient. Elle a dans ce cadre précisé que cet accès se faisait à titre purement informatif, afin de permettre aux recourants de consulter les pièces traitées par l'AFC, dans lesquelles ils étaient mentionnés. Elle a en revanche relevé que ces derniers intervenaient de manière tardive dans la procédure, dès lors qu'ils avaient eu connaissance de celle-ci depuis plusieurs années, sans jamais s'être manifestés. Elle a ainsi indiqué qu'elle considérait que les recourants ne pouvaient plus prétendre participer aux procédures. Par courrier du 28 janvier 2020, les recourants ont mis en demeure l'AFC de leur impartir un délai pour se prononcer sur la transmission des informations aux autorités indiennes et, subsidiairement, si l'AFC refusait de leur fixer un délai, de rendre une décision formelle à ce sujet.

**D.**

Par décision du 10 février 2020, l'AFC a décidé que les recourants intervenaient tardivement et de manière fautive dans les procédures alors pendantes devant le Tribunal fédéral (dispositif ch. 1), que, partant, ils ne pouvaient pas prendre part à ces procédures (dispositif ch. 2) et qu'ainsi, la requête du 29 janvier 2020 tendant à l'octroi d'un délai pour se prononcer sur la transmission des pièces aux autorités indiennes les concernant était rejetée (dispositif ch. 3). Plus en détails, l'AFC considère que les recourants agissent de mauvaise foi, dans la mesure où ils se sont manifestés tardivement dans la procédure, alors que celle-ci leur était connue depuis plusieurs années. L'AFC considère dès lors que les recourants ne peuvent pas prétendre participer à la procédure et que, partant, aucun délai pour prendre position ne peut leur être octroyé.

**E.**

Par recours du 12 mars 2020, les recourants ont déféré cette décision devant le Tribunal administratif fédéral en concluant principalement à la constatation de la nullité des décisions du 11 mai 2018 de l'AFC (ci-après: autorité inférieure), rendues dans le cadre des procédures référencées par l'autorité inférieure (...), qui était à ce moment encore pendantes devant le Tribunal fédéral et subsidiairement à l'annulation de la décision du 10 février 2020, afin que les recourants disposent d'un délai pour se déterminer sur la transmission aux autorités indiennes de la documentation bancaire dans laquelle ils apparaissent.

**F.**

Les parties ont encore échangé leurs points de vue en date 4 juin 2020 pour l'autorité inférieure et en date du 10 juillet 2020 pour les recourants. Les parties ont en outre pu se déterminer en date des 15 janvier et 16 février 2021 (recourants) et 5 février 2021 (autorité inférieure) sur la portée de l'arrêt précité du Tribunal fédéral rendu le 16 novembre 2020 dans la procédure principale.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

**Droit :****1.**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin

2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 1 et 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

Les recourants ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils sont directement atteints par la décision attaquée et jouissent sans conteste de la qualité pour recourir dans la présente procédure (art. 14 al. 1 et 2 ainsi que l'art. 19 al. 2 en relation avec l'art. 3 let. a LAAF ; art. 48 al. 1 PA).

La décision attaquée est datée du 10 février 2020 et a été notifiée le lendemain. Un délai compté en jours concerne à courir le lendemain de sa communication (art. 20 al. 1 PA). Le mémoire de recours du 12 mars 2020 a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Le recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA) et l'avance de frais requise a été versée en temps voulu (art. 21 al. 3 PA).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

## **2.**

**2.1** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2<sup>ème</sup> éd., 2011, p. 300). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3<sup>e</sup> éd. 2013, ch. 1135).

### **3.**

La conclusion principale du recours du 12 mars 2020 tend à faire constater la nullité des décisions du 11 mai 2018 de l'autorité inférieure, rendues dans le cadre des procédures ayant alors déjà donné lieu à l'arrêt du 5 août 2019 de la Cours de céans et dont le sort juridique a été définitivement scellé par l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2020. La décision attaquée en l'espèce ne porte toutefois pas directement sur cette procédure principale mais uniquement sur la possibilité pour les recourants d'y prendre part (cf. ci-avant Faits, let. D). Dès lors, il y a lieu de se demander si cette conclusion est recevable, ce d'autant plus qu'à ce jour, dite procédure principale a fait l'objet d'un arrêt – par nature définitif – du Tribunal fédéral (ci-avant Faits, let. B.c).

**3.1** Afin de déterminer l'objet du litige de la présente procédure, il faut procéder selon les règles relatives à l'objet de la contestation et l'objet du litige (cf. ATF 130 V 501 consid. 1). En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation (*Anfechtungsgegenstand*) qui peut être déféré en justice par voie de recours. Le juge n'entre donc pas en matière, en règle générale, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (cf. ATF 125 V 413 consid. 1a; ULRICH MEYER/ISABEL VON ZWEHL, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, in: Mélanges Pierre Moor, 2005, p. 439 n° 8). L'objet du litige (*Streitgegenstand*) dans la procédure administrative subséquente est le rapport juridique qui – dans le cadre de l'objet de la contestation déterminé par la décision – constitue, d'après les conclusions du recours, l'objet de la décision effectivement attaqué. D'après cette définition, l'objet de la contestation et l'objet du litige sont identiques

lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, lorsque le recours ne porte que sur une partie des rapports juridiques déterminés par la décision, les rapports juridiques non contestés sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige (cf. ATF 130 V 501 consid. 1; 125 V 413 consid. 1b et 2 et les références citées; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.5).

**3.2** L'objet de la contestation consiste ainsi bien en l'espèce à déterminer si, au moment où l'autorité inférieure a rendu la décision ici attaquée, les recourants pouvaient valablement se constituer partie devant cette autorité pour une procédure qui était alors pendante devant le Tribunal fédéral. Dans la mesure cependant où la conclusion des recourants tend à faire constater la nullité d'une *autre* décision et que conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la nullité peut être invoquée en tout temps et devant toute autorité ayant à en connaître (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1), il y a lieu d'entrer en matière sur cette conclusion.

**3.3** En droit administratif, l'annulabilité d'une décision entachée d'un vice est la règle, la nullité l'exception (cf. arrêt du TF 4A\_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6 ; arrêts du TAF A-959/2018 du 28 octobre 2019 consid.2.3; A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 2 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7<sup>ème</sup> éd. 2016., n. marg. 1088 s. ; PHILIPPE WEISSENBERGER/ASTRID HIRZEL, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskontar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2<sup>e</sup> éd., 2016 [ci-après cité : Praxiskontar VwVG], n° 70 ad art. 61 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif II, 3<sup>ème</sup> éd., 2011, ch. 2.3.3.1 et 2.3.3.3). L'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours valablement saisie dans le délai de recours et n'a en principe pas d'effet rétroactif (cf. arrêts du TAF A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 2; A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1090 ; MOOR/ POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.1).

Un jugement entré en force est revêtu de l'autorité de chose jugée même s'il repose sur des fondements erronés (cf. ATF 115 II 187 consid. 3b; arrêt du TF 4A\_224/2017 du 27 juin 2017 consid. 2.3.2). Tel n'est en revanche pas le cas des jugements nuls, qui sont dépourvus de tout effet juridique (cf. ATF 129 I 361 consid. 2.3; arrêt du TF 4A\_224/2017 du 27 juin 2017 consid. 2.3.2). La nullité d'une décision peut être constatée d'office et en tout temps (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2; 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 5A\_657/2018 du 16 août 2018 consid. 2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 4.1; A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016

consid. 2 ; WEISSENBERGER/HIRZEL, op. cit., n° 71 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/ UHLMANN, op. cit., n. marg. 1096; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.2 ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>e</sup> éd., 2015, p. 379). Hormis dans les cas expressément prévus par loi, la nullité n'est admise qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1 et 137 I 273 consid. 3.1 ; arrêt du TF 1C\_474/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 4.2; A-8124/2015 précité consid. 2 ; WEISSENBERGER/HIRZEL, op. cit., n° 71 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1087 et 1099 s. ; BOVAY, op. cit., p. 382 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.1 et 2.3.3.3). Elle n'est reconnue que si le vice est particulièrement grave, s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et si, de surcroît, la constatation de cette nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 1C\_474/2017 précité consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 précité consid. 4.2 et A-8124/2015 précité consid. 2 ; WEISSENBERGER/ HIRZEL, op. cit., n° 72 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1098 ; BOVAY, op. cit., p. 382 ; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. 648 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.3).

**3.4** De graves vices de procédure, tenant notamment à l'incompétence fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a statué ainsi qu'à des erreurs manifestes de procédure, constituent des motifs de nullité. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (cf. ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3; 138 III 49 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF 8C\_681/2016 du 17 août 2017 consid. 5.2; 1C\_156/2016 du 1<sup>er</sup> novembre 2016 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 2; A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 3.1 ; WEISSENBERGER/HIRZEL, op. cit., n° 73 ad art. 61 PA ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1102 ss ; BOVAY, op. cit., p. 383 s.; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.4). Ainsi, l'illégalité d'une décision ne constitue pas, par principe, un motif de nullité, mais doit au contraire être invoquée dans le cadre des voies ordinaires de recours. Reconnaître la nullité autrement que dans des cas tout à fait exceptionnels conduirait à une trop grande insécurité (arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 2.2 et les références citées). La nullité ne saurait dès lors être invoquée par une partie pour se voir restituer les droits auxquels elle est réputée avoir renoncé en omettant de recourir contre la décision visée (cf. arrêts du TF 1C\_156/2016 du 1<sup>er</sup> novembre 2016 consid. 4.1.1 et 1C\_128/2015 du 9 novembre 2015 consid. 4).

**3.5** En l'espèce, les recourants invoquent la nullité des décisions du 11 mai 2018 de l'autorité inférieure prises dans la procédure désormais jugée définitivement par le Tribunal fédéral au motif qu'ils n'auraient pas été formellement informés de l'existence de la procédure et que les décisions ne leur auraient pas été notifiées.

Or, le Tribunal fédéral a récemment tranché la question de la participation à la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale des tiers dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre. Il en ressort que l'AFC n'a l'obligation d'informer un tiers de l'existence d'une procédure que si sa qualité de partie ressort de manière évidente du dossier et que le seul fait que son nom apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit à cet égard pas (cf. ATF 146 I 172 consid. 7; arrêts du TF 2C\_687/2019 consid. 6; 2C\_287/2019 consid. 4.1, tous deux du 13 juillet 2020). Le Tribunal fédéral a aussi relevé qu'il était douteux qu'une erreur de l'AFC sur le cercle des personnes qui doivent être informées de la procédure relève d'une violation du droit d'être entendu à ce point grave qu'il justifierait de constater la nullité d'une décision finale de cette autorité (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.6).

Comme l'a mentionné le Tribunal fédéral dans l'arrêt concernant précisément cette procédure (cf. arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 2.3), la qualité de partie des recourants « ne ressort pas à l'évidence du dossier. Il n'y a donc pas eu de violation grave de leur droit d'être entendus, à supposer que ce droit ait même existé. Il s'ensuit qu'une éventuelle violation de ce droit ne serait en tous les cas, pas propre à entraîner la nullité des décisions finales du 11 mai 2018, à supposer que celle-ci soit prononçable. Force est ainsi de constater qu'au regard de la jurisprudence fédérale, les recourants n'avaient pas à être informés d'office de la procédure principale, sans préjuger de leur éventuelle qualité de partie. Il n'y a ainsi pas eu de violation des règles procédurales par l'autorité inférieure et encore moins d'une violation du droit d'être entendu si grave que la nullité des décisions devrait être constatée.

Par conséquent, la conclusion tendant à la constatation de la nullité des décisions du 11 mai 2018 doit être rejetée.

#### **4.**

Dans une conclusion subsidiaire, les recourants requièrent l'annulation de la décision du 10 février 2020 rendue directement à leur encontre par l'autorité inférieure et à ce qu'ils disposent d'un délai pour se déterminer auprès de cette dernière sur la transmission aux autorités indiennes de la

documentation bancaire les concernant. Dès lors que les décisions ne doivent pas être considérées comme nulles (cf. ci-avant consid. 3), l'intervention des recourants le 19 septembre 2019 devant l'autorité inférieure dans une procédure alors pendante devant le Tribunal fédéral ne pouvait pas être admise et elle a été refusée à juste titre. Il sied en effet de voir qu'à raison de l'effet dévolutif du recours, l'autorité inférieure n'avait plus la libre disposition du litige dans la procédure principale, pour les motifs qui suivent.

**4.1** Selon l'art. 54 PA, le pouvoir de traiter l'affaire, objet de la décision attaquée, passe à l'autorité de recours dès le dépôt du recours (effet dévolutif du recours). En d'autres termes, les compétences relatives à la cause passent de l'instance précédente à celle de recours. En principe, seule cette dernière est alors en droit de se prononcer sur l'objet du litige. L'autorité administrative perd ainsi la maîtrise de l'objet du litige et donc en principe aussi la faculté de procéder à des mesures d'instruction nouvelles ou complémentaires (cf. ATF 127 V 228 consid. 2b/aa ; ATAF 2011/58 consid. 6.2.2 ; REGINA KIENER, in : Auer/Müller/Schindler (éd.), VwVG – Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren Kontar, 2e éd., 2019, art. 54 PA n°12). En particulier, l'autorité de première instance ne saurait admettre une nouvelle partie à la procédure, une fois que l'effet dévolutif est applicable.

Comme exception à l'effet dévolutif du recours prévu à l'art. 54 PA, seule est envisageable l'hypothèse d'une reconsidération *pendente lite* par l'autorité administrative (art. 58 al. 1 PA). L'art. 58 PA permet à l'autorité inférieure, jusqu'à l'envoi de sa réponse, de procéder à un nouvel examen de la décision attaquée (al. 1). Or, cette exception n'était pas applicable en l'espèce, puisqu'incontestablement l'art. 58 PA ne peut trouver application après que le TAF a rendu son arrêt. En outre, le fait que l'autorité de recours – en l'occurrence la Cour de céans - ait elle-même statué sur recours n'y change rien, car, par le jeu de l'effet dévolutif, la décision sur recours se substitue à la décision de l'autorité de première instance et elle seule peut être contestée devant l'instance de recours ultérieure (cf. ATF 136 II 539 consid. 1.2, 125 II 29 consid. 1c ; arrêt 2C\_820/2018 du 11 juin 2019 consid. 1.2). Dès le moment où l'art. 58 PA n'est plus applicable, l'autorité de première instance perd alors le droit modifier sa décision, sous réserve de cas de révision ou de réexamen qualifié (cf. 66 PA), hypothèse qui n'entre pas en ligne de compte en l'espèce.

**4.2** L'effet dévolutif du recours n'est cependant applicable que s'il s'agit de la même procédure. En d'autres termes, l'autorité de première instance ne perd sa compétence de traiter une affaire que pour la contestation que les

recourants ont portée devant l'autorité de recours. Il y a donc lieu de déterminer si l'intervention (au sens impropre) des recourants devant l'autorité inférieure a pour conséquence d'ouvrir une *nouvelle* procédure d'assistance administrative en matière fiscale – *distincte* de celle ayant aboutie à l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2020 (2C\_703/2019).

Or, il n'en est rien. La procédure est initiée par le dépôt d'une demande d'un Etat étranger (cf. art. 6 LAAF). Elle est dans ce sens unique, indépendant de savoir combien de personnes sont concernées (cf. art. 3 let. a LAAF) et indépendant de savoir combien de personnes disposent de la qualité pour recourir (cf. art. 19 al. 2 LAAF). Si une personne qui remplit les conditions de l'art. 19 al. 2 LAAF, et qui dispose ainsi de la qualité de partie, intervient après que l'autorité de première instance a rendu sa décision, elle ne saurait ainsi provoquer le départ d'une nouvelle procédure. Tout au plus peut-elle, en fonction du stade de la procédure devant l'autorité de recours, demander à intervenir, pour autant que les conditions d'une telle intervention soient remplies.

**4.3** En l'espèce, il y a bien lieu d'admettre que la procédure à laquelle les recourants sollicitaient l'admission et bien *la même procédure* qui était alors pendante devant le Tribunal fédéral.

On relèvera ainsi dans ce sens que la Cour de céans s'est prononcée dans la cette procédure principale (A-3482/2018 consid. 7.3.6), sur la pertinence vraisemblable des renseignements transmis sur les recourants :

« En l'espèce, le grief des recourants tendant à la suppression des deux noms de personnes physiques B.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, ainsi que le nom de la société A.\_\_\_\_\_ Limited de l'ensemble des documents à transmettre, ne saurait être admis.

D'abord, les noms de G.\_\_\_\_\_ de B.\_\_\_\_\_ et de la société A.\_\_\_\_\_ Limited ne sont pas présents dans la documentation par hasard. Leur présence résulte de ce que les deux prénommés ont été signataire et/ou ayant droit économique sur les relations bancaires concernées. Il en va de même de la société A.\_\_\_\_\_ Limited qui apparaît dans les relevés de comptes en raison des activités entrepreneuriales de la famille M.\_\_\_\_\_ et des versements opérés entre les divers comptes. Au surplus, il ressort de la documentation à transmettre que G.\_\_\_\_\_ est le beau-frère de E.\_\_\_\_\_.

Ensuite, concernant B.\_\_\_\_\_ plus précisément, les recourants font valoir que son droit de signature sur les comptes bancaires litigieux a été radié le (...) 2009. Selon les informations figurant au dossier cependant, il n'y a pas eu de nouveau détenteur d'un pouvoir de signature sur ce compte alors que le mode de signature est collective à deux. Quoi qu'il en

soit de cette question, force est ici de constater que B. \_\_\_\_\_ apparaît également dans d'autres documents notant en tant que bénéficiaire d'un transfert de fond en date du (...) 2015 (Annexe 3 issue de la clé USB contenant les documents annexés au courrier du (...) 2018 adressé par l'AFC au conseil des recourants dans la procédure (...); débit du compte IBAN [...]). A ce titre, la transmission de son nom reste pertinente. »

De même, le Tribunal fédéral dans son arrêt précité dans la procédure principale (arrêt du 16 novembre 2020 2C\_703/2019 consid. 2.3) a également pris en considération les recourants en niant que la qualité de partie des recourants ressorte à l'évidence du dossier et qu'il « n'y a[avait] donc pas eu de violation grave de leur droit d'être entendus, à supposer que ce droit ait même existé ».

Par conséquent, force est donc de constater qu'il s'agit bien de la même procédure qui, au moment de l'intervention des recourants le 19 septembre 2019 devant l'autorité inférieure, avait déjà fait l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral et y était pendant.

**4.4** Par conséquent, en raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé devant la Cour de céans puis devant Tribunal fédéral, l'autorité inférieure n'avait plus la libre disposition du litige au moment où, le 19 septembre 2019, les recourants ont demandé à participer à la procédure, ni d'ailleurs le 28 janvier 2020, lorsque les recourants ont mis en demeure l'autorité inférieure de leur impartir un délai pour se prononcer sur la transmission des informations aux autorités indiennes. C'est ainsi à tort qu'elle a rejeté la requête des recourants. N'ayant plus la maîtrise du litige, elle aurait dû déclarer la requête irrecevable.

Cela étant, compte tenu de son pouvoir d'examen (ci-avant consid. 2.2), le Tribunal administratif fédéral peut admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués, ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (par analogie avec la substitution de motifs : cf. KÖLZ /HÄNER /BERTSCHI, op. cit., ch. 1136; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., note marginale 1.54 s.; ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 1.2; A-2730/2016 du 23 avril 2018 consid. 1.3.2). En l'espèce, il sied de rejeter le recours contre la décision du 10 février 2020 dès lors que l'autorité inférieure aurait dû déclarer la demande des recourants irrecevable au lieu de la rejeter sur le fond.

Pour l'ensemble de ces motifs, le grief des recourants relatif à leur accès à la procédure doit être rejeté.

**5.**

Enfin, les recourants font valoir une attitude contradictoire de l'autorité inférieure, qui a consenti à leur accorder un accès au dossier tout en leur déniaient la possibilité de se déterminer sur les pièces dont la transmission est requise.

Force est d'emblée de relever que l'accès au dossier a été accordé aux recourants et cette question ne fait donc pas l'objet du litige. Au surplus, si le grief des recourants doit être compris comme plaidant un comportement contradictoire, il faut le rejeter comme suit. Applicable à toute l'administration, mais aussi à l'administré lui-même, le principe de la bonne foi inclut l'interdiction du comportement contradictoire (ATF 136 I 254 consid. 5.2, 134 V 306 consid. 4.2; arrêts du TAF A-2806/2011 du 21 mai 2012 consid. 5.1, A-265/2012 du 4 juillet 2013 consid. 5.2 et 5.4). Le principe de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), ainsi qu'aux art. 5 al. 3 et 9 Cst., confère à chacun le droit à la protection de la confiance légitimement placée, notant dans une assurance ou un renseignement donné par une autorité, lorsque des conditions cumulatives développées par la jurisprudence (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1, 129 I 161 consid. 4; arrêts du TAF A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6, A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6) sont remplies.

En l'espèce, on ne peut pas admettre qu'en octroyant un accès au dossier, l'autorité inférieure aurait créé une forme de confiance auprès des recourants dans le fait que l'autorité inférieure les admettraient au titre de parties dans une procédure qu'elle ne maîtrisait plus. Si l'on peut en effet s'étonner de ce que l'accès aux pièces et au dossier ayant été octroyé par l'autorité inférieure, compte tenu des circonstances, la Cour de céans ne saurait admettre l'application en l'espèce du principe de la confiance. Le grief correspondant des recourants doit être rejeté.

**6.**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que tous les griefs invoqués par les recourants sont infondés et que le recours, par substitution de motifs (cf. ci-avant consid. 4.4) doit donc être rejeté.

**7.**

Les recourants, qui succombent, doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du

21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF; RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée.

Vu l'issue de la cause, il n'y a ainsi pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

## **8.**

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

(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure fixés à 5'000 francs (cinq mille francs) sont mis solidairement à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

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.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

**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 :