

BVGer A-6314/2017 vom 17. April 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-04-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6314_2017

FR: TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019

IT: TAF A-6314/2017 del 17 aprile 2019

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

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 - le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 10 al. 1 LAAF). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

E. 1.2

Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF ; art. 19 al. 5 LAAF).

E. 1.3

Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA) par les destinataires de la décision litigieuse lesquels possèdent un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

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, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (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*, 3e éd., 2013, ch. 1135).

E. 2.2

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013,

ch. 2.149, p. 73; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, ch. 1146 ss).

E. 3.1.1

De nature formelle, le droit d'être entendu est une règle primordiale de procédure dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, volume II, Les droits fondamentaux, 3ème éd., 2013, n. 1358; cf. également ATF 137 I 195 consid. 2.1), si bien qu'il convient de l'examiner préliminairement.

E. 3.1.2

En tant que garantie générale de procédure, le droit d'être entendu, consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) permet au justiciable de consulter le dossier avant le prononcé d'une décision, à savoir dans le cadre d'une procédure pendante. En effet, la possibilité de faire valoir ses arguments dans une procédure suppose la connaissance préalable des éléments dont l'autorité dispose (cf. ATF 122 I 109 consid. 2b et les arrêts cités). Ce droit n'est pas absolu et peut être limité pour la sauvegarde d'un intérêt public prépondérant, dans l'intérêt d'un particulier, voire dans l'intérêt du requérant lui-même (cf. ATF 122 I 153 consid. 6a et les arrêts cités). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (parmi d'autres cf. arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.2; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

E. 3.2.1

En l'espèce, le recourant s'est plaint d'une violation de son droit d'être entendu dans son écriture de recours, grief qu'il motive par le fait que, selon lui, une demande le concernant aurait été déposée par l'autorité fiscale indienne déjà en 2011/2012 et qu'il n'aurait pas eu accès au dossier constitué à cette occasion. Dans sa réplique du 22 mars 2018, le recourant - suite à la production par l'autorité inférieure d'une pièce de (...) sur laquelle figure son nom - estime que la violation du droit d'être entendu a été guérie mais qu'il y aura lieu d'en tenir compte dans l'allocation des frais et dépens. Puis, dans ses observations du 16 mai 2018, il conclut à nouveau à une violation du droit d'être entendu pour les mêmes raisons. Par pli du 5 juillet 2018, il laisse finalement au Tribunal le soin d'apprécier l'effet guérisseur de la production du document de (...).

E. 3.2.2

Le Tribunal observe que s'il faut considérer que le recourant a maintenu son grief relatif à la violation du droit d'être entendu - ce qui ne ressort pas clairement de ses différentes écritures-, celui-ci tombe à faux. En effet, d'une part, son affirmation au sujet de l'existence d'un dossier antérieur constitué à son encontre n'est qu'un simple soupçon (cf. infra consid. 5.2.2.3) et, d'autre part, le droit d'accès au dossier que garantit le droit d'être entendu se comprend comme le droit de connaître les pièces sur lesquelles s'est fondée l'autorité pour prononcer sa décision. Or, la pièce litigieuse de 2013 n'a pas été versée dans son dossier et n'a pas été utilisée par l'autorité inférieure. Le recourant confond visiblement le droit

procédural de consulter le dossier avec le droit d'accès d'une personne à ses propres données qui peut, dans certaines circonstances, se déduire de la loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (LPD, RS 235.1).

E. 4.1.1

L'assistance administrative en matière fiscale avec la République de l'Inde est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve 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 (CDI CH-IN, RS 0.672.942.31) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 et pour l'Inde depuis le 1er juin 2012, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

E. 4.1.2

En l'espèce, l'autorité fiscale indienne a basé sa demande sur l'art. 26 CDI CH-IN, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-IN, RS 0.672.942.31). Ces articles ont été modifiés par le protocole du 30 août 2010, entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (Protocole 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 [ci-après : Protocole du 30 août 2010, RO 2011 4617]). Pour être complet, il sied encore de signaler l'Accord amiable du 20 avril 2012 concernant l'interprétation du ch. 10 let. b Protocole additionnel CDI-IN (publié également au RS 0.672.942.31 ; RO 2012 4105), non pertinent en l'espèce puisqu'il vise les demandes d'assistance relatives à des personnes dont l'autorité requérante ne connaît pas le nom.

E. 4.1.3

Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1er avril 2011 et les années suivantes (art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010 ; parmi d'autres arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018, A- 4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2 qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle postnumerando]).

E. 4.2

Sur le plan formel, le ch. 10 let. b ad art. 26 du Protocole additionnel CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le

contrôle ou l'enquête et, si disponibles, 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 ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif fiscal poursuivi et, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (le détenteur d'informations).

E. 4.3.1

En tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), le principe de la bonne foi s'applique dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4153/2017 consid. 3.1.3), y compris dans le cas où l'Etat requérant n'est pas partie à la CV, ce qui est le cas de l'Inde (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4).

E. 4.3.2

La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1, A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6, A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6). Cas échéant, 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 et 8.7.4, arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.1). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.1.4, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.3, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

E. 4.3.3.1

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse

prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). En effet, l'expression citée constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public, dans la mesure où le législateur n'a pas voulu s'écarter du droit international en édictant l'art. 7 let. c LAAF, mais uniquement fournir un exemple de comportement jugé contraire à ce principe. Cet article n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où il oblige la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

E. 4.3.3.2

Par exemple, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant et l'assistance doit être refusée si cet Etat donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune donnée provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6) ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec ces données (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3 et 6.5). Il en va ainsi des demandes d'assistance de la France en lien avec les données Falciani (cf. supra consid. Bd), ce pays s'étant engagé à ce qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC ne soit utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.5). Dans ce cas de figure, l'assurance donnée par la France a constitué l'élément décisif pour refuser d'entrée en matière sur ses demandes d'assistance. Cela étant, même dans une telle situation, la Cour de céans a jugé qu'il n'était pas admissible de refuser systématiquement l'assistance administrative à la France à l'égard d'une personne concernée au motif que son nom se trouve sur la liste Falciani alors que des investigations sans rapport avec celle-ci éveillent des soupçons d'infractions fiscales à son encontre. Il faut donc encore établir, dans cette constellation, si, compte tenu des circonstances, le lien de causalité entre les données Falciani et la demande d'assistance a été rompu par des éléments indépendants (cf. arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 5.2.1.2).

E. 4.3.3.3

En revanche, on ne peut déduire a contrario de la jurisprudence précitée (ATF 143 II 224) - ainsi que l'a soutenu la Cour de céans dans un premier temps (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.3, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 3.1.1, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4) - que l'absence de garantie de l'Etat requérant de ne pas utiliser de telles données suffit à considérer qu'il n'a pas adopté un comportement contraire à la bonne foi au sens de l'art. 7 let. c LAAF en formant une demande d'assistance en lien avec ces données (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.4). Selon le TF, on ne peut pas plus en déduire d'une manière générale - comme l'a fait dans certaines affaires l'AFC - que la simple utilisation de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse ne viole pas le principe de la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.2). Certes, un projet de révision de l'art. 7 let. c LAAF va dans ce sens dans la mesure où il prévoit qu'« il n'est pas entrée en matière

lorsque la demande présente l'une des caractéristiques suivantes : c. elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements que l'Etat requérant a obtenus : 1. à la suite d'actes punissables au regard du droit suisse, 2. en dehors d'une procédure d'assistance administrative et 3. par un comportement actif », ces trois conditions étant cumulatives (cf. FF 2016 4969 et message du Conseil fédéral du 10 juin 2016 sur la modification de la LAAF, FF 2016 4955). Toutefois, non seulement ce projet n'est pas encore en vigueur, mais la commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) a décidé le 26 octobre 2016 d'en suspendre la procédure d'adoption (cf. www.parlament.ch>objet curia 16.050). La Haute-Cour ajoute qu'il n'est pas non plus possible de conclure le contraire, à l'instar d'une partie de la doctrine (cf. Andrea Opel, Wider die Amtshilfe bei Datenklau : Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, Jusletter du 23 novembre 2015, n. 44 ; Robert Weyeneth, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, p. 208 s. ; Daniel Holenstein, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, n. 304 ad art. 26 OECD MA) qui est d'avis que l'utilisation de données obtenues illégalement constitue en soi un comportement contraire au principe de la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3).

E. 4.3.3.4

En conclusion, c'est à l'aune de chaque cas particulier que doit s'examiner la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas son engagement de ne pas utiliser certaines données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4).

E. 4.4

Outre aux exigences formelles et au principe de la bonne foi, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs critères matériels.

E. 4.4.1.1

Aux termes de l'art. 26 par. 1 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 de la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La notion de pertinence vraisemblable - la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois

fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'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, 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, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

E. 4.4.1.2

La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.6.2, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1 ; Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in: Revue fiscale [RF] 71/2016 p. 928, 939). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). C'est donc le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable qui demeure déterminant ; cela étant, il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence. En particulier, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques ou procuration) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

E. 4.4.1.3

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. La jurisprudence a retenu, tout en rappelant le principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3, 139 II 404 consid. 1.1), que la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la

situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3).

E. 4.4.2

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. 10 let. d Protocole additionnel CDI CH-IN ; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspondent au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.2). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêts du TAF A-6391/2017 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

E. 4.4.3

La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. 10 let. a du Protocole additionnel CDI-IN), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid.2.6, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.4). A cet égard, il est admis que - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. supra consid. 4.3.2), qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.3).

E. 4.4.4

Conformément au principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI CH-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. 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.7).

E. 4.4.5

Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 27 par. 3 et 5 CDI-SE ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose donc des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 143 II 185 consid. 3, 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3). Pour le surplus, il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre

législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1).

E. 4.4.6

Selon l'art. 26 par. 3 let. c CDI CH-IN, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

E. 4.4.6.1

Si la terminologie utilisée pour définir la notion d'ordre public est parfois fluctuante (cf. arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9 et les réf. citées), il est admis qu'en tous les cas, une décision est incompatible avec l'ordre public si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique (Martin Kocher, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Internationales Steuerrecht, 2015, n° 201 ad art. 27 MC OCDE ; Robert Weyeneth, Die Menschenrechte als Schranke der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der Schweiz, recht 2014 114 ss [cit. : Menschenrechte], p. 116 ; ATF 138 III 322 consid. 4.1, 132 III 389 consid. 2.2.3, 128 III 191 consid. 4a, rendus au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291] ; voir aussi arrêt du TAF A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 3.5, rendu au sujet de l'art. 4 de l'Accord du 26 octobre 2004 de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers [RS 0.351.926.81, appliqué provisoirement dès le 8 avril 2009] relatif à l'ordre public, A-1531/2015 du 26 juin 2015 consid. 3.1.5).

E. 4.4.6.2

Sont ainsi visés la protection des libertés fondamentales et les principes fondamentaux du droit, au nombre desquels figurent notamment, la fidélité contractuelle, le respect des règles de la bonne foi, l'interdiction de l'abus de droit, la prohibition des mesures discriminatoires et spoliatrices (cf. ATF 138 III 322 consid. 4.1, 132 III 389 consid. 2.2.1, 128 III 191 consid. 6a, toujours dans le contexte de l'art. 190 al. 2 let. e LDIP). Ainsi que le « notamment » l'indique, la liste précitée n'est pas exhaustive. Au vu des difficultés à définir positivement l'ordre public avec précision, le Tribunal fédéral procède par exclusion (cf. ATF 144 III 120 consid. 5.1 et les réf. cites). Au demeurant, qu'un motif retenu heurte l'ordre public n'est pas suffisant ; c'est le résultat auquel on aboutit qui doit être incompatible avec l'ordre public (cf. ATF 138 III 322 consid. 4.1, 120 II 155 consid. 6a, 116 II 634 consid. 4).

E. 4.4.6.3

Au niveau conventionnel, l'art. 21 MAC, qui s'intitule « Protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance » prévoit également l'ordre public comme limite à l'assistance internationale (voir son par. 2 let. b et d). A son propos, il a été dit qu'une atteinte à l'ordre public pouvait être retenue dans des cas emportant une grave méconnaissance des valeurs fondamentales d'un Etat de droit, par exemple : procédure contraire aux principes d'équité et heurtant de manière intolérable la conception suisse du droit ; sanction draconienne pour la découverte d'un délit fiscal (peine de mort, châtement corporel, punition collective ou autre

sanction contraire à l'essence même de la dignité humaine) ; Etats incapables de respecter les garanties minimales de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974) et du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (Pacte ONU II, RS 0.103.2, en vigueur pour la Suisse depuis le 18 septembre 1992) ; atteinte aux principes constitutionnels de la sécurité du droit et de la bonne foi (cf. Lysandre Papadopoulos, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale : une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, Archives 86 [2017/2018] 1ss, p. 23 s. et 25 s. et les réf. citées).

E. 4.4.6.4

Selon le message du Conseil fédéral sur la modification de la LAAF, tant l'art. 26 du MC OCDE que son commentaire mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements, lesquelles sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est indiqué que l'échange de renseignements peut être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre public. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (cf. Message du Conseil fédéral sur la modification de LAAF du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire, n° 19.5 ad art. 26 MC OCDE, évoquant par ailleurs les « intérêts vitaux de l'Etat lui-même » en lien par exemple avec des informations sensibles des services secrets ; voir également la version anglophone du Commentaire plus récente [Model Tax Convention on Income and on Capital {condensed Version}, Commentary, 2017] ; arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

E. 5

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. infra consid. 5.1) ainsi que la pertinence des griefs des recourants relatifs à une prétendue violation du principe de la bonne foi (cf. infra consid. 5.2). Il passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles (cf. infra consid. 5.3) et statuera dans ce cadre sur les requêtes subsidiaires du recourant.

E. 5.1.1

Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom de la personne concernée (ch. 7 de la demande) ; la période visée par la demande (ch. 9), soit du 1er avril 19xx jusqu'au jour de la requête ; la description des renseignements demandés (ch. 13) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 10), soit l'« Income Tax and Wealth Tax », ainsi que le nom et l'adresse des personnes détentrices des documents demandés (ch. 15).

E. 5.1.2

S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure a d'emblée exclu - à juste titre (cf. supra consid. 4.1.3) - l'échange d'informations antérieures au 1er avril 2011. L'assistance a été restreinte aux années fiscales indiennes à compter du 1er avril 2011 jusqu'au 1er avril 2016 (soit la fin de la « previous year » qui précède la demande d'assistance). Dès lors, les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités indiennes portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI CH-IN.

E. 5.2

Au titre de la recevabilité, il convient encore d'examiner le grief des recourants qui reprochent à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance qui se fonde directement sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse dans le sens de l'art. 7 let. c LAAF, en violation du principe de la bonne foi. Ils lui font également grief de ne pas avoir interpellé l'Etat requérant afin qu'il se prononce sur l'origine de ses informations.

E. 5.2.1

L'approche développée par les recourants consiste à démontrer qu'ils auraient été identifiés par l'autorité fiscale indienne grâce aux données Falciani. En substance, ils expliquent qu'en (...) 2011, le recourant 1 a été cité à comparaître devant l'autorité fiscale indienne (cf. pce 1 recourants). Or, avant d'ouvrir une relation bancaire auprès de l'E. _____ AG à X. _____, la recourante 2 était titulaire d'un compte dans les livres de la filiale genevoise de la banque HSBC. Il est notoire qu'Hervé Falciani a soustrait des données en 2006/2007 à cette banque et les a livrées au fisc français en 2009 qui les aurait à son tour transmises à d'autres Etats. La recourante 2 figurait, avec la mention que le recourant 1 en était l'ayant droit économique, dans le fichier dérobé. Était également mentionné le nom de son administrateur, Me D. _____ avec indication de son adresse à Z. _____, laquelle a changé au 1er novembre 2014 alors que la demande d'assistance litigieuse de 2016 le désigne toujours comme ayant ses bureaux à l'ancienne adresse. Les recourants supputent que l'Etat requérant a adressé sans succès une première demande d'assistance à la Suisse avant celle de 2016 et que, devant cet échec, elle a notifié au recourant 1 un courrier confidentiel le (...) l'enjoignant de compléter et signer une décharge et une renonciation au secret bancaire à l'attention de la banque HSBC à Genève et à Zurich, ce que le recourant 1 n'a pas pu faire (...). L'autorité fiscale indienne serait revenue à la charge à réitérées reprises, le mettant en demeure de lui livrer les renseignements requis, le menaçant de sanctions pénales ou exigeant de son fils qu'il signe à sa place et pour son compte. Selon eux, le fait qu'un courrier de (...) - produit dans la procédure devant le Tribunal de céans (cf. supra consid. Eb) - émanant de l'autorité fiscale indienne mentionne le nom du recourant 1 et porte l'indication manuscrite d'un numéro d'enregistrement d'affaire antérieure au présent litige constitue un indice sérieux qu'une précédente demande d'assistance concernant le recourant 1, basée sur les données Falciani, avait déjà été déposée par l'Etat requérant sans que celui-ci en soit informé. Les recourants constatent par ailleurs que l'autorité fiscale indienne ne fait même pas mention dans sa requête du compte détenu par la recourante 2 auprès de la filiale genevoise HSBC alors qu'elle en est parfaitement informée. Quant à l'autorité inférieure, après avoir soutenu qu'il ne pouvait de toute manière y avoir de violation de principe de la bonne foi, faute d'une assurance donnée par l'Etat requérant de ne pas utiliser les données Falciani, elle a défendu le point de vue selon lequel il était suffisant que l'Etat requérant ait précisé que les renseignements provenaient de ses services. Le principe de la confiance, qui règne entre Etats (cf. supra consid. 4.1.3), ne lui permettait pas de remettre en doute ces allégations.

E. 5.2.1.1

Le Tribunal observe que tels que présentés par les recourants, les éléments de faits plaident en faveur de la thèse qu'ils défendent, à savoir que les données Falciani sont en lien avec les renseignements utilisés par l'autorité fiscale indienne pour formuler la demande d'assistance litigieuse. Cela étant, ce lien de causalité ne suffit pas encore, à l'aune de la jurisprudence

très restrictive du TF en la matière, pour en conclure que l'Etat requérant viole le principe de la bonne foi. En effet, en l'absence d'une promesse de ne pas les utiliser et du moment qu'il n'est pas établi que l'Etat requérant a acheté les données volées (ou plus précisément les données acquises par des actes punissables au regard du droit suisse) sur lesquelles il se fonde (directement ou indirectement), leur simple utilisation n'est pas en soi constitutive d'une violation du principe de la bonne foi (cf. supra consid. 4.3.3.3). Or, l'Inde n'a donné aucune assurance à la Suisse qu'elle n'utiliserait pas les données Falciani, ni dans la présente demande ni dans les déclarations communes du 15 octobre 2014 et du 15 juin 2016 du secrétaire d'Etat indien au revenu et de l'ancien secrétaire d'Etat suisse aux questions financières internationales (cf. arrêts du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 ; sur la rencontre entre les représentants des deux Etats : cf. arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3). Il n'a pas pu être établi à ce jour que ce pays aurait acheté ces données (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.5 et 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3) et la présente cause ne l'établit pas non plus. Il n'a jamais pu être prouvé non plus que ces données ont été achetées à Falciani par la France (cf. arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.5) qui les aurait ensuite transmises à d'autres Etats spontanément ou en réponse à une demande d'assistance. Partant, la demande d'assistance ne peut pas être déclarée irrecevable pour ce motif. Peu importe aussi que l'enchaînement chronologique des événements et de nombreux indices incitent fortement à conclure, avec les recourants, que l'enquête ouverte en Inde se fonde uniquement sur les données Falciani. Par ailleurs, l'Etat requérant ne prétend pas le contraire. Il se limite, dans la lettre d'accompagnement de sa demande, à affirmer qu'une enquête a été ouverte en Inde à l'égard du recourant 1 et que des renseignements ont été recueillis dans ce cadre.

E. 5.2.1.2

Il est vrai qu'à la lecture de certains arrêts récents du TF concernant des cas d'assistance avec l'Inde, on aurait pu croire que l'absence de sources indépendantes des données Falciani pouvait être constitutive d'une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêts du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2017 consid. 2.2, 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.5 3ème par. in fine ; 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 et 4.2). Cela étant, la Haute Cour a jugé qu'il n'en était rien (arrêts du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2017 consid. 2.3, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.6 in fine) et sa manière de voir concorde logiquement avec la conception qui veut que l'utilisation des données Falciani - du moment qu'elles n'ont pas été achetées par l'Etat requérant ou que celui-ci n'a formulé aucune promesse de ne pas les utiliser - n'est pas en soi caractéristique d'un abus de confiance. On remarquera aussi que cette jurisprudence est en parfaite adéquation avec le projet suspendu de modification de la LAAF que le TF avait pourtant dit ne pas appliquer (cf. supra consid. 4.3.3.3).

E. 5.2.1.3

Dans ce contexte et vu cette jurisprudence, il ne saurait être fait grief à l'autorité inférieure de ne pas avoir interpellé l'Etat requérant au sujet de l'origine des renseignements à la base de sa demande. En particulier si l'on se souvient que l'art 7 let. c LAAF n'a pas de portée autonome (cf. supra consid. 4.3.3.1). Il n'est opposable à l'Etat requérant que si celui-ci a accepté cette réserve - par exemple sous forme d'un renvoi inclus dans la CDI (ou ses protocoles) - ou si cet Etat a violé le principe de la bonne foi d'une autre manière, violation qui doit être appréciée conformément à la Convention de Vienne (cf. supra consid. 4.3.1).

La CDI est déterminante en premier lieu ; elle fait autorité entre les parties. Or ni la CDI CH-IN ni ses protocoles ne contiennent une exigence d'information à la charge de l'Etat requérant quant à la provenance des données à la base de la demande d'assistance et encore moins une obligation pour cet Etat de déclarer expressément que les données n'ont aucun antécédent criminel (cf. arrêts du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.3.2 et 2.3.3, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4.1 et 3.4.2). Dans un cas indien, le TF, après avoir rappelé que la bonne foi présumée d'un Etat dans les relations internationales n'empêche pas l'AFC, en cas de doute sérieux, de demander des éclaircissements à l'Etat requérant, a jugé que comme il n'existe aucune obligation dans la CDI d'indiquer la provenance de ses sources, l'absence de réponse de l'Etat requérant, son refus de réponse ou une réponse contraire à la vérité à cet égard ne peuvent pas être interprétés comme une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêts du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4.1 à 3.4.3, cf. ég. 2C_619/2018 du 21.12.2018 consid. 2.3.5). Ainsi, l'attitude de l'autorité inférieure ne prête pas le flanc à la critique. Dès lors que la bonne foi de l'Etat requérant est inattaquable sous cet angle, il faut encore se demander, ainsi que le prescrit le TF, si d'autres circonstances justifient de conclure à sa mauvaise foi.

E. 5.2.2

C'est ce que les recourants prétendent en pointant le fait que l'Etat requérant, bien que parfaitement informé de l'existence du compte que la recourante 2 détenait auprès de la filiale genevoise de la banque HSBC, n'en fait nulle mention dans sa demande, de même manière qu'elle n'indique pas avoir déjà déposé antérieurement une demande d'assistance à l'égard du recourant 1.

E. 5.2.2.1

Pour trancher cette question, il sied de rappeler le contexte. Ainsi que le soutiennent les recourants, il est en effet notoire que la République d'Inde a adressé à la Suisse depuis 2011 plusieurs centaines de demandes d'assistance administrative. Il est tout aussi notoire qu'un grand nombre de ces demandes ont été bloquées par la Suisse, les bases légales ne permettant pas d'entrée en matière, notamment parce que les requêtes étaient fondées sur les données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC (cf. Interpellation Manuel Tornare du 12 décembre 2013 et réponse du Conseil fédéral du 12 février 2014, cf. www.parlament.ch>objet curia 13.4170). Les autorités indiennes et suisses se sont rencontrées à plusieurs reprises pour chercher une issue à ce différend fiscal (cf. supra consid. 5.2.1.1). L'une des solutions possibles pour la Suisse était l'amendement de l'art. 7 let. c LAAF (cf. supra consid. 5.3.3.3). Il était même prévu qu'une fois que la loi suisse serait modifiée, une solution serait négociée au sujet des demandes plus anciennes pour lesquelles la Suisse n'avait pas pu entrer en matière (cf. mémorandum de discussion entre l'AFC et les autorités indiennes du 19 août 2016 « It was conveyed by the Indian side that, it may be difficult to re-draft the large numbers of requests (in excess of 500) which are waiting for the change of law in 7 (c). It was agreed that a solution on reopening old cases shall be worked out, once the law is changed », cité in: arrêt du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1, ég. partiellement in : arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.3, voir aussi arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1). Au moment du dépôt de la demande litigieuse, le (...) 2016, l'arrêt circonscrivant la notion de « renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse » n'avait pas encore été prononcé (cf. ATF 143 II 202 du 16 février 2017, cf. infra consid. 4.3.3.1), pas

plus que celui concernant les données Falciani (cf. ATF 143 II 224 du 17 mars 2017), ni ceux relatifs spécifiquement à l'Inde, édictés en 2018 (cf. arrêts du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018, 2C_819/2017 du 2 août 2018, 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018).

E. 5.2.2.2

Ainsi, comme par le passé, en raison du contexte qui vient d'être décrit, l'autorité fiscale indienne avait été priée de confirmer à la Suisse que les renseignements sur lesquelles étaient fondées ses demandes n'avaient pas été acquis au moyen d'actes punissables en vertu du droit suisse et invitée à transmettre les preuves de ses sources indépendantes, elle a manifestement cherché à contourner cet écueil en faisant fi de l'origine des informations en sa possession lorsqu'elle a adressé la requête concernant les deux recourants à l'autorité inférieure en (...) 2016. On ne peut le lui reprocher sous l'angle de la bonne foi dans la mesure où ce faisant, elle a cherché à éluder la conception alors en vigueur du droit suisse - plus précisément de l'art. 7 let. c LAAF - et non la CDI CH-IN. Ce d'autant plus que par la suite, la jurisprudence fédérale a invalidé l'interprétation de l'art. 7 let. c LAAF que l'autorité fiscale indienne - qui n'a jamais déclaré expressément que sa demande n'était pas en lien avec les données Falciani - cherchait à surmonter en omettant de préciser l'origine de ses informations. Cette omission volontaire, bien que regrettable, n'est pas constitutive d'une violation du principe de la bonne foi.

E. 5.2.2.3

Quant au soupçon du recourant 1 relatif au dépôt d'une demande antérieure le concernant, elle n'est que pure hypothèse que l'autorité inférieure a constamment réfutée. Cela étant, quand bien même une procédure à son nom figurerait parmi les centaines bloquées antérieurement, on ne voit pas en quoi le dépôt d'une nouvelle demande constituerait un abus de confiance. Il faut rappeler qu'une procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) et qu'il est loisible à l'Etat requérant de revenir, après un échec, avec une nouvelle demande concernant le même contribuable, le respect des délais de prescription de sa propre procédure étant au demeurant de son ressort (notamment arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.6.2 et les réf. cités). Par ailleurs, l'éventuelle dissimulation par l'autorité inférieure d'une procédure ouverte antérieurement au nom du ou des recourants poserait un problème de bonne foi de l'Etat requis et non de l'Etat requérant et ne saurait faire échec à la demande d'assistance. Il s'en suit que c'est à juste titre que l'autorité inférieure n'a pas retenu une violation du principe de la bonne foi de l'Etat requérant.

E. 5.3

S'agissant des conditions matérielles, le Tribunal retient ce qui suit.

E. 5.3.1.1

La condition de la pertinence vraisemblable est également réalisée dans la mesure où il est manifeste que les renseignements demandés ont un lien de connexité avec les circonstances présentées dans la requête et sont de nature à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. supra consid. 4.4.1). Les recourants demandent toutefois à titre subsidiaire le caviardage de plusieurs noms de personnes dont ils estiment la transmission non vraisemblablement pertinente. Dans sa réponse au recours du 25 janvier 2018, l'autorité inférieure a finalement admis que le nom de G._____, secrétaire de Me D._____, pouvait être caviardé et

qu'il ne sera pas communiqué à l'autorité requérante. Elle a modifié le caviardage des pièces en conséquence. Le recours est donc devenu sans objet sur ce point. Les autres noms dont l'autorité inférieure a refusé le noircissement sont ceux de H._____, de I._____ et de la société (...) J._____. H._____ est l'un des fils du recourant 1 (cf. pce 20 recourants). Il est, depuis le (...), l'un des gérants de la société J._____, active dans le commerce de (...) (cf. [...] consultée le 20 mars 2019). La recourante 2 a visiblement été créée pour mettre à disposition une garantie à la société J._____ (cf. annexes 2 p. 2 et 5 p. 97 à la pce 17 autorité inférieure). Quant à I._____, il est l'un des conseillers de la recourante 2 (annexe 5 pce 17, p. 44, 48 et 65 autorité inférieure).

E. 5.3.1.2

On peut tout d'abord se demander dans quelle mesure les recourants sont habilités à faire valoir des droits qui concernent des tiers. Ceux-ci ne sont en effet pas intervenus en procédure pour demander à ce que leur nom ne soit pas transmis alors même qu'il est fort probable - vu leur proximité avec certaines des personnes impliquées - qu'ils soient renseignés sur l'existence des documents litigieux quand bien même l'autorité inférieure ne les aurait pas dûment avisés. En effet, H._____ est le fils du recourant 1 et entretient visiblement des relations commerciales avec la recourante 2. Quant à I._____, non seulement il est conseiller de la recourante 2, mais il est qualifié par le détenteur des renseignements, Me D._____, de « collègue » (cf. annexe 5 pce 17 p. 65 autorité inférieure). On peut donc raisonnablement penser qu'ils ont été informés de la procédure en cours. Cela étant, leurs noms ne se trouvent pas de manière fortuite sur les documents à transmettre mais bien parce qu'ils entretiennent des relations commerciales avec les recourants, en particulier avec la recourante 2. En conséquence, il n'est pas possible d'exclure que leur transmission ne soit pas utile à l'enquête ouverte en Inde. En particulier I._____, en qualité de conseiller de la recourante 2, pourrait être appelé à fournir d'autres renseignements au sujet de celle-ci. Partant, les conclusions subsidiaires à ce sujet des recourants sont rejetées.

E. 5.3.2

Pour le surplus, il n'existe pas d'élément qui donnerait à penser que la demande d'assistance constitue une pêche aux renseignements prohibée (cf. supra consid. 4.4.2). Le Tribunal ne voit pas non plus de motif - et les recourants n'en soulèvent aucun, bien au contraire, ils se plaignent de l'opiniâtreté de l'autorité fiscale indienne à leur égard (cf. infra consid. 5.3.3.1) - de remettre en doute le respect du principe de la subsidiarité (cf. supra consid. 4.4.3).

E. 5.3.3

Rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne indien s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. supra consid. 4.4).

E. 5.3.3.1

Les recourants prétendent toutefois que la réserve d'ordre public prévue à l'art. 26 par. 3 let. c CDI CH-IN (cf. supra consid. 4.4.6) serait violée au motif que l'acharnement de l'Etat requérant à l'égard du recourant 1, âgé de (...) ans au moment du dépôt du recours et souffrant de (...) contreviendrait aux droits fondamentaux de la personne, tels la dignité humaine (art. 7 Cst.), le droit à la vie et à la liberté personnelle et l'interdiction de tout traitement inhumain ou dégradant (art. 10 al. 3 Cst.).

E. 5.3.3.2

Il ressort du dossier que l'autorité fiscale indienne a adressé une première lettre au recourant le (...), l'enjoignant à signer un document sous les 10 jours, sous peine de pénalités et de poursuites judiciaires (« Failure to furnish above details within ten days from the receipt of this letter, will attract to Income-tax proceedings such as levy of the penalty and prosecution », cf. pce 9 recourants). Le fils du recourant 1, K. _____, a averti l'administration fiscale indienne que ce dernier ne pouvait participer à l'enquête pour des raisons de santé (cf. pces 10 et 11 recourants). En (...), l'autorité fiscale indienne l'a à nouveau invité à fournir des documents et à signer une renonciation au secret bancaire (cf. pces 12 et 13 recourants). Bien qu'au bénéfice d'une procuration générale signée par son père, le fils du recourant 1 a refusé de s'exécuter pour celui-ci et demandé la clôture de l'enquête fiscale (cf. pces 14 et 15 recourants). Par la suite, le (...), l'autorité fiscale indienne a convoqué le recourant 1 afin qu'il s'explique (« With reference to the above, you have not furnished "consent waiver form" till date. You are hereby request to appear before at [...] am on [...] and show cause as to why an order imposing a penalty on you should not be made [...]»), cf. pce 16 recourants). Le [...], elle lui a adressé un nouveau courrier comminatoire auquel le fils a répondu derechef (cf. pces 17 et 18 recourants). Le (...), le fisc indien a cette fois exigé du fils qu'il se présente devant les autorités en date du (...) svt avec un certain nombre de documents (cf. pce 19 recourants). Finalement, le (...), le fisc indien a cette fois-ci demandé au fils qu'il signe, en vertu du pouvoir général conféré par son père, les documents à la place de ce dernier (cf. pce 20 recourants).

E. 5.3.3.3

On ne voit pas en quoi, la persévérance d'une autorité à obtenir des renseignements d'un contribuable dans le cadre d'une enquête fiscale le concernant, ni en quoi le fait de lui rappeler les sanctions qu'il encourt en cas de non-collaboration seraient constitutifs d'une violation de ses droits fondamentaux. Les recourants ne le démontrent d'ailleurs pas. L'état de santé ou le grand âge du contribuable en question n'y changent rien. Ces circonstances personnelles ne sont pas suffisantes pour mettre en échec une procédure administrative. A cela s'ajoute que les recourants se plaignent du comportement de l'Etat requérant en amont de la requête d'assistance sans établir en quoi la transmission des renseignements demandés contreviendrait à l'ordre public. En effet, ce qui est examiné à l'aune de la réserve d'ordre public, ce sont les conséquences concrètes de l'admission de la demande d'assistance, étant rappelé l'interprétation restrictive donnée à cette notion dans le cadre de l'assistance fiscale internationale (cf. supra consid. 4.4.6.4). L'ordre public pourrait par exemple être heurté si la communication des informations requises contribue à la découverte d'un délit fiscal sanctionné de manière draconienne (peine de mort, châtement corporel, etc., cf. supra consid. 4.4.6.2) ; ce qui n'est à l'évidence pas le cas de l'espèce. Le moyen pris de l'ordre public est ainsi sans consistance.

E. 5.3.4

Aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du principe de la spécialité. Les recourants ne le prétendent pas non plus. Par ailleurs, le dispositif de la décision litigieuse informe l'autorité fiscale indienne au ch. 3 que les informations citées au ch. 2 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).

E. 6

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être rejeté, de même que la plus grande partie des conclusions subsidiaires des recourants. Seul le nom de G. _____ devra être caviardé, ce que l'autorité inférieure a d'ores et déjà admis en cours de procédure (modification selon 58 PA).

E. 7

Les recourants, qui succombent dans une très large mesure, doivent supporter les frais de procédure qu'il n'y a pas lieu de réduire malgré le fait que le recours est devenu très partiellement sans objet suite à la reconsidération de l'autorité inférieure sur un point marginal qui concerne de surcroît un tiers à la procédure. Les frais se montent donc, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

E. 7.1

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

E. 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 (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (le dispositif se trouve à la page suivante)

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