

BVGer A-3513/2022 vom 21. September 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-09-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3513_2022

FR: TAF A-3513/2022 du 21 septembre 2023

IT: TAF A-3513/2022 del 21 settembre 2023

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

B._____(...)

E. 1.1

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er 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). Déposée le (...) 2020, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). 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).

E. 1.2

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

E. 1.3

En l'espèce, A._____ et B._____ sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue. Par ailleurs, la société C._____ a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteinte par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte que la qualité pour recourir lui est également reconnue.

E. 1.4

Les requérants indiquent que la décision finale du 12 juillet 2022 leur a été notifiée en trois exemplaires. Dans la mesure où le recours déposé a pour objet une seule demande d'assistance administrative, porte ainsi sur un seul complexe de fait et développe une argumentation unique, les requérants ont déposé un acte de recours et conclu à la jonction des causes si trois procédures devaient être ouvertes. A cet égard, le Tribunal constate qu'il

s'agit d'une seule cause et a ouvert une procédure unique. Dès lors que l'AFC n'a pas émis d'objection à ce sujet, la procédure peut être poursuivie sans modification sous le numéro A-3513/2022.

E. 1.5

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 1.6

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2. 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, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

E. 2

A. _____(...)

E. 2.1

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). 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 ; 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.2

En l'espèce, les recourants se plaignent d'une violation des normes relatives à la protection des données en Suisse ainsi que de fréquentes violations du principe de spécialité par l'Inde. Ils font également grief que la transmission des informations pourrait conduire à une possible future condamnation en Inde qui serait contraire à la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et à l'ordre public suisse. Les recourants se plaignent en outre d'une violation des principes de subsidiarité et de la bonne foi. Par ailleurs, les informations à caviarder par l'AFC n'auraient pas été sélectionnées adéquatement.

E. 2.3

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs aux caviardages (consid. 4 infra), à la protection des données (consid. 5 infra) au principe de spécialité (consid. 6 infra) et à l'ordre public (consid. 7 infra). Enfin, le Tribunal examinera le respect des principes de subsidiarité et de la bonne foi (consid. 8 infra). 3. L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par la CDI CH-IN - largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) -, par ses protocoles du 2 novembre 1994 en vigueur depuis le 29 décembre 1994 (ci-après : Protocole additionnel 1, RO 1995 845 ; FF 1994 V 221), du 16 février 2000 en vigueur depuis le 20 décembre 2000 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2001 1477 1476 ; FF 2000 5107), du 30 août 2010 en vigueur depuis le 7 octobre 2011 (ci-après : Protocole additionnel 3, RO 2011 4617 4615 ; FF 2010 8081), et par l'Accord

amiable du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde (ci-après : Accord amiable, RO 2012 4105).

E. 3

Please provide summary of any income generated on the investments made.

E. 3.1

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, 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 ; arrêt du TF 2C_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6).

E. 3.2

Pour déterminer à partir de quelle période les dispositions du Protocole additionnel 3 sont applicables, l'art. 14 par. 2 prend comme référence l'année civile qui suit l'entrée en vigueur du Protocole, 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 additionnel 3, 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 additionnel 3, cf. au surplus, pour une présentation détaillée du système fiscal postnumerando annuel indien, l'arrêt du TAF 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 (arrêts du TF 2C_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6.2, 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.1 et 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 4.2).

E. 3.3

En l'espèce, il apparaît que conformément à l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, à l'art. 14 par. 3 du Protocole additionnel et à la jurisprudence précitée, la transmission envisagée par l'AFC des informations à compter du 1er avril 2011 est conforme au droit. 4. Aux termes de l'art. 26 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de

renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

E. 4

If any part of whole of the investment held in the account was disposed of, details of such disposal such as date of disposal, mode of disposal, amount received on such disposal.

E. 4.1

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

E. 4.2

Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

E. 4.3

Les recourants font grief que l'AFC aurait caviardé la colonne des dates antérieures au champ d'application temporel de la CDI CH-IN dans l'Enclosure (...). Elle en aurait fait de même de la colonne des taux de change. Dans la mesure où la colonne intitulée « gross amount » ne serait pas caviardée, le caviardage des dates précitées ne permettrait pas aux contribuables de prouver que les revenus correspondants ne sont justement pas imposables en 2011. Ainsi, selon les recourants, seule la colonne des « gross amount » devrait être caviardée.

E. 4.4

En l'espèce, il apparaît que l'autorité requérante a demandé, en sus des extraits de compte pour la période concernée, un résumé de tout revenu provenant des investissements

effectués (« 3. Please provide summary of any income generated on the investments made ») ainsi que, dans l'éventualité où une partie ou la totalité de l'avoir détenu sur le compte a été cédé, les détails de cette cession tels que la date de cession, le mode de cession et le montant reçu (« 4. If any part of whole of the investment held in the account was disposed of, details of such disposal such as date of disposal, mode of disposal, amount received on such disposal »). Il découle de ce qui précède que pour déterminer les éléments précités pendant la période concernée, les montants figurants dans la colonne « gross amount » qui concernent les années antérieures à la période concernée, doivent être considérés comme des informations vraisemblablement pertinentes. Partant, le grief des recourants doit être rejeté. Cela étant précisé, pour éviter toute confusion, l'autorité inférieure précisera lors de la transmission des informations à l'autorité requérante que la colonne « value date » contient des caviardages de dates non-couvertes par la période concernée.

E. 5

La loi fédérale sur la protection des données du 25 septembre 2020 (LPD, RS 235.1 ; RO 2022 491) est entrée en vigueur le 1er septembre 2023. Néanmoins, selon son art. 70, dite loi ne s'applique ni aux enquêtes du PFPDT pendantes au moment de son entrée en vigueur ni aux recours pendantes contre les décisions de première instance rendues avant son entrée en vigueur. Dans ces affaires, l'ancien droit s'applique. Partant, la LPD du 19 juin 1992 (RO 1993 1945) est applicable à la présente procédure.

E. 5.1

En principe, la LPD trouve application en matière d'assistance administrative (cf. ATF 148 II 349 consid. 4 et 5 ; 143 II 506 consid. 3.1 ; ATAF 2015/13 consid. 3.2.1 ; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.4.1 ss ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.1 ss). L'art. 2 al. 2 let. c LPD précise qu'elle ne s'applique pas aux procédures d'entraide judiciaire internationale, à l'exception des procédures administratives de première instance (ATAF 2015/13 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.4.1 ss ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.1 ss). Cette exclusion se justifie par le fait que la protection de la personnalité est alors réputée suffisamment garantie et réglée par les dispositions spéciales des procédures considérées (ATF 126 II 126 consid. 5a/aa ; ATAF 2015/13 consid. 3.2.1 ; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.4.1 ss ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.1 ss et les références citées).

E. 5.2

La LPD ne trouve pas application si les dispositions d'une autre loi - une CDI (en vertu de la primauté du droit international, cf. art. 5 al. 4 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) ou la LAAF (pour l'affirmation selon laquelle l'art. 4 al. 3 LAAF, notamment, fait fonction de loi spéciale, ATF 148 II 349 consid. 4 et 5 ; 143 II 506 consid. 5.2.2) - octroient une protection jugée équivalente à la personne concernée (ATAF 2015/13 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.4.1 ss ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.1 ss ; A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2).

E. 5.3

Selon l'art. 29 al. 1 LTAF, le Tribunal informe le public sur sa jurisprudence. Les arrêts sont en principe publiés sous une forme anonyme (art. 29 al. 2 LTAF). Selon l'art. 8 al. 2 du Règlement du Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 relatif à l'information (RS

173.320.4), la publication des noms des parties est autorisée, notamment lorsqu'ils sont déjà connus, qu'aucun intérêt digne de protection n'est manifestement touché ou que les parties ont donné leur accord. Le juge instructeur recueille l'assentiment des parties. Par ailleurs, selon l'art. 4 al. 1 du règlement précité, le Tribunal met à la disposition du public la page de garde et le dispositif de tous ses arrêts pendant 30 jours à compter de leur notification et de la levée de l'embargo conformément à l'art. 42 LTAF. Le Tribunal met ses arrêts à la disposition du public sous une forme non anonyme, à moins que la protection de la personnalité ou d'autres intérêts privés ou publics n'imposent leur anonymisation (art. 4 al. 2 du règlement précité). En matière d'assistance administrative, les arrêts mis à la disposition du public sont en général anonymisés.

E. 5.4

Enfin, la procédure d'assistance administrative est menée avec diligence (art. 4 al. 2 LAAF). Ainsi, seules des circonstances exceptionnelles justifient la suspension d'une procédure en ce domaine (arrêts du TF 2C_801/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4 et 3.5). En effet selon la jurisprudence, la LAAF, en tant que *lex specialis*, prime en principe sur la LPD (ATF 143 II 506 consid. 5.2.2). Pour cette raison, il n'y a aucune raison de suspendre ou d'interrompre la procédure de recours en cours pendante devant le TAF au profit d'une procédure prévue par la LPD à titre subsidiaire (arrêt du TAF A-3358/2021 du 16 mars 2022 consid. 9.3). Cela porterait gravement atteinte non seulement au principe de célérité en assistance administrative (arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.3 [non publié in ATF 147 II 13]), mais aussi à la sécurité juridique et surtout à l'application du droit en soi (arrêt du TAF A-3358/2021 du 16 mars 2022 consid. 9.3).

E. 5.5

Les requérants se plaignent que la notification irrégulière de la décision finale à l'ancienne mandataire des requérants constituerait une violation des normes relatives à la protection des données et des engagements internationaux de la Suisse y relatifs. Les requérants allèguent que de nombreux cas d'échange d'informations avec l'Inde ont été commentés dans la presse helvétique avec mention des noms des personnes concernées. Les requérants estiment ainsi qu'il existe des carences en matière de protection des données en Suisse et qu'en l'absence de garantie suffisante au sens de l'art. 6 al. 2 let. a LPD, le transfert des informations vers l'étranger devrait être immédiatement suspendu. Les requérants demandent ainsi au Tribunal de s'assurer que les données notifiées irrégulièrement ne pourront pas être utilisées, publiées, consultées par des tiers. Ils requièrent également un audit interne de l'AFC et la suspension de l'ensemble des procédures en cours aussi longtemps que la Suisse ne serait pas en mesure de respecter ses propres engagements en matière de protection de données. Par ailleurs, à titre additionnel, les requérants demandent également la suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur une demande du (...) 2022 déposée auprès du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (ci-après : PFPDT) sur la question de savoir si la Suisse dispose d'un niveau de protection adéquat pour les données concernant les personnes physiques conformément à l'art. 6 al. 1 LPD.

E. 5.6

En l'espèce, il apparaît que la décision finale de l'AFC a d'abord été notifiée par erreur à l'ancienne mandataire des requérants. Dans la mesure où il s'agit vraisemblablement d'une simple erreur d'adressage et où l'ancienne mandataire est tenue au secret (art. 321a al. 4 de

Loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 [CO] par renvoi de l'art. 398 CO), indépendamment du fait que cette dernière ne soit pas soumise à la législation sur les avocats, le Tribunal ne constate aucune violation des normes relatives à la protection des données et des engagements internationaux de la Suisse sur ce point.

E. 5.7

Quant à l'allégation des recourants selon laquelle de nombreux cas d'échange d'informations avec l'Inde auraient été commentés dans la presse helvétique avec mention des personnes concernées, le Tribunal constate ce qui suit. Le cadre législatif actuel et la pratique en matière de publication et d'anonymisation du présent Tribunal exposés ci-dessus prévoient en principe l'anonymisation des arrêts en matière d'assistance administrative. Du reste, il n'appartient pas au présent Tribunal de se prononcer sur la pratique du Tribunal fédéral en la matière. Par ailleurs, selon le document « Etat de la protection des données dans le monde » élaboré par le PFPDT

(<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/62786.pdf> consulté la dernière fois le 13 août 2023), la Suisse dispose d'un niveau de protection des données adéquat pour des personnes physiques.

E. 5.8

Ainsi, compte tenu du principe de célérité prévalant en assistance administrative et du caractère subsidiaire des procédures prévues par la LPD, il ne se justifie pas de suspendre la procédure jusqu'à droit connu sur une demande du (...) 2022 déposée auprès du PFPDT sur la question de savoir si la Suisse dispose d'un niveau de protection adéquat pour les données des personnes physiques conformément à l'art. 6 al. 1 LPD. Partant, la demande de suspension de la présente procédure est rejetée.

E. 5.9

Au surplus, le traitement des données dans le cadre de la procédure en Inde n'est pas de la compétence des autorités suisse (cf. infra consid. 8.3 ss). Il n'appartient en effet pas aux dites autorités de vérifier que la procédure en Inde se soit déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. En conséquence, tout éventuel grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères. Partant les griefs des recourants doivent être rejetés sur ces points.

E. 6

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit

ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

E. 6.1

Selon la jurisprudence, l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, permet d'utiliser les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative fiscale également pour une procédure pénale fiscale (« Strafverfolgung », « perseguimento penale »). Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personnes chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts visés au par. 1, soit en premier lieu la soustraction d'impôt (arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.2 et les références citées).

E. 6.2

Les recourants allèguent de fréquentes violations du principe de spécialité par l'Inde. A l'appui de leur argument, les recourants mentionnent une question parlementaire adressée au ministère des affaires étrangères indien. Selon les recourants, dans la mesure où l'Inde aurait répondu à dite question que la CDI CH-IN faciliterait la remise d'informations dans le cadre de la lutte contre la corruption, cet Etat aurait officiellement reconnu que le principe de spécialité ne serait pas respecté et que les données reçues seraient utilisées à d'autres fins que l'instruction de procédures (pénales) fiscales. Les recourants mentionnent également, à titre de comparaison, la suspension de l'échange automatique de renseignements avec la Bulgarie pour des raisons de protection des données.

E. 6.3

En l'espèce, les allégations des recourants, en particulier relatives à la réponse de l'Inde à une question parlementaire, ne présentent pas de lien suffisant avec la présente cause pour en déduire un risque concret d'une violation du principe de spécialité. Pour cette raison et dans la mesure où cet élément ne saurait renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. infra consid. 8 ss), le grief des recourants est rejeté sur ce point. Au surplus, l'échange automatique de renseignements avec la Bulgarie et sa suspension par l'activation du mécanisme prévu par le Forum mondial, sont fondés sur des bases légales et des traités différents de l'échange de renseignements sur demande avec l'Inde. Pour cette raison, le Tribunal ne peut procéder à une analogie entre la situation avec la Bulgarie et la présente procédure. Partant, le grief des recourants doit être rejeté sur ce point.

E. 7

Le Tribunal fédéral a circonscrit la portée de la réserve de l'ordre public en matière d'échange de renseignements sur demande, fondée sur une clause conventionnelle calquée sur l'art. 26 par. 3 let. c MC OCDE (arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021). La réserve de l'ordre public renvoie à l'ordre public national. La notion doit être interprétée de manière restrictive et conformément aux règles de la bonne foi, en ce sens qu'elle ne doit pas être utilisée par un Etat en vue d'entraver la bonne application du traité (arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.4 à 6.6). Si elle échappe par nature à une description précise, le Tribunal fédéral retient qu'il y a violation de l'ordre public lorsque

des principes fondamentaux du droit sont violés ou que l'acte en question est incompatible avec l'ordre juridique et les valeurs suisses, que le résultat est en contradiction choquante avec le sens et l'esprit de son propre ordre juridique ou qu'il heurterait de manière intolérable le sentiment du droit en Suisse. Toute dérogation aux dispositions impératives du droit suisse ne constitue toutefois pas une violation de l'ordre public. Ainsi, le Tribunal fédéral a notamment retenu que le refus de reconnaître et d'exécuter des décisions étrangères au motif qu'elles seraient contraires à l'ordre public ne pouvait être admis qu'en cas de violation manifeste des principes fondamentaux de l'ordre juridique suisse (arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.1 et les références citées). Les garanties minimales de la CEDH (RS 0.101) et du Pacte ONU II (RS 0.103.2), et au premier plan les garanties relevant du droit impératif (jus cogens), font partie de l'ordre public (arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.2 et les références citées). Le jus cogens désigne les normes fondamentales du droit international qui s'appliquent à tous les sujets du droit international et auxquelles il ne peut être dérogé, même par consentement mutuel. II englobe l'interdiction de la torture, du génocide et de l'esclavage, les principes fondamentaux du droit humanitaire des conflits armés, ainsi que les garanties de la CEDH en cas d'état d'urgence, soit les art. 2 (sauf pour le cas de décès résultant d'actes licites de guerre), 3, 4 par. 1 et 7 CEDH (art. 15 par. 2 CEDH ; arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.2 et 6.8).

E. 7.1

Aux termes de l'art. 4 par. 2 CEDH, nul ne peut être astreint à accomplir un travail forcé ou obligatoire. N'est toutefois pas considéré comme « travail forcé ou obligatoire » au sens du présent article tout travail requis normalement d'une personne soumise à la détention dans les conditions prévues par l'art. 5 de la convention, ou durant sa mise en liberté conditionnelle (art. 4 par. 3 CEDH).

E. 7.2

Pour établir ce qui doit être considéré comme un « travail normalement requis d'une personne soumise à la détention », la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après : CourEDH) tient compte des normes qui prévalent dans les États membres (arrêt de la CourEDH Stummer c. Autriche [GC] du 7 juillet 2011, 37452/02, § 128). Dans une affaire où le requérant se plaignait de l'obligation faite aux prisonniers, même ceux ayant atteint l'âge de la retraite, d'accomplir des travaux en prison, la CourEDH, compte tenu du but, de la nature, de la quantité et des modalités des travaux imposés, ainsi que de l'absence de consensus parmi les États membres du Conseil de l'Europe en la matière, a jugé que l'art. 4 de la CEDH ne renfermait aucune interdiction absolue et que les travaux obligatoires accomplis par le requérant en détention, y compris après qu'il avait atteint l'âge de la retraite, pouvaient dès lors être regardés comme un travail « requis normalement d'une personne soumise à la détention » au sens de l'art. 4 par. 3 let. a de la CEDH (arrêt de la CourEDH Meier c. Suisse du 9 février 2016, 10109/14, §§ 72-79).

E. 7.3

Les recourants se plaignent que puisque la demande d'assistance indique qu'« investigation may lead to civil consequences (tax/interest/penalty) in the hand of B. _____ and A. _____ and criminal consequences (rigorous imprisonment and fine) » et où les recourants auraient atteint l'âge de la retraite, ces derniers risqueraient une condamnation contraire à l'interdiction du travail forcé ou obligatoire garantie par la CEDH, ce qui serait

contraire à l'ordre public suisse.

E. 7.4

Bien que l'Inde ne soit pas signataire de la CEDH, cette dernière lie les autorités suisses dans le cadre de la procédure d'assistance administrative conduite en Suisse (art. 1 CEDH). A cet égard, le Tribunal constate que les droits fondamentaux des requérants, en particulier le droit à un procès équitable (art. 6 CEDH), ont été pleinement respectés durant la procédure conduite devant l'AFC. Comme expliqué ci-dessus, les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative fiscale peuvent également être utilisées pour une procédure pénale fiscale (cf. supra consid. 6.1). Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent ainsi être transmis à des autorités ou personnes chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts visés, soit en premier lieu la soustraction d'impôt. Pour les raisons indiquées ci-dessus, la CourEDH a estimé que l'exécution d'un travail requis normalement d'une personne soumise à la détention, y compris après qu'elle ait atteint l'âge de la retraite est conforme à la CEDH. A cet égard, le Tribunal constate que la simple énumération de sanctions possibles dans la demande d'assistance administrative ne permet pas de présumer une violation future de l'ordre public suisse à l'égard des requérants. Pour le surplus, et comme déjà expliqué ci-dessus, il n'appartient pas aux autorités suisses de vérifier que la procédure en Inde se déroulera en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables.

E. 8

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

E. 8.1

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

E. 8.2

Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit

possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8).

E. 8.3

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

E. 8.4

Les recourants se plaignent que dès lors que l'autorité compétente indienne aurait déjà obtenu un lot d'informations bancaires provenant de la banque dans une précédente procédure, impliquant notamment des données volées par Falciani, la présente demande d'assistance administrative violerait les principes de subsidiarité, de la bonne foi.

E. 8.5

En l'espèce, le Tribunal constate que l'AFC est liée par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, lacunes ou de manifestes. A cet égard, les recourants n'ont pas démontré d'éléments établis et concrets qui permettraient le renversement de la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Il apparaît en outre qu'une demande antérieure concernant les recourants a été déposée par l'Inde et a fait l'objet de plusieurs procédures de recours. Le Tribunal relève toutefois que dite demande portait sur une autre période concernée que la présente procédure de sorte que cet élément ne constitue pas une violation du le principe de subsidiarité.

E. 8.6

Au surplus, la Cour a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie à cet égard et en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_88/2018 du 7 décembre 2018). A cet égard, il apparaît en outre que l'Inde n'est pas entrée en possession des données en question auprès de l'auteur présumé de l'acte punissable (Falciani), mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid.

5.2.2 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). Ainsi, il semble que l'Inde n'a pas acheté ces données (arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3).

E. 8.7

Partant, les griefs présentés par les recourants sont rejetés sur ces points.

E. 9

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

E. 10

Les recourants qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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 de 5'000 francs déjà versée.

E. 11

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.