



---

Cour I  
A-3332/2020

## Arrêt du 11 janvier 2023

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Raphaël Gani, Keita Mutombo, juges,  
Valérie Humbert, greffière.

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
les deux domiciliés ( ... )  
et représentés par Me Dr Simone Nadelhofer et  
Me Noémie Raetzo, LALIVE SA,  
Rue de la Mairie 35, Case postale 6569,  
1211 Genève 6,  
recourants,  
contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN) ;  
décision du 27 mai 2020

**Faits :****A.**

**A.a** En date du (...) 2013, le Foreign Tax & Tax Research Division du gouvernement indien (ci-après : autorité requérante ou autorité fiscale indienne) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) deux demandes d'assistance administrative en matière fiscale visant A. \_\_\_\_\_ (référence indienne A/FTD-I) et sa femme, B. \_\_\_\_\_ (référence indienne B/FTD-I), pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2005 au 31 mars 2012 et concernant un compte bancaire ouvert chez C. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la banque C. \_\_\_\_\_).

A l'appui de ses demandes, l'autorité fiscale indienne expliquait qu'une recherche basée sur l'art. 132 de l'*Income Tax Act* avait été engagée le (...) 2011. Dans ce contexte, une déclaration avait été enregistrée par laquelle A. \_\_\_\_\_ avait admis posséder un compte bancaire ouvert auprès de la banque C. \_\_\_\_\_ en son nom et au nom de son épouse B. \_\_\_\_\_, sous la référence « BUP SIFIC\_PER\_ID xxx ; PER\_ID yyy ; PER\_NO zzz (Code profil client : xyz) ». Il aurait toutefois omis de divulguer le relevé bancaire et les détails des investissements effectués à partir de ce compte.

Au vu de ces éléments, l'autorité fiscale indienne demandait que lui soient transmises les informations suivantes : (1) *Complete bank account statement for the period mentioned in column 3* ; (2) *Details of investment in BONDS for the period as mentioned in column 3* ; (3) *Details of investments in STOCKS* ; (4) *Détails of FIDUCIARY Deposits* ; (5) *Details of FUNDS IN SHARES* ; (6) *Details of FUNDS IN MONEY MARKET* et (7) *Details of LIQUID ASSETS*.

Aux chiffres (ch.) 4 et 5 des demandes – qui concernent la nature des impôts visés – il était fait mention d'une demande antérieure (*Same as in initial may be mentioned ; Same as in initial request may be mentioned*).

L'AFC a attribué le numéro de référence jjj à la demande concernant A. \_\_\_\_\_ et kkk à celle concernant B. \_\_\_\_\_.

**A.b** Par pli du 20 février 2014, concernant de nombreuses demandes pendantes de l'Inde y compris les deux précitées, l'AFC a informé l'autorité fiscale indienne qu'il ne lui était pas possible d'accorder l'assistance dans les cas où les demandes étaient basées sur des informations obtenues suite à une infraction pénale au regard du droit suisse. Considérant que ces demandes étaient closes, elle précisait que la situation aurait pu être

différente si l'autorité requérante avait pu démontrer que les enquêtes indiennes avaient été initiées indépendamment des informations venant de la banque C. \_\_\_\_\_ (volées par F. \_\_\_\_\_) et transmises par la France.

**A.c** Se référant à l'arrêt du 17 juillet 2018 par lequel le Tribunal fédéral a précisé sa jurisprudence relative aux données volées en lien avec la banque C. \_\_\_\_\_ (arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018), l'autorité fiscale indienne a adressé à l'AFC en date du 31 octobre 2018 une liste de ses demandes antérieures (dans laquelle se trouvaient les deux demandes correspondant aux références indiennes A/FTD-I et B/FTD-I) pour lesquelles elle avait requis l'assistance et attendait toujours une réponse de sa part.

**A.d** Par courriel du 12 novembre 2018, l'AFC a accusé réception de la requête de réactivation des demandes d'assistance déposées par l'Inde et informé que, compte tenu des questions similaires à de nombreux cas, hormis les constellations très spécifiques, elle allait demander à la banque les informations suivantes :

1. Numéro(s) du compte bancaire.
2. Copie du (des) formulaires d'ouverture de compte(s) ainsi que les documents relatifs aux détails KYC applicables pendant la période concernée.
3. Relevés de compte(s) bancaire(s) et d'actif(s) (y compris le portefeuille), pour la période concernée.
4. Détails complets de tous les détenteurs, bénéficiaires effectifs et/ou signataires autorisés du/des compte(s).
5. Les mêmes informations sont demandées pour tout autre compte bancaire sur lequel la/les personne(s) concernée(s), en tant que titulaire, bénéficiaire effectif et/ou signataire autorisé, est/sont liées.

L'AFC a attribué le numéro de procédure qqq à la demande de réactivation du 31 octobre 2018 concernant A. \_\_\_\_\_ et le numéro ooo à celle concernant B. \_\_\_\_\_ et décidé de joindre les deux procédures.

## **B.**

**B.a** Donnant suite à l'ordonnance de production de l'AFC du 19 décembre 2018, la banque C. \_\_\_\_\_ a transmis le 11 février 2019 les documents requis pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2011 au 31 mars 2012, envoi complété le 7 mars 2019 par les documents datés du 31 mars 2011. Il ressort en substance de cette documentation que pendant la période concernée,

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ étaient titulaires et ayants droit économiques du compte sous référence n° www intitulé D. \_\_\_\_\_, clôturé en juin 2011. Ils étaient également constituants (settlor) et bénéficiaires (beneficiary) du trust sous-jacent (*sic*, cf. pce 29 AFC) à la société E. \_\_\_\_\_ LIMITED laquelle détenait le compte n° ttt clôturé en novembre 2011.

Par courrier du 11 avril 2019, la banque C. \_\_\_\_\_ a précisé la notion de bénéficiaire (beneficiary) qu'elle avait utilisée dans plusieurs réponses à différentes ordonnances de production de l'AFC du 19 décembre 2018, y compris dans celles concernant A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_.

**B.b** Par courriel du 12 avril 2019, les avocats mandatés par A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont indiqué représenter également la société E. \_\_\_\_\_ LIMITED. A cet égard, ils ont remis un certificat de dissolution de la société et un mandat de procuration tout en demandant expressément à l'AFC de ne procéder à aucune publication dans la Feuille fédérale, ce que celle-là a confirmé par courriel du 18 avril 2019.

**B.c** Le 1<sup>er</sup> juillet 2019, l'AFC a communiqué à A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, par l'entremise de leurs mandataires communs, les pièces du dossier, les informant qu'elle envisageait d'octroyer l'assistance à l'autorité fiscale indienne pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2011 au 31 mars 2012 et leur impartissant un délai pour déposer leurs observations.

**B.d** Par pli du 10 juillet 2019, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont demandé la suspension du délai pour exercer leur droit d'être entendu, faisant valoir que le dossier était incomplet car n'y figuraient pas une requête subséquente de l'autorité fiscale indienne de fin décembre 2014 ainsi que les requêtes antérieures dont il était fait référence dans les demandes du 1<sup>er</sup> février 2013 (*initial request*).

En réponse à une demande de clarifications de l'AFC, l'autorité fiscale indienne, par courriel du 20 janvier 2020 transmis à A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ le 5 février suivant (svt), a attribué la mention d'une requête initiale (*initial request*) dans le formulaire de demande de 2013 à une erreur et indiqué qu'elle pouvait être ignorée. Elle a rappelé que l'impôt concerné était celui sur le revenu.

**B.e** Par pli du 14 février 2020, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont maintenu leur grief au sujet de l'incomplétude du dossier. A cet égard, ils exigeaient que leur soient transmis tous documents et informations relatifs à une demande concernant A. \_\_\_\_\_ datant du 23 décembre 2014 et dont ils produisaient

une copie, ainsi que tout autre procès-verbal et note interne relatifs aux conversations téléphoniques et aux réunions entre l'AFC et l'autorité requérante, en particulier la note interne du 19 août 2016 selon laquelle l'Inde s'était engagée à l'égard de la Confédération lors d'échanges de vues bilatérales à ne pas renouveler d'anciennes demandes d'assistance ou à ne pas en déposer qui s'appuieraient sur des données volées aussi longtemps que la loi n'aurait pas été modifiée.

Dans sa réponse du 3 mars 2020, l'AFC a confirmé n'avoir jamais reçu la demande du 23 décembre 2014 relevant par ailleurs que celle-ci ne lui était pas adressée. Pour le surplus, elle a affirmé que, hormis les requêtes de réactivation de 2018 (références qqq et ooo), les seules autres demandes concernant A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ en sa possession sont celles du (...) 2013 auxquelles d'autres numéros de références avaient été attribués (jjj et kkk) alors que les numéros indiens étaient les mêmes (B/FTD-I et A/FTD-I).

**B.f** Par courriel et courrier du 5 mars 2020, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ se sont opposés à la communication des informations les concernant, concluant notamment à ce que leur soit transmise dans une version non caviardée une copie de la note du 19 août 2016.

**B.g** Par décision finale du 27 mai 2020, l'AFC (ci-après aussi : autorité inférieure ou autorité requise) a dit vouloir transmettre à l'autorité requérante la documentation relative aux comptes bancaires n° www et ttt ouverts auprès de la banque C.\_\_\_\_\_. Elle précisait avoir procédé à des caviardages supplémentaires portant sur des informations non couvertes par la demande et sur des tiers non concernés. Rejetant l'entier des griefs de A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, l'autorité inférieure a refusé de transmettre la note du 19 août 2016, la qualifiant en substance de document interne.

### **C.**

**C.a** Par acte du 29 juin 2020, A.\_\_\_\_\_ (recourant 1) et B.\_\_\_\_\_ (recourante 2), dûment représentés, interjettent recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF ou Tribunal) formulant, sous suite de frais et dépens, vingt-deux conclusions à l'encontre de la décision litigieuse, dont la principale est le constat de sa nullité. Parmi les conclusions subsidiaires, figure celle visant à ce que l'autorité inférieure interpelle l'autorité requérante afin d'obtenir des garanties quant au respect du principe de spécialité.

A l'appui de leurs conclusions, les recourants élèvent de nombreux griefs se plaignant d'une violation du droit d'être entendu, du principe de spécialité et de la réserve d'ordre public, du champ d'application matériel et temporel de la convention liant la Suisse et l'Inde, du principe de la bonne foi, de l'interdiction de la pêche aux renseignements et d'une protection des données insuffisante en Inde et de l'absence de pertinence vraisemblable des informations.

**C.b** Dans sa réponse du 14 août 2020, l'autorité inférieure rejette point par point les griefs des recourants et conclut à la confirmation de la décision accordant l'assistance administrative en matière fiscale à l'Inde.

**C.c** Faisant valoir leur droit inconditionnel à la réplique et agissant dans le délai imparti pour ce faire, les recourants réfutent par pli du 28 novembre 2020 les arguments de l'autorité inférieure tout en relevant que cette dernière ne s'était pas déterminée sur tous les griefs et maintenant en substance et pour le surplus, l'entier de leurs conclusions.

**C.d** Par duplique du 29 octobre 2020, l'autorité inférieure confirme sa position en développant quelques précisions à l'appui de celle-ci.

**C.e** Donnant suite à la requête des recourants souhaitant exercer leur droit à se déterminer, le Tribunal, par ordonnance du 10 novembre 2020, leur octroie un délai pour déposer des observations finales limitées à l'essentiel.

**C.f** Par triplique du 23 novembre 2020, les recourants, persistant en substance dans leurs conclusions, livrent leur détermination, laquelle est transmise le 25 svt à l'autorité inférieure avec invitation à déposer ses observations finales.

**C.g** Par ordonnance du 17 décembre 2020, constatant que l'autorité inférieure ne s'est pas déterminée, le Tribunal informe qu'en principe l'échange d'écriture est clos.

## **D.**

**D.a** Prenant appui sur une interpellation parlementaire qui s'interroge sur la servilité de l'AFC qui accorde l'assistance sur la base de données volées, les recourants interviennent spontanément en procédure le 4 février 2021 afin d'exiger des mesures d'instruction visant la production de cer-

tains documents, dont la note du 19 août 2016, ayant trait aux conversations téléphoniques et aux réunions entre l'AFC et l'autorité fiscale indienne.

**D.b** Dans ses observations du 3 mars 2021, l'autorité inférieure rappelle qu'elle ne s'est fondée d'aucune façon sur la note du 19 août 2016 pour motiver la décision litigieuse.

**D.c** Par pli du 17 mars 2021, les recourants persévèrent dans leur demande de production.

**D.d** Par pli spontané du 23 août 2021, les recourants produisent deux communications datées du 26 juillet 2021 de l'*Income Tax Department* indien dont ils prétendent qu'elles sont propres à démontrer qu'une transmission des documents bancaires conduira inexorablement à une violation du principe de spécialité et de l'ordre public suisse.

**D.e** Dans ses observations du 22 septembre 2021, l'autorité inférieure exprime l'avis que les allégations des recourants ne peuvent être considérées comme établies. Elle rappelle que l'autorité fiscale indienne a confirmé dans ses demandes que les principes de confidentialité et de spécialité seront respectés.

**D.f** Par détermination du 12 octobre 2021, les recourants développent leur argumentation au sujet de la violation du principe de spécialité et de l'ordre public suisse, demandant subsidiairement et en substance qu'il soit exigé de l'autorité inférieure qu'elle requière des garanties de l'autorité requérante au sujet de l'utilisation des informations visées par la demande.

**D.g** Par pli du 18 février 2022 – transmis à l'autorité inférieure le 24 svt –, les recourants produisent une décision de l'*Income Tax Appellate Tribunal* de Bombay du 2 novembre 2021 afin de prouver la violation du principe de spécialité et de l'ordre public suisse par l'État requérant.

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

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

**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 (art. 33 let. d LTAF ; art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

**1.2** L'assistance administrative relève en l'espèce de l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 conclue entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.942.31 ci-après : CDI CH-IN), ainsi que du chiffre 10 (ad art. 26) de son Protocole (ci-après : Protocole CDI CH-IN), dans leur version actuelle, en vigueur depuis le 7 octobre 2011, qui résulte de l'art. 8 du Protocole de révision du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (RO 2011 4617 ; ci-après : le Protocole de révision).

**1.3** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.4** 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), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites, sous réserve de ce qui suit.

**1.5**

**1.5.1** Dans l'une de leurs nombreuses conclusions subsidiaires, les recourants requièrent l'occultation de noms de sociétés tierces. Or, dans la mesure où elle ne les concerne pas directement mais soutient les intérêts d'autrui, cette conclusion est irrecevable. Certes, d'une manière générale la jurisprudence du Tribunal fédéral rejette dorénavant la théorie dite du « tri des griefs », consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que

les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins que la Haute Cour continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2.1, 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. La jurisprudence de la même instance rappelle aussi, dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in : ATF 147 II 116] ; voir aussi ATF 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 404 consid. 11.1), ce qui est précisément le cas de l'espèce. Cela étant, quand bien même le Tribunal entrerait en matière sur cette conclusion, il devrait la rejeter sur le fond pour les motifs suivants.

## 1.5.2

**1.5.2.1** En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents (sur cette notion, cf. *infra* consid. 7.2.1) pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au 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), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'État requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par le fruit d'un pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). 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). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1).

**1.5.2.2** En l'espèce, les recourants n'ont pas pris la peine de démontrer pour chaque nom précis pourquoi les données ne sont pas vraisemblablement pertinentes. Or, il apparaît que l'identité des nombreuses personnes tierces concernées par leur demande d'occultation ne se trouve pas de manière fortuite sur la documentation à transmettre mais bien parce qu'elles ont entretenu des relations professionnelles ou commerciales avec les recourants. En conséquence, il n'est pas possible d'exclure que la transmission de ces informations soit utile à l'enquête ouverte en Inde ; leur communication est donc conforme à l'art. 4 al. 3 LAAF.

## **2.**

**2.1** Le TAF 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 (MOOR/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 (parmi d'autres : ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

**2.2** La partie recourante 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).

## **3.**

Compte tenu de l'ampleur des conclusions des recourants, le Tribunal exposera le droit applicable à l'aune des griefs de ces derniers. Ainsi, dans un premier temps, il traitera de la violation du droit d'être entendu et de la requête de production de pièces complémentaires (cf. *infra* consid. 4) ainsi que de la demande en constat de nullité de la décision litigieuse (cf. *infra* consid. 5) ; il se penchera ensuite sur la problématique des données volées et de l'absence alléguée de bonne foi de l'État requérant (cf. *infra* consid. 6) ; suivront l'examen de la pertinence vraisemblable des informations à transmettre cf. *infra* consid. 7) et du champ d'application matériel de l'art. 26 CDI CH-IN (cf. *infra* consid. 8), puis des griefs ayant trait à la violation de l'ordre public et du principe de spécialité (cf. *infra* consid. 9), aux carences alléguées de la protection des données en Inde (cf. *infra* consid. 10) et à la violation du champ d'application temporel de la CDI CH-IN (cf. *infra* consid. 11).

## **4.**

### **4.1**

Les recourants soutiennent tout d'abord que l'autorité inférieure a violé leur droit d'être entendu en refusant d'accéder à leur demande de consultation d'une version non caviardée de la note du 19 août 2016. En raison du caractère formel du droit d'être entendu – dont la violation entraîne en principe l'admission du recours et l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond –, il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2).

**4.1.1** Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) comprend notamment le droit pour la personne intéressée d'avoir accès au dossier et celui d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves. Le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance des éléments fondant la décision et s'exprimer à leur sujet. Le droit de consulter le dossier n'est pas inconditionnel, il peut être restreint ou supprimé dans la mesure où l'intérêt public, ou l'intérêt de tiers, exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets. Conformément au principe de la proportionnalité, l'autorité doit autoriser l'accès aux pièces dont la consultation ne compromet pas les intérêts en cause (cf. ATF 126 I 7 consid. 2b, 125 I 257 consid. 3b ; ATAF 2019 VII/6 consid. 4.2). Par ailleurs, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (ATF 129 V 472 consid. 4.2.2, 125 II 473 consid. 4a). L'autorité peut refuser d'administrer des preuves si, en procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée de celles qui lui sont proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 142 III 48 consid. 4.1.1, 140 I 285 consid. 6.3.1).

**4.1.2** Les recourants prétendent que cette note du 19 août 2016 fait partie intégrante du dossier, l'autorité inférieure s'étant manifestement fondée sur elle pour décider de rouvrir les procédures d'assistance avec l'Inde qu'elle avait décidé de clore auparavant. Cette pièce serait ainsi propre à démontrer que l'autorité requérante a contrevenu de manière contraire à la bonne foi à son engagement de s'abstenir d'utiliser des données volées pour obtenir l'assistance administrative, ce qui devrait conduire à l'irrecevabilité des demandes.

On ne saurait suivre leur raisonnement dès lors que dans d'autres affaires d'assistance administrative avec l'Inde et dans lesquelles – du moins pour partie d'entre elles – la note avait été portée à la connaissance de la Cour de céans, le Tribunal fédéral a confirmé qu'il ne ressortait ni de cette note, ni des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenue Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'État suisse aux affaires financières internationales, une assurance de l'Inde de renoncer à l'utilisation de données obtenues par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. arrêts du TF 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 et 3.2 et 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. C et 3.1). La question de la portée de cette note a donc été tranchée et dans ces circonstances, le refus de l'autorité inférieure de verser en cause un document qui n'a pas le caractère de preuve n'apparaît pas arbitraire dans son résultat (cf. ég. arrêt du TF 2C\_791/2021 du 6 juillet 2022 consid. 5.2.4). Il n'y a donc pas lieu de retenir une violation du droit d'être entendu de ce fait.

Pour les mêmes motifs, il ne sera pas fait droit à la requête d'instruction complémentaire des recourants du 4 février 2021 qui demande au Tribunal d'exiger la production de cette note (cf. *supra* consid. Fa).

**4.2** Les recourants demandent également que leur soit remise une version non caviardée de la lettre de la banque C.\_\_\_\_\_ du 11 avril 2019 (cf. *supra* consid. Ba). Cette requête n'est nullement motivée dans leur écriture de recours. Il ressort toutefois des échanges ultérieurs que les recourants estiment en substance que du moment que cette pièce est au dossier, leur droit de consultation est garanti.

**4.2.1** Le Tribunal remarque avec l'autorité inférieure que les recourants ont pu consulter la lettre en question dans une version expurgée du seul nombre d'ordonnances de production que l'AFC avait notifiées en date du 19 décembre 2018 à la banque C.\_\_\_\_\_. Il est en effet notoire que par son courrier du 31 octobre 2018, l'Inde a réactivé de très nombreuses demandes d'assistance qui avaient été closes auparavant par l'AFC (dont celles concernant les recourants) et que celle-ci a accepté – compte tenu de l'évolution jurisprudentielle – d'y donner suite. On ne voit pas que la connaissance de ce nombre exact soit nécessaire aux droits et à la défense des recourants ni que l'autorité inférieure en ait tiré quoi que ce soit à l'appui de sa décision ; il faut admettre avec l'autorité inférieure qu'il s'agit là d'une information purement interne sans impact sur la présente procédure. A toutes fin utiles, on rappellera que dans un arrêt concernant certes l'application de la loi fédérale sur la transparence, le Tribunal fédéral a confirmé le refus de l'AFC de donner accès aux statistiques détaillant le

nombre de demandes d'assistance administrative en matière fiscale déposées par l'État, admettant qu'une telle divulgation était susceptible d'altérer la position de la Suisse sur le plan international ou à tout le moins de l'affaiblir lors de négociations (cf. ATF 142 II 313 consid. 4.4).

En conséquence, la conclusion des recourants relative à des productions complémentaires est entièrement rejetée.

## 5.

**5.1** En guise de conclusion principale, les recourants demandent que soit constatée la nullité de la décision litigieuse au motif que les tiers dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre n'ont pas été informés de la procédure. Pour ce faire, ils s'appuient sur plusieurs arrêts du TAF qui ont tous été invalidés par le Tribunal fédéral à la suite de la jurisprudence publiée aux ATF 146 I 172.

**5.2** Dans cet arrêt de principe, le Tribunal fédéral a examiné la portée des art. 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF. Estimant en substance qu'il n'était pas exigible que l'AFC avise toutes les personnes dont le nom figurait dans la documentation à transmettre, la Haute Cour a approuvé la pratique de l'autorité inférieure qui confère la qualité de partie aux personnes qui s'annoncent auprès d'elle pour demander le caviardage des renseignements les concernant (cf. ATF 146 I 172 regeste et consid. 7.3.3). Ainsi, l'AFC n'est tenue d'informer les personnes non concernées par la procédure d'assistance administrative, mais dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise, de l'existence de ladite procédure que si leur qualité pour recourir ressort de manière évidente du dossier (théorie de l'évidence ; cf. ég. arrêt du TF 2C\_310/2020 du 1<sup>er</sup> décembre 2020 consid. 4.1.2), ce qui est par exemple le cas des *titulaires* de comptes (cf. pour toutes ces questions, arrêt du TAF A-1783/2019 du 19 mai 2021 consid. 5.2.6), lesquels étaient *in casu* les recourants et la société E. \_\_\_\_\_ LIMITED laquelle a été dissoute en 2012 (cf. pce 25), étant rappelé aussi que les comptes bancaires concernés ont été clôturés en 2011. Les autres tiers sont protégés par le principe de spécialité contre toute utilisation à leur encontre des données transmises (cf. *infra* consid. 9.2.2 et 9.3.3.5). Déterminer qui a le droit d'être informé en vertu de l'art. 14 al. 2 LAAF suppose donc une part d'appréciation et une éventuelle erreur de l'AFC sur ce point ne relève en principe pas d'un vice à ce point grave qu'il justifie de prononcer la nullité de la décision (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.6).

Le Tribunal fédéral a récemment jugé que cette manière de procéder est également compatible avec la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection

des données (LPD, RS 235.1), dès lors que l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit de manière suffisamment précise la communication à l'étranger de données de tiers – pour autant qu'elles soient vraisemblablement pertinentes, comme en l'espèce (cf. *supra* consid. 1.5.2.2) –, ce qui éteint, par application de l'art. 18a al. 4 LPD, le devoir d'informer prévu à l'art. 18a al. 1 LPD (cf. ATF 148 II 349 consid. 5.3 et 5.4).

**5.3** En l'espèce, d'une part, il n'apparaît pas, – et les recourants ne le démontrent pas – que l'autorité inférieure se serait méprise dans son appréciation des tiers qu'elle devait informer de la procédure, ce qui réduit à néant le grief des recourants à cet égard. D'autre part, si une telle erreur était établie, cela n'entraînerait pas la nullité de la décision litigieuse mais son annulation et le renvoi à l'autorité inférieure. Il s'ensuit qu'en tous les cas, la conclusion visant le constat de la nullité de la décision doit être rejetée.

## **6.**

**6.1** Les recourants soutiennent que les demandes d'assistance violent le principe de la bonne foi ainsi que l'art. 7 let. c LAAF car elles sont basées sur des données volées malgré l'engagement exprès de l'État requérant de ne pas utiliser de telles données. De plus, celui-ci ne disposerait d'aucune preuve indépendante de ces données et ferait état d'informations trompeuses et erronées. Les recourants retracent une chronologie qui laisserait apparaître que l'Inde aurait fait fi des règles de l'assistance pour obtenir par la pression leur accord afin d'obtenir directement les informations litigieuses de la banque C.\_\_\_\_\_.

## **6.2**

### **6.2.1**

**6.2.1.1** Le principe de la bonne foi (aussi appelé principe de la confiance) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3).

**6.2.1.2** La bonne foi d'un État est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3, 142 II 161 consid. 2.1.3), 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 et 8.7.4). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'État requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un État doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4). 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. arrêts du TF 2C\_479/2017 du 2 juin 2017 consid. 4.1.1, 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2). Si les doutes subsistent malgré la demande d'éclaircissements, la demande d'assistance doit être rejetée (cf. arrêt du TF 2C\_901/2020 et 2C\_903/2020 du 5 novembre 2021 consid. 5).

**6.2.1.3** En vertu du principe de la confiance, l'État 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 (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-2925/2020 du 11 novembre 2022 consid. 4.2.1.2).

Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'État requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

## **6.2.2**

**6.2.2.1** 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). L'expression « actes punissables au sens du droit suisse » renvoie à des actes qui sont effectivement punissables en Suisse (ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). Le seul « acte punissable au sens du droit suisse » admis à ce jour est celui commis par Hervé F.\_\_\_\_\_ qui a été jugé en Suisse pour avoir dérobé des données à la banque C.\_\_\_\_\_ (cf. arrêt du TPF SK. 2014.46 du 27 novembre 2015 ; ci-après : données F.\_\_\_\_\_). Jugeant que l'art. 7 let. c LAAF n'avait pas de portée propre,

si ce n'est dans la mesure où il oblige la Suisse en tant qu'État 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), la Haute Cour lui a donné une portée très restrictive. Elle a néanmoins admis que n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'État requérant qui achèterait des données bancaires obtenues grâce à de tels actes punissables, qu'il utiliserait ensuite pour former des demandes d'assistance administrative ou celui qui donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune donnée provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse 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 à 6.5 ; arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4). En revanche, la Suisse, comme État requis, ne peut pas déclarer unilatéralement, d'emblée contraire à la bonne foi, une demande d'assistance administrative qui se fonderait sur des données volées sur la seule base de l'art. 7 let. c LAAF. Il faut soit qu'un renvoi correspondant figure dans la CDI applicable (ou dans un protocole s'y rapportant), autrement dit que l'État requérant ait accepté cette réserve, soit qu'il soit établi que l'État requérant a violé d'une autre manière le principe de la bonne foi applicable en droit international (cf. arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.2).

**6.2.2.2** Dans l'arrêt 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 concernant une demande d'assistance administrative indienne, le Tribunal fédéral a constaté qu'il n'était pas établi que l'Inde aurait acheté les données F.\_\_\_\_\_, que cet État ne s'était pas engagé vis-à-vis de la Suisse – contrairement à la France – à s'abstenir d'utiliser ces données pour requérir l'assistance administrative, que la CDI CH-IN ne contenait aucune disposition prohibant l'utilisation de données volées et qu'elle n'obligeait pas non plus l'État requérant à fournir des informations sur l'origine des données l'ayant conduit à formuler une demande d'assistance administrative.

Dans des arrêts ultérieurs, le Tribunal fédéral a rappelé que la question de savoir si l'Inde s'est comportée ou non de bonne foi en lien avec les données F.\_\_\_\_\_ devait être examinée dans chaque cas d'espèce (cf. arrêts du TF 2C\_405/2019 du 16 mai 2019 consid. 4.1.1, 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4, 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.1, 2.3.4 et 2.3.5) et dépend des circonstances de fait (cf. arrêt du TF 2C\_540/2021 du 6 juillet 2022 consid. 8.2). Dans l'arrêt 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020, la Haute Cour a toutefois jugé que peu importent les doutes

que l'on pouvait éventuellement avoir au sujet des déclarations de l'Inde portant sur le caractère indépendant (par rapport aux données F.\_\_\_\_\_) des preuves à l'origine de la demande. En effet, même fondés, de tels doutes ne sont pas de nature à remettre en question la bonne foi de l'autorité requérante dès lors que – comme l'arrêt du TF précité 2C\_648/2017 le précise – la CDI CH-IN n'impose pas à l'État requérant de fournir des informations sur l'origine des données, que l'Inde ne s'est pas engagée envers la Suisse à s'abstenir d'utiliser les données F.\_\_\_\_\_ pour requérir l'assistance administrative et que rien ne permet de retenir qu'elle les aurait achetées.

**6.2.3** En l'occurrence, la situation n'est pas différente de celle décrite dans les arrêts précités, dans la mesure où le lien de causalité avec les données F.\_\_\_\_\_ – qui n'est nié ni par l'autorité requérante ni par l'autorité inférieure – n'est pas en soi déterminant puisque les recourants ne démontrent pas que ces données auraient été achetées ou que l'Inde se serait engagée à ne pas les utiliser pour déposer des demandes d'assistance auprès de la Suisse. En particulier, l'argument selon lequel l'Inde serait de mauvaise foi au motif que sa manière de procéder semble constitutive de tentative de contrainte ou d'instigation à enfreindre un article du code pénal suisse est non seulement vain mais à la limite du téméraire. En effet, selon une jurisprudence établie depuis 2017 – et rappelée *supra* consid. 6.2.2.1 – les actes visés à l'art. 7 let. c in fine LAAF sont ceux *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), ce que les recourants ne démontrent nullement et il ne revient ni à l'autorité inférieure ni à la Cour de céans de procéder au contrôle préalable de la conformité avec le droit pénal suisse des moyens déployés par l'État requérant à l'appui de sa demande (cf. arrêt du TF 2C\_893/205 du 16 février 2017 consid. 8.5.4).

Au demeurant, on ne voit pas quel article de la CDI ferait obstacle à ce que l'État requérant cherche à obtenir par d'autres moyens que celui de l'assistance administrative les informations qu'il juge utiles à son enquête. Cela lui est d'ailleurs expressément demandé dans la mesure où le principe de subsidiarité ancré à l'art. 10 let. a du Protocole CDI CH-IN précise que l'assistance n'est accordée que si l'État requérant a épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues dans sa propre législation fiscale. Si les recourants estiment avoir été victimes en Inde de manœuvres contraires au droit indien par les autorités compétentes indiennes, il leur revient de s'en plaindre devant les juridictions de cet État

(cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/2019 du 1<sup>er</sup> juin 2022 consid. 4.3.3).

Il s'ensuit que le grief des recourants relatif à l'absence de bonne foi de l'État requérant est rejeté.

## **7.**

**7.1** Les recourants objectent encore que les renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents et que leur transmission violerait l'interdiction de la pêche aux renseignements car aucune enquête fiscale ne serait encore en cours en Inde à leur encontre, la procédure de taxation les concernant étant close. Les documents ne seraient donc plus d'aucune utilité à l'autorité requérante. Ils en veulent pour preuve la demande du 23 décembre 2014 qui précise que les informations requises ne seront plus utiles à compter du 31 mars 2016.

## **7.2**

**7.2.1** 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 États contractants (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4). La condition de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux États d'aller à la pêche aux renseignements (« fishing expeditions ») ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'État requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1570/2020 du 9 novembre 2022 consid. 4.4 avec réf.). En règle générale, 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 ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. parmi d'autres : ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou

vérifier les informations dont l'État requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5, 143 II 185 consid. 4.2).

**7.2.2** Il n'incombe pas à l'État requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet État serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause (cf. parmi d'autres : ATF 147 II 116 consid. 5.4.1). Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant ; le rôle de l'État requis est assez restreint et se borne 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'État 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 ; cf. aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 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). L'État requis ne peut ainsi avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'État requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus (ATF 144 II 206 consid. 4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

Le Tribunal fédéral retient également que la liste des indications formelles que doit contenir une demande d'assistance (cf. ch. 10 let. b ad art. 26 du Protocole additionnel CDI CH-IN) est conçue de telle manière que si l'État requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4).

**7.3** Le Tribunal observe tout d'abord que les demandes d'assistance initiales de 2013 contiennent toutes les informations formelles requises par la CDI si bien que la pertinence vraisemblable des renseignements requis est présumée satisfaite. L'argument des recourants relatif à la demande du 23 décembre 2014 (cf. *supra* consid. B.e) est sans consistance dès lors

qu'il n'est pas contesté que cette demande n'a jamais été adressée à la Suisse et qu'il n'a jamais été prévu qu'elle le soit, son destinataire étant *The Commissioner of Income Tax Central, Bangalore* (cf. pce 20 recourants). De plus, quand bien même il serait établi – ce qui n'est pas le cas – que la procédure de taxation fiscale est terminée, la Suisse ne peut pas s'immiscer dans le droit interne d'un État requérant et juger à sa place de la possibilité laissée par son propre droit de revenir sur une procédure de contrôle fiscal par hypothèse close. Le raisonnement est le même au sujet d'une éventuelle prescription du droit de taxer. Le contrôle de la pertinence vraisemblable des indications fournies par l'État requérant ne saurait s'étendre à un tel examen, lequel serait contraire à la répartition des rôles des États dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale. A cela s'ajoute que les recourants partent de la prémisse que la demande d'assistance doit servir uniquement des procédures fiscales, ce qui n'est précisément pas le cas, puisqu'elle peut aussi et exclusivement avoir pour but une procédure pénale fiscale (cf. *infra* consid. 9.2.1.3).

On ne voit non plus que l'Inde réactiverait en 2018 des demandes qu'elle estimerait devenues inutiles depuis 2016. En définitive, du moment que l'Inde n'a jamais expressément retiré ses demandes, l'État requis ne saurait substituer son point de vue sur la pertinence des données exigées à celui clairement exposé et plausible de l'État requérant dans ses demandes. Si les recourants sont d'un avis contraire, il leur incombera de faire valoir leurs moyens devant les autorités compétentes indiennes, étant rappelé que l'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire mais représente un simple acte de collaboration entre États (cf. ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2.2).

Les documents demandés se rapportant bien à l'état de fait décrit dans la demande, le grief des recourants au sujet de la pertinence vraisemblable doit être rejeté.

## **8.**

**8.1** Les recourants prétendent que l'autorité inférieure a violé le champ d'application matériel de l'art. 26 CDI CH-IN au motif que les seules procédures encore possibles en Inde à leur encontre sont de nature pénale fiscale ou pénales alors que la CDI CH-IN précise à son art. 2 al. 3 que les impôts mentionnés aux précédents alinéas ne comprennent pas les pénalisations et les intérêts.

**8.2** La Cour de céans observe que le Tribunal fédéral a entretemps tranché cette question si bien qu'il suffit de rejeter ce moyen en renvoyant à la jurisprudence fédérale, étant précisé tout de même que la prescription des procédures de taxation dont se prévalent les recourants n'est pas établie et qu'elle n'a pas à l'être dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, ce point étant déterminé par la procédure interne à l'État requérant et devant être soulevé devant les autorités de cet État (cf. *supra* consid. 7.3 et parmi d'autres : arrêt du TAF A-6927/2019 du 10 juin 2021 consid. 6.1.3). Ainsi, procédant à une interprétation téléologique l'emportant sur l'argument d'interprétation systématique, la Haute Cour a jugé que la clause d'exclusion de l'art. 2 al. 3 CDI CH-IN ne limitait pas le champ d'application matériel de la disposition d'assistance administrative figurant à l'art. 26 CDI CH-IN ; autrement dit la perception de pénalités et d'intérêts liés à des impôts couverts par la convention tombe sous le coup de cette dernière disposition (cf. arrêt du TF 2C\_542/2918 du 10 mars 2021 consid. 2.6 ; cf. ég. *infra* consid. 9.2.1.3).

## **9.**

### **9.1**

**9.1.1** L'essentiel de l'argumentation des recourants pour faire échec à la transmission des informations litigieuses repose sur leur conviction que l'autorité requérante ne respecte pas ses engagements concernant l'utilisation des informations qu'elle reçoit au titre de l'assistance et ce, au mépris du principe de spécialité. En substance, ils s'emploient à démontrer que l'autorité fiscale indienne a transmis des documents les concernant qui seraient issus d'une procédure d'assistance entre la France et l'Inde à l'*Enforcement Directorate* alors que cette dernière ne serait pas une autorité fiscale mais une autorité de poursuite appliquant notamment le *Foreign Exchange Management Act* de 1999 (*FEMA*) qui réprime le fait d'avoir un compte bancaire hors d'Inde sans avoir obtenu l'autorisation de la *Reserve Bank of India*. Le fait que l'*Enforcement Directorate* ait annexé la demande du 23 décembre 2014 (cf. *supra* consid. B.e) à sa plainte visant à poursuivre les recourants pour des infractions non fiscales constituerait une preuve supplémentaire de l'utilisation des informations collectées par l'autorité requérante pour des procédures sortant du champ d'application de la CDI CH-IN. Il serait notoire que l'Inde utilise les informations reçues d'autres États dans le cadre de procédures d'assistance pour ouvrir des procédures purement pénales à l'encontre de contribuables indiens non seulement sur la base du *FEMA* mais également du *Black Money Act* de 2015 (*BMA*) et du *Prevention of Money Laundering Act* de 2002 (*PMLA*).

Ils s'appuient notamment sur l'avis de droit qu'ils ont sollicité d'un ancien président de la Cour suprême indienne.

**9.1.2** En cours de procédure, les recourants ont produit également deux communications du 26 juillet 2021 de l'*Income Tax Department* indien qui auraient été émises dans des procédures initiées en Inde contre eux pour violation du *BMA* et qui démontrent que l'État requérant a utilisé des renseignements issus de procédures d'assistance administrative fiscale avec Singapour et les Iles Vierges britanniques. Ils estiment en substance que l'autorité inférieure ne peut pas, en présence d'éléments concrets, se retrancher derrière le principe de la confiance et affirmer qu'elle doit se fier aux déclarations de l'Inde laquelle a confirmé lors du dépôt de ses demandes qu'elle respectera les principes de confidentialité et de spécialité. A l'appui, les recourants ont encore produit une décision de l'*Income Tax Appellate Tribunal* de Bombay (*ITAT*) du 2 novembre 2021 de laquelle il ressort que le *BMA* est appliqué rétroactivement à des avoirs détenus sur des comptes clôturés bien avant son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2015. Ils sont ainsi d'avis qu'en cas d'octroi de l'assistance à l'Inde, ils seront immédiatement exposés à une application rétroactive d'une loi de nature pénale, ce qui constituerait également une violation de l'ordre public suisse.

**9.2** Il sied dans un premier temps de circonscrire les notions d'ordre public et de principe de spécialité ainsi que leurs incidences sur la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale.

### **9.2.1**

**9.2.1.1** Aux termes de l'art. 26 par. 3 let. c CDI CH-IN, aucun État contractant n'a 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. Cette disposition correspond à l'art. 26 par. 3 let. c 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](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La portée de cette réserve sujette à interprétation est controversée. Selon la jurisprudence, la notion d'ordre public doit être interprétée de bonne foi – en se référant au droit national – dans le cadre des obligations conventionnelles internationales. Parmi plusieurs interprétations possibles, il faut attribuer le

sens qui garantit l'application effective de la convention et qui ne conduit pas à un résultat contraire au but et à la finalité des engagements conclus. L'interprétation doit donc se faire de manière restrictive en tenant compte du fait que l'art. 26 MC-OCDE vise à ce que les États contractants s'accordent mutuellement une assistance administrative dans la mesure du possible (cf. arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.3 et 6.6 et les références citées). Les standards minimaux en matière de droits de l'homme faisant partie des valeurs fondamentales du droit interne suisse, ils doivent être pris en compte dans l'interprétation de la réserve d'ordre public figurant à l'art. 26 par. 3 let. c MC-OCDE. Il est dès lors justifié d'interpréter l'art. 26 par. 3 let. c CDI CH-IN dans le sens que l'assistance administrative peut être refusée en cas de menaces graves de violation du noyau dur des droits de l'homme ou des garanties constitutionnelles fondamentales. Cela comprend le droit international impératif (*ius cogens*) ainsi que les garanties de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), auxquelles on ne peut déroger, même en état de nécessité. (*notstandsfest* ; cf. art. 15 CEDH ; arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7 et 6.8 et les nombreuses références citées).

**9.2.1.2** L'interdiction de la rétroactivité en droit pénal à laquelle se réfèrent les recourants est ancrée à l'art. 7 par. 1 CEDH (cf. ég. art. 2 al. 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]) qui prévoit que « Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise. ». La notion de « peine » comprend toutes les condamnations prononcées au sens de l'art. 6 par. 1 CEDH, c'est-à-dire aussi des sanctions fiscales qui ont un caractère répressif (cf. arrêt de la CourEDH J.B. contre la Suisse du 3 mai 2001, 31827/96, § 44 ss). L'art. 7 par. 1 CEDH n'interdit pas l'application rétroactive du droit procédural pénal (JOCHEN FROWEIN, in : Frowein/Peukert, Europäische Menschenrechtskonvention, EMRK-Kommentar, 3<sup>e</sup> éd. 2009, ad art. 7 EMRK n° 8). Cette disposition constitue un principe fondamental de l'État de droit dans la mesure où elle fait partie des garanties « *notstandsfest* » (cf. art. 15 par. 2 CEDH ; arrêts de la CourEDH Georgouleas et Nestoras c. Grèce du 28 mai 2020, 44612/13 et 45831/13, § 31 ; Inseher c. Allemagne du 4 décembre 2018, Grande Chambre 10211/12 et 27505/14, § 202). En conséquence, l'art. 7 CEDH appartient à l'ordre public national et européen (cf. arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 7.2).

**9.2.1.3** La jurisprudence admet qu'une demande d'assistance administrative puisse servir *exclusivement* à obtenir des informations en vue de sanctionner le contribuable concerné (cf. arrêts du TF 2C\_542/2018 du 10 mars 2021 consid. 3, 2C\_780/2018 du 1<sup>er</sup> février 2021 consid. 3.7). Autrement dit, la notion d'« application de la législation interne relative aux impôts » figurant à l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN inclut aussi la législation interne relative aux sanctions fiscales (cf. arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.2). En conséquence, l'interdiction de la rétroactivité en matière pénale, qui appartient à l'ordre public, peut s'opposer à l'octroi de l'assistance administrative lorsque celle-ci est (également) accordée en faveur d'une procédure pénale fiscale. En revanche, l'interdiction de la rétroactivité ne concerne pas les procédures administratives, en particulier les procédures de taxation et de rappel d'impôt (cf. arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 7.2).

## **9.2.2**

**9.2.2.1** En vertu du principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI CH-IN), les informations obtenues par voie d'assistance administrative ne peuvent être utilisées qu'aux fins fiscales mentionnées dans l'accord (cf. à ce sujet ATF 146 II 150 consid. 7.2 ; arrêt 2C\_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.1). Outre cette dimension matérielle, le principe de spécialité revêt également une dimension personnelle en ce sens qu'il exclut l'utilisation (secondaire) par l'État requérant d'informations transmises par voie d'assistance administrative à l'égard de tiers, à moins que cette possibilité résulte de la loi des deux États et/ou que l'autorité compétente de l'État requis autorise cette utilisation (cf. notamment ATF 147 II 13 consid.3.4 et 3.5).

**9.2.2.2** Concernant l'art 26 par. 2 CDI CH-IN, le Tribunal fédéral a considéré que les autorités indiennes ne peuvent utiliser les informations transmises, au sens du principe de spécialité, que pour la poursuite des infractions fiscales dénoncées et exclusivement à l'encontre de la personne concernée par la demande. Une utilisation à d'autres fins, étrangères à l'accord, comme la poursuite de procédures purement pénales sans lien fiscal, notamment celles ayant trait au blanchiment d'argent, n'entre en ligne de compte qu'aux conditions de l'art. 26 par. 2 phrase 4 CDI CH-IN et, en particulier, qu'avec l'autorisation préalable des autorités suisses (cf. arrêts du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 8.2, 2C\_542/2018 du 10 mars 2021 consid. 4.4).

Ainsi, le principe de spécialité inscrit dans la CDI CH-IN garantit que les informations transmises sur cette base ne seront pas utilisées à des fins pénales en dehors de l'assistance administrative fiscale. Toutefois, compte

tenu des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité quant à sa dimension matérielle et personnelle, la jurisprudence exige d'informer expressément l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7)

**9.2.3** En guise de conclusion intermédiaire, on peut donc retenir que le principe de spécialité s'oppose à ce que les informations transmises sur la base de la CDI CH-IN soient utilisées à des fins *purement* pénales mais n'est d'aucun secours lorsque ces mêmes informations servent à la poursuite – même exclusive – d'infractions pénales fiscales. En revanche, la réserve d'ordre public peut faire obstacle à l'application rétroactive de dispositions réprimant tant les infractions purement pénales que les infractions pénales fiscales.

### **9.3**

**9.3.1** En l'espèce, s'agissant tout d'abord de l'avis de droit émanant d'un ancien président de la Cour Suprême indienne et produit par les recourants, s'il convient d'y accorder une certaine importance, ce document ne doit pas être considéré comme un moyen de preuve mais comme une simple allégation de partie (cf. ATF 141 III 433 consid. 2.3 avec les réf. ; arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 9.3.2).

**9.3.2** Cela étant dit, il ressort des documents produits par les recourants – en particulier de la décision du 2 novembre 2021 de l'*ITAT* (cf. pce 48 recourants) que le *BMA*, dont le nom complet est *The Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) & Imposition of Tax Act, 2015*, a en substance pour but d'imposer et de punir les contribuables indiens qui détiennent des revenus et des actifs non déclarés à l'étranger. Dans ce cadre, l'Inde avait lancé, du 1<sup>er</sup> juillet au 30 septembre 2015, un programme de régularisation du passé. Un taux d'imposition de 30 % majoré d'une amende au même taux était appliqué. Les infractions fiscales annoncées dans ce contexte n'avaient donné lieu à aucune poursuite pénale. L'administration fiscale indienne avait clairement fait savoir à l'époque que c'était là l'ultime possibilité pour les contribuables indiens de régulariser leur situation fiscale concernant les avoirs détenus à l'étranger. L'*Income Tax Act* prévoyait jusqu'en juin 2015 la possibilité pour les contribuables indiens de régulariser leur situation fiscale une fois dans leur vie moyennant une dénonciation spontanée et le paiement des impôts dus pour les six dernières années, ainsi qu'une amende de 100 à 300 % (cf. Message du Conseil fédéral du 16 juin 2017 concernant l'introduction de l'échange automatique

de renseignements relatifs aux comptes financiers avec 41 États partenaires à partir de 2018/2019 [ci-après : MCF EAR du 16 juin 2017], FF 2017 4591, 4650). Tant le *BMA* que l'*Income Tax Act* prévoient des dispositions de poursuite pénale qui viennent s'ajouter dans certaines circonstances aux pénalités fiscales.

### 9.3.3

**9.3.3.1** Le contexte étant posé, l'on peut retenir ce qui suit à la lumière de ce qui vient d'être exposé, étant précisé que la jurisprudence n'exclut pas que parmi les indices suffisants de violation du principe de spécialité ou de l'ordre public, l'existence de situations similaires dans lesquelles ces principes auraient déjà été violés par l'État requérant puissent suffire à renverser la présomption de bonne foi (cf. arrêt du TF 2C\_664/2022 du 13 septembre 2022 consid. 3.3), raison pour laquelle il s'agit d'examiner les éléments avancés par les recourants.

**9.3.3.2** Tout d'abord les recourants ne peuvent rien déduire du fait que les informations à la base de l'affaire ayant donné lieu à la décision de l'*ITAT* produite par eux – comme par ailleurs des deux communications du 26 juillet 2021 de l'*Income Tax Department* les concernant (pces 44-45 recourants) – trouvent leur origine dans les documents transmis par les îles Vierges britanniques et par Singapour dans le cadre de la CDI liant ces États à l'Inde dès lors que l'assistance administrative est également admise pour la poursuite des infractions pénales fiscales. Peu importe que le *BMA* contienne des dispositions purement pénales du moment que rien n'indique – ni dans cette décision de l'*ITAT* ni dans les autres documents produits par les recourants – que ces dispositions aient été appliquées, la décision de l'*ITAT* ne faisant état que d'un litige concernant la taxation et les pénalités (infractions pénales fiscales) dues par la personne concernée par cette décision, en application du *BMA*. Il s'ensuit qu'aucun indice sérieux de violation du principe de spécialité de nature à mettre en doute les engagements conventionnels de l'Inde ne peut être retenu. On ne voit en effet pas en quoi l'application des dispositions fiscales et pénales fiscales d'une loi entraînerait *de facto* l'application des dispositions pénales de cette même loi.

**9.3.3.3** Les recourants ne peuvent non plus tirer argument de la plainte formulée le 23 mars 2018 à leur encontre et jointe à leur écriture de recours (pce 7 recourants). En effet, si cette plainte de l'*Enforcement Directorate* semble effectivement basée sur une disposition sans ancrage fiscal du *FEMA* qui sanctionne la détention de devises étrangères sur un compte à

l'étranger sans autorisation préalable de la *Reserve Bank*, il n'y est nullement fait mention de documents transmis par la France à l'Inde *dans le cadre de la CDI les liant* comme le prétendent les recourants. A cet égard, on rappellera que s'il est notoire que la France a transmis à l'Inde les données F.\_\_\_\_\_, les circonstances de cette communication n'ont jamais été établies et on ne saurait dès lors en déduire que cette transmission s'est opérée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative. Par ailleurs, en admettant que ce fût le cas, le simple dépôt d'une plainte ne constitue pas à lui seul un indice suffisant pour mettre en doute le respect du principe de spécialité par l'Inde puisque le grief d'une telle violation peut encore être soulevé devant les juridictions indiennes et faire échec à la poursuite. On relèvera à cet égard que les recourants, qui sont pourtant intervenus spontanément en procédure à plusieurs reprises, ne se sont point prévalus d'un jugement défavorable à leur égard depuis le dépôt de la plainte il y a près de cinq ans.

**9.3.3.4** S'agissant de l'application rétroactive du *BMA*, la Cour de céans ne peut suivre sans réserve le raisonnement des recourants. Certes, il ressort du ch. 89 de la décision de l'*ITAT* qu'un compte bancaire à l'étranger ou tout actif non comptabilisé à l'étranger, qui n'existait pas au moment de l'entrée en vigueur du *BMA* le 1<sup>er</sup> juillet 2015, peut être *évalué* (« assessed ») en vertu de cette législation. Toutefois, le terme utilisé « assessed » semble faire référence à l'évaluation de la masse imposable (cf. ch. 70 ss de la décision *ITAT*), soit un élément purement administratif. Or, le principe de non-rétroactivité découlant de l'art. 7 CEDH ne s'applique pas à ce type de dispositions (cf. *supra* consid. 9.2.1.3). A cela s'ajoute que les recourants ne démontrent pas que les infractions pénales ou pénales fiscales figurant depuis 2015 dans le *BMA* étaient inconnues du droit indien avant l'entrée en vigueur de cette loi – la détention d'actifs non déclarés constituait manifestement déjà une infraction par le passé si l'on se fie au programme d'amnistie fiscale mise en œuvre dans le cadre du *BMA* (cf. *supra* consid. 9.3.2) – ni que les peines y relatives seraient plus sévères qu'au paravant, étant rappelé ici que le principe de spécialité les protège déjà contre l'application de la section purement pénale du *BMA* (cf. *supra* consid. 9.2.3). En définitive, s'il devait subsister un doute sur la possible application rétroactive de sanctions pénales fiscales à un état de fait entièrement révolu – ce qui n'est pas non plus démontré, la fermeture d'un compte n'étant qu'un indice, les actifs pouvant avoir été virés sur un autre compte –, il faudrait admettre que celui-ci n'est pas à ce point tangible qu'il puisse empêcher l'octroi de l'assistance demandée ou dicter que soient exigés des éclaircissements à l'État requérant. Cette conclusion s'impose d'autant plus que l'art. 20 de la Constitution indienne prévoit une disposition sur

l'interdiction de la rétroactivité similaire à l'art. 7 CEDH et que les recourants pourront, cas échéant, faire valoir leurs droits devant les juridictions indiennes.

**9.3.3.5** Cela étant, s'agissant du principe de spécialité (propre à l'assistance), le Tribunal relève qu'au ch. 4 du dispositif de sa décision du 27 mai 2020, l'autorité inférieure a spécifié que les autorités compétentes indiennes étaient avisées que les informations transmises étaient soumises dans l'État requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN. Toutefois, compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue ultérieurement à cette décision (cf. *supra* consid. 9.2.2.2), et bien que l'autorité fiscale indienne – à laquelle le principe de la confiance dicte d'accorder crédit (cf. *supra* consid. 6.2.1.3) – ait assuré dans ses demandes qu'elle respectera le principe de spécialité, l'AFC devra préciser que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans le contexte d'une procédure relative aux recourants, seules personnes nommément désignées dans les requêtes de l'autorité fiscale indienne, à l'exclusion de quiconque d'autre.

## **10.**

**10.1** Les recourants tentent aussi de s'opposer à la transmission des données les concernant en se prévalant des carences de l'Inde en matière de protection des données, État qui figure sur la liste de ceux – établie par le préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (PFPDT) – disposant d'une législation insuffisante à cet égard. Ils joignent à l'appui trois articles de presse faisant état de fuite dans les médias d'informations de nature fiscale.

**10.2** La LPD s'applique en principe dans le domaine de l'assistance administrative internationale (cf. art. 2 al. 2 let. c *a contrario* LPD ; ATAF 2015/13 consid. 3.2. ; cf. également arrêt du TF 2C\_792/2016 du 23 août 2017 consid. 3.1). Toutefois, elle ne s'applique pas lorsque les dispositions d'une autre loi, à savoir une CDI (en raison de la primauté du droit international public, cf. art. 5 al. 4 Cst.) ou la LAAF offrent une protection des personnes concernées jugée équivalente (cf. arrêt du TAF A-3715/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.4.3 et les réf. citées [confirmé par arrêt du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4] ; pour un exemple d'une disposition de la LAAF valant *lex specialis* par rapport à la LPD : ATF 148 II 349 consid. 5.4). Selon l'art. 6 al. 1 LPD, aucune donnée personnelle ne peut être communiquée à l'étranger si la personnalité des personnes concernées devait s'en

trouver gravement menacée, notamment du fait de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat. En dépit de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat à l'étranger, des données personnelles peuvent être communiquées à l'étranger, notamment lorsque des garanties suffisantes, notamment contractuelles, permettent d'assurer un niveau de protection adéquat à l'étranger (cf. art. 6 al. 2 let. a LPD). La jurisprudence admet que si une restriction d'utilisation à l'intention de l'autorité requérante figure dans la décision finale accordant l'assistance, la transmission des informations ne viole en principe pas l'art. 6 al. 2 let. a LPD (cf. arrêt du TAF A-3715/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.4.4 et les réf. citées [confirmé par arrêt du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018]).

### 10.3

**10.3.1** En l'espèce, la décision finale du 27 mai 2020 contient au ch. 4 du dispositif un rappel des restrictions d'utilisation et des obligations de confidentialité prévues par l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN), lequel devra être précisé par l'autorité inférieure (cf. *supra* consid 9.3.3.5). Il s'ensuit que la transmission des données envisagée par l'AFC est en principe admissible au regard de la protection des données.

**10.3.2** La liste du PFPDT à laquelle se réfèrent les recourants ne peut inverser ce résultat. En effet, cette liste ne peut indiquer que dans une certaine mesure si un État garantit une protection appropriée des données échangées sur la base de la convention. Elle vaut en effet pour tous les domaines de la vie, également pour les transmissions de données à l'étranger qui ne reposent pas sur un traité international (cf. Message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre – modification de la LAAF [ci-après MCF LAAF du 5 juin 2015], FF 2015 5121, 5150 ; cf. également MCF EAR du 16 juin 2017 qui précise que la liste ne peut être utilisée qu'à titre indicatif, FF 2017 4591, 4610). On peut également se référer aux examens par les pairs du Forum mondial (MCF LAAF du 5 juin 2015, FF 2017 5121, 5150). L'Inde a achevé son deuxième cycle d'examen par les pairs en 2017 et reçu, pour le chapitre « confidentialité » de la partie « Echange des renseignements », la mention « conforme » (« *compliant* » ; cf. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes : India 2017 [Second Round], p. 103, [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-india-2017-second-round\\_9789264283756-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-india-2017-second-round_9789264283756-en), consulté le 14 décembre 2022). Il est par ailleurs souligné dans ce rapport que l'Inde a mis

en place une politique de sécurité électronique des données stricte (cf. p.108).

**10.3.3** Par ailleurs, la conclusion d'une CDI avec l'Inde est avant tout une décision politique et les obligations de droit international public qui en découlent sont contraignantes pour les tribunaux (cf. art. 190 Cst. ; cf. arrêt du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.2). Le législateur a ainsi considéré que, dans le cadre de l'octroi de l'assistance administrative en matière fiscale et sur le fondement des assurances figurant dans le traité international – la protection des données en Inde était suffisante. Certes cette manière de procéder a été critiquée par une partie de la doctrine (cf. de manière générale sur la présomption d'un État de droit par la simple conclusion d'une CDI : ANDREA OPEL, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 86 [2017/2018, p 281 ss ; ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, p. 373). Il n'en reste pas moins que dans les relations internationales, il faut en principe s'en tenir à la bonne foi des États contractants. Cela signifie dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale que l'on doit se fier aux déclarations des États requérants, pour autant qu'il n'y ait pas de raisons sérieuses de douter de leur exactitude (cf. *supra* consid. 6.2.1.3). En effet, si l'État requérant a respecté jusque-là ses obligations conventionnelles et qu'il n'existe pas d'indices concrets qu'il en sera autrement à l'avenir, sa loyauté contractuelle peut être présumée. Ce qui est le cas de l'espèce si bien que le grief des recourants, qui n'ont pas démontré concrètement qu'ils ne bénéficiaient pas d'une protection adéquate de leurs données en Inde, doit être rejeté.

**10.3.4** Pour être complet, on relèvera encore que les trois articles produits par les recourants ne sont pas de nature à invalider cette conclusion. En effet, le fait qu'un portail en ligne gouvernemental ait été l'objet d'un piratage informatique n'est pas imputable à l'État indien et ne dit rien de l'adéquation de la législation de cet État avec les exigences de la CDI. Il s'agit d'un acte de malversation auquel doivent désormais s'attendre de nombreux États démocratiques ou non. Les deux autres articles démontrent plutôt la détermination de l'État indien à faire respecter la confidentialité des données fiscales dans la mesure où dans l'un, c'est la *Central Commission Information* indienne qui mène des investigations pour comprendre une fuite provenant de l'*Income Tax Department* et dans l'autre, c'est le

*Central Board of Direct Taxes* qui édite une circulaire pour rappeler les principes de confidentialité.

## 11.

**11.1** Les recourants reprochent encore à l'autorité inférieure d'avoir violé le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN et prétendent que conformément à cette disposition et à l'art. 14 du Protocole de révision, seuls les renseignements vraisemblablement pertinents pour taxer les revenus des contribuables indiens réalisées au cours de l'année fiscale indienne ayant débuté le 1<sup>er</sup> avril 2012 peuvent être échangés. Or les informations destinées à être transmises portent sur des comptes clôturés en 2011.

## 11.2

**11.2.1** Il sied de rappeler d'emblée 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).

**11.2.2** Le Protocole de révision, qui a modifié la CDI CH-IN notamment pour y introduire l'actuel art. 26 sur l'échange de renseignements, a été signé le 30 août 2010 et est entré en vigueur le 7 octobre 2011 (cf. *supra* consid. 1.2). L'art. 14 du Protocole de révision prévoit ce qui suit au titre de disposition transitoire :

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

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

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

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

Pour déterminer à partir de quelle période les dispositions du Protocole de révision sont applicables, l'art. 14 par. 2 prend comme référence l'année civile qui suit l'entrée en vigueur du Protocole de révision, ce qui correspond à l'année civile 2012. En revanche, l'art. 14 par. 3 prévoit une règle particulière et différente s'agissant de l'art. 26 CDI CH-IN, puisqu'il se réfère à l'année civile qui suit la signature du Protocole de révision, ce qui correspond à l'année civile 2011. Les États 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 1<sup>er</sup> avril (cf. l'art. 14 par. 2 let. a du Protocole de révision ; cf. au surplus, pour une présentation détaillée du système fiscal postnumerando annuel indien, 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 1<sup>er</sup> avril 2011 au plus tôt (cf. aussi notamment arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.1, 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 4.2). Partant, la remise de renseignements se rapportant à l'année fiscale indienne débutant le 1<sup>er</sup> avril 2011 n'est pas contraire à l'art. 26 CDI CH-IN (cf. arrêts du TF 2C\_791/2021 et 2C\_540/2021, tous deux du 6 juillet 2022 consid. 6.2) et les griefs des recourants à cet égard sont rejetés.

### **11.3**

**11.3.1** Subsidiairement, les recourants font valoir encore que, cas échéant, seules les informations du 1<sup>er</sup> avril 2011 – et non du 31 mars 2011 – au 31 mars 2012 devraient être transmises à l'Inde et que doivent être retirées, respectivement caviardées de la documentation à transmettre les pièces datées du 31 mars 2011.

**11.3.2** Ainsi qu'il vient d'être rappelé, l'art. 26 CDI CH-IN ne peut s'appliquer qu'à des renseignements relatifs à l'année fiscale indienne commençant le 1<sup>er</sup> avril 2011 et seuls peuvent être transmis des renseignements relatifs au revenu réalisé à partir du 1<sup>er</sup> avril 2011 (cf. notamment arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 3). Cela étant, comme les valeurs au 31 mars 2011 correspondent matériellement à celle du 1<sup>er</sup> avril 2011, la Haute Cour a déjà jugé qu'il était admissible de transmettre des informations relatives à des soldes à cette date (cf. arrêt du TF

2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 11.1), si bien que les griefs des recourants à ce sujet tombent à faux et que leur conclusion est rejetée.

## **12.**

**12.1** Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs de mettre en doute, pour une autre raison que celles invoquées par les recourants et analysées dans les considérants qui précèdent, le respect des principes gouvernant l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Les renseignements requis par l'autorité fiscale indienne apparaissent de nature à établir la situation fiscale des recourants. De plus, l'on ne voit en quoi le droit interne suisse s'opposerait à la transmission des informations requises.

**12.2** Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale telles que circonscrites par la jurisprudence du Tribunal fédéral. En conséquence, le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

## **13.**

En tout état de cause, les recourants demandent que l'arrêt du Tribunal fédéral soit caviardé avant sa publication, afin que leur identité soit préservée.

### **13.1**

**13.1.1** En vertu du principe de la publicité de la justice (ATF 147 I 407 consid. 6.1), toute personne qui saisit le Tribunal doit s'attendre à ce que son affaire soit rendue publique. Le principe de la transparence oblige ainsi une publication aussi exhaustive que possible de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral (cf. ég. art. 6 du Règlement du TAF du 21 février 2008 sur l'information [ci-après : RInfo], RS 173.320.4). La protection des données et de la personnalité limite le contenu de la publication : l'art. 29 al. 2 LTAF prévoit dans cette optique que les décisions sont « en principe » publiées sous forme anonyme (cf. ég. art. 8 al. 1 RInfo). 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 ; la Conférence des présidents (ci-après : CP) règle les compétences, la procédure et les modalités relatives à l'anonymisation (cf. art. 8 al. 2 RInfo). La CP a adopté les Directives pour la rédaction, la citation des sources et l'anonymisation des arrêts dont la dernière version est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2014 (dernier état au 15 décembre 2022). Selon l'art. 7.1 des Directives, les règles régissant l'anonymisation des arrêts ont été adoptées par la CP lors de sa séance du 17 avril 2007 et légèrement modifiées le 22 septembre 2022. Elles précisent

que l'anonymisation a pour but la sauvegarde d'intérêts privés et publics dignes de protection grâce à la confidentialité de certaines informations. Du point de vue du droit de la personnalité, font partie de ces informations en particulier les noms des parties à la procédure et d'autres personnes concernées ainsi que toutes les autres informations permettant d'identifier ces personnes. L'anonymisation vise ainsi à empêcher qu'une partie à la procédure puisse sans autre être reconnue.

**13.1.2** Cela étant, pour respecter le principe de la transparence, le Tribunal met à la disposition du public la page de garde et le dispositif de ses arrêts pendant 30 jours à compter de leur notification (cf. art. 42 LTAF et art. 4 al. 1 RInfo). Dans sa séance du 22 septembre 2022 précitée, la CP a décidé que le numéro du dossier devait apparaître sur cette version publique. Aux termes de l'art. 4 al. 2 RInfo, cette version publique est mise à disposition sous une forme non anonyme, à moins que la protection de la personnalité ou d'autres intérêts privés ou publics n'imposent leur anonymisation ; ce qui est la pratique en matière fiscale (cf. arrêt du TAF A-8687/2010 du 21 février 2011 consid. 2.1.1).

**13.1.3** Selon l'art. 12 RInfo (principe de la chronique de l'activité judiciaire), quiconque tient la chronique de l'activité judiciaire du tribunal est tenu de prendre en considération les intérêts dignes de protection des participants à la procédure, en particulier leur sphère privée. En principe, la version remise aux journalistes accrédités n'est pas occultée, sauf exception, ce qui est le cas en matière fiscale (cf. arrêt du TAF A-2589/2021 du 23 novembre 2022 consid. 10.3).

**13.2** En l'espèce, tous les noms et les éventuels autres éléments d'identification de l'arrêt seront occultés conformément aux règles qui viennent d'être exposées et à la pratique du Tribunal qui prescrit une anonymisation accrue en matière fiscale. Cela signifie que sur la version publiée sur Internet, ces noms et éléments de fait seront anonymisés mais le numéro du dossier sera publié ; il en ira de même pour la version publique et la version destinée aux journalistes.

Dès lors que tant le prononcé que la publication de l'arrêt ont lieu sous forme anonyme, la demande des recourants s'avère sans objet.

## **14.**

**14.1** 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 (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.

**14.2** 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).

**15.**

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)

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

**1.**

Dans la mesure où il est recevable, le recours est rejeté.

**2.**

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les renseignements transmis dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisés que dans le contexte d'une procédure fiscale relative aux recourants, à l'exclusion de quiconque d'autre.

**3.**

Les frais de procédure, arrêtés à 5'000 francs, sont mis solidairement à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

**Indication des voies de droit:**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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