



Cour I
A-6080/2016

Arrêt du 23 février 2018

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Marianne Ryter, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____
tous représentés par
Frédéric Marti, Etude Bonnant Warluzel & Associés,
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI-IN).

Faits :

A.

Le 5 décembre 2014, Foreign Tax & Tax Research Division du gouvernement indien (ci-après : « autorité requérante » ou « autorité fiscale indienne ») adressa une demande d'assistance administrative en matière fiscale à l'administration fédérale des contributions (ci-après : « AFC », « autorité requise » ou « autorité inférieure »). La demande concernait les époux A._____ et B._____ ainsi que leur fille C._____ et se rapporte à la période du 1^{er} avril 1997 au 31 mars 2014.

L'autorité fiscale indienne demanda en substance que lui soient transmis pour la période susmentionnée le détail des comptes bancaires (i) [...] et (ii) [...] ouverts auprès de [...] (ci-après: banque) à Genève ; les relevés de compte bancaire / transactions avec la liste des transactions individuelles depuis l'ouverture du compte ; la copie du formulaire d'ouverture de compte, y compris les documents d'identité déposés au moment de l'ouverture pour satisfaire aux normes KYC ; le nom, l'adresse et le numéro de compte bancaire de l'introducteur lors de l'ouverture du compte ; la liste de tous les bénéficiaires des comptes, qu'ils soient passés ou présents ; le nom et l'adresse des titulaires d'une procuration, signataires autorisés, bénéficiaires et autres personnes liées au compte ; s'il existe un portefeuille associé au compte, l'état du compte de portefeuille depuis l'ouverture du compte et jusqu'à la date ; la transcription de toutes les communications avec le client ou ses représentants, si elles sont gérées par la banque, depuis l'ouverture du compte.

B.

L'autorité requérante expliqua à l'appui de sa demande avoir découvert, suite à une perquisition menée au domicile des personnes concernées, des documents indiquant la présence de comptes bancaires non déclarés détenus auprès de la banque HSBC à Genève. Suite à cette découverte, l'autorité requérante déposa une demande d'entraide administrative auprès des autorités fiscales des États-Unis d'Amérique. Les informations obtenues indiquèrent clairement, entre autres, que Monsieur A._____ détenait un compte bancaire, non déclaré en Inde, auprès la banque. L'autorité requérante expliqua alors que l'obtention du détail des comptes bancaires susmentionnés était essentielle afin de permettre l'imposition des revenus non déclaré.

C.

Par courrier du 22 décembre 2014, l'AFC sollicita l'autorité requérante afin

d'obtenir de plus amples précisions quant aux éléments contenus dans la demande. Par réponse du 31 décembre 2014, l'autorité indienne expliqua que sa demande d'assistance administrative se fondait sur des « preuves indépendantes » en lien avec le compte [...] récoltées lors de la perquisition susmentionnées. Elle poursuivit en expliquant que la perquisition fut ordonnée suite à la découverte d'importantes preuves de fraude fiscale provenant de différentes sources.

Les documents recueillis au cours de la perquisition indiquèrent l'existence des deux comptes bancaires mentionnés dans la demande du 5 décembre 2014. L'autorité requérante précisa en outre que sa demande d'assistance mentionne que d'autres « preuves indépendantes » furent obtenues de la part des Etats-Unis suite (cf. consid B ci-avant). S'en suivirent divers échanges entre l'autorité indienne et l'AFC au sujet du contenu de la requête.

D.

Donnant suite à l'ordonnance de production de l'AFC du 30 septembre 2015, la banque lui transmet, par pli du 5 octobre suivant, les informations demandées. Par courrier du 15 octobre 2015, Mesdames B._____ et C._____ firent parvenir leur opposition à l'AFC quant à la transmission des informations et documents aux autorités indiennes. Par entretien téléphonique et courriel du 27 octobre 2015, l'AFC indiqua à Monsieur A._____ que s'il souhaitait prendre part à la procédure suisse d'assistance administrative, il était tenu désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ou de transmettre une adresse actuelle en Suisse. Par courrier du 3 novembre 2015, Maître Frédéric Marti indiqua à l'autorité inférieure qu'il avait été mandaté pour représenter les A._____ et B._____ ainsi que leur fille C._____.

E.

Par courrier du 10 novembre 2015, l'AFC notifia au représentant des personnes concernées les informations qu'elle envisageait de transmettre aux autorités compétentes indiennes et impartit un délai de dix jours à ses mandants pour prendre position par écrit. S'en suivirent divers échanges et demandes de prolongation de délai entre le représentant des personnes concernées et l'autorité inférieure ainsi qu'entre cette dernière et l'autorité indienne.

F.

Par décision finale du 5 septembre 2016, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité requérante. Les recourants ont déposé un recours le

3 octobre 2016. Ils sollicitent, entre autres et sous suite de frais et dépens, l'annulation de la décision précitée ainsi que le rejet de la demande d'assistance. Par réponse du 25 novembre 2016, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours. Finalement et dans leur réplique du 4 janvier 2017, les recourants maintiennent les conclusions de leur recours.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la décision.

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), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 10 al. 1 de loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1^{er} février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le 5 décembre 2014, entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario).

1.3 La présente procédure est soumise aux règles générales de la PA, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF, cf. ég. art. 37 LTAF).

1.4 Pour le surplus, 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.

2.

2.1 Les recourants peuvent 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., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

2.2 Le Tribunal constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. 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., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

2.3 Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf., notamment, art. 19 PA cum art. 40 de la Loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273); ATF 130 II 482 consid. 3.2 p. 485; arrêt du Tribunal fédéral 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3; BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2000, p. 191 s. ; REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHKE/MATHIAS KUHN, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2012, p. 168; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., p. 52 ; Moor/Poltier, op. cit., p. 298 s.; RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., Bâle 2014, n. marg. 330 et n° 1001). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2; voir aussi ATF 133 I 33 consid. 2.1 p. 36; arrêt du Tribunal fédéral 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

Il n'est en ainsi pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêts du

TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 et A-5519/2012 précité du 31 mars 2014 consid. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.141).

2.4

2.4.1 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 2.3.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2; A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1; Moser et al., op. cit., n. 3.144; CLÉMENTINE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au 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; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du Tribunal fédéral 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

2.4.2 En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3; A 163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2; Moor/Poltier, op. cit., p. 299 s.; René Rhinow et al., op. cit., n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563).

3.

Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une manière

choquante le sentiment de la justice et de l'équité. S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (cf. ATF 135 V 2 consid. 1.3, 134 I 140 consid. 5.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_629/2010 du 15 novembre 2010 consid. 1.4). Une constatation de fait est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle se trouve clairement en contradiction avec la situation réelle, qu'elle repose sur une erreur manifeste ou qu'elle est dénuée de toute justification objective (cf. ATF 133 III 393 consid. 7.1 p. 398 et la jurisprudence citée). En outre, pour que la décision critiquée soit annulée, il ne suffit pas qu'elle se fonde sur une motivation insoutenable, il faut encore qu'elle soit arbitraire dans son résultat (cf. ATF 134 I 263 consid. 3.1 p. 266 et la jurisprudence citée; arrêt du Tribunal fédéral 2C_860/2008 du 20 novembre 2009 consid. 5.4).

4.

4.1 Selon la jurisprudence, l'interprétation et l'application d'une convention de double imposition suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111; cf. ATF 141 II 447 consid. 4.3.1, 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1; arrêt du TAF A-2122/2016 du 31 janvier 2017 consid. 4.2). Tout traité en vigueur lie les parties selon l'article 26 CV et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (*pacta sunt servanda*). Il s'agit ainsi de s'assurer à chaque application d'une convention internationale qu'elle respecte le principe de la bonne foi ainsi que l'objet et le but du traité. Chaque partie peut attendre de l'autre qu'elle se comporte dans le respect de ces principes (cf. ATF 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1). Selon l'article 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (ATF 141 II 447 consid. 4.3.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1; ATAF 2010/7 consid. 3.5; arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1, A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.1).

4.2 Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 CV, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur

ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable que les parties, en toute bonne foi, n'ont pas pu vouloir (art. 32 let. a et b CV; cf. MICHAEL BEUSCH, Der Einfluss "fremder" Richter - Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext, in RSJ/SJZ 109/2013 p. 349, p. 351 s. ; ATF 141 II 447 consid. 4.3.2 et les réf. cit.). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV (arrêts du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), ce qui est le cas de l'Inde qui n'a pas adhéré à la CV (cf. arrêt TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.1).

5.

5.1

5.1.1 L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 de 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 du 2 novembre 1994 et le ch. 10 du Protocole additionnel joint à la convention (RS 0.672.942.31 ; ci-après : « CDI-IN » et « Protocole additionnel CDI-IN »). 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.

5.1.2 Ces modifications à la CDI-IN s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, en Inde, au cours de l'année fiscale débutant le 1^{er} avril 2011 et les années suivantes (art. 14 ch. 2 Protocole du 30 août 2010 ; arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.1, A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.2). En effet, la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*. L'assujetti engrange des revenus durant telle année fiscale (previous year) et doit les déclarer durant l'année fiscale suivante (assessment year). La période de taxation suit donc la période fiscale (période d'évaluation ou de calcul). L'art. 26 CDI-IN – dans sa nouvelle teneur – est ainsi applicable au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la « previous year » (cf. art. 3 ch. 1

let. k CDI-IN) ayant débuté le 1^{er} avril 2011, ce qui correspond à la « fiscal year » 2011/2012. Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1^{er} avril 2011 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.).

5.1.3 Par ailleurs, l'art. 26 par. 1 CDI-IN correspond dans une large mesure au Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après: OCDE) concernant le revenu et la fortune, lequel 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, n. 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; cf. arrêt du TAF A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1).

5.2 Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole additionnel CDI-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).

5.3 Outre aux exigences formelles, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs critères matériels.

5.3.1

Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants. Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La jurisprudence a eu l'occasion de circonscrire la notion de vraisemblable pertinence commune aux CDI conçues sur le Modèle de l'OCDE (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.1 et les nombreuses références citées). 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. Il

n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 142 II 161, consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

5.3.2 La demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. 10 let. d Protocole additionnel CDI-IN ; ATF 143 II 136, notamment consid. 6.3). L'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.2, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1). En outre, suivant les circonstances, l'autorité requérante peut déposer une demande sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

5.3.3 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 (arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.3, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). 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, 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 ; arrêt TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.3).

5.3.4

5.3.4.1 Conformément aux principes du droit international (cf. la CV, consid. 3), la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi. 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 TAF 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).

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-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du Tribunal fédéral 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

5.3.4.2 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. 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, arrêt du TAF

A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.2). 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, arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.2). 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.

Or, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« Zusicherung ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire 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 les données dérobées (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3 et 6.5). Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1). Dans une constellation où la demande d'assistance se fonde sur des données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse, données qui auraient été communiquées par un Etat tiers à l'Etat requérant par voie d'assistance spontanée ou sur demande, la seule acquisition et l'utilisation de ces données ne constituent pas une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.1). En effet, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance est l'existence, ou non, d'une assurance (« Zusicherung ») de l'Etat requérant envers la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4).

5.3.5 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 26 par. 2 CDI-IN), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit

dans la demande (cf. arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

5.3.6

5.3.6.1 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. 26 par. 3 et 5 CDI-IN ; 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 Tribunal fédéral 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3, arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.6.1).

5.3.6.2 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (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) ; 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). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Cela vaut par exemple pour les questions de

délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales qui doivent être tranchées, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du Tribunal fédéral 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 ; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), et pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.6.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.4

5.4.1 La loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1) vise à protéger la personnalité et les droits fondamentaux des personnes qui font l'objet d'un traitement de données (art. 1 LPD ; arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.1, A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 3.3.1 et A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.3). Elle régit le traitement de données concernant des personnes physiques et morales effectué par des organes fédéraux (art. 2 al. 1 let. b LDP), auxquels appartient l'AFC (arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2).

5.4.2 En principe, la LPD trouve application en matière d'assistance administrative (cf. arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 3.1 ; ATAF 2015/13 consid. 3.2.1 ; cf. arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.2, A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 3.3.1, A-5149/2015, 5150/2015 du 29 juin 2016 consid. 6.3.1, A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 14.2). L'art. 2 al. 2 let. c LPD précise cependant que la LPD ne s'applique pas aux procédures d'entraide judiciaire internationale, à l'exception des procédures administratives de première instance (cf. ATAF 2015/13 consid. 3.2 ; cf. arrêt du TAF A-1648/2016 du 27 juin 2017 consid. 6.2). Cette exclusion se justifie par le fait que la protection de la personnalité est alors réputée suffisamment garantie et réglée par les dispositions spéciales des procédures considérées (ATF 126 II 126 consid. 5a/aa [assistance administrative en matière boursière] ; ATAF 2015/13 consid. 3.2.1 ; arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2 ; cf. MAURER-LAMBROU/KUNZ, Basler Kommentar, Datenschutzgesetz – Öffentlichkeitsgesetz, 3^e éd. 2014, art. 2 LPD n° 27 [ci-après : MAURER-LAMBROU/KUNZ, Basler Kommentar]).

5.4.3 Ainsi, en matière d'assistance administrative internationale, pour le cas où une CDI ne contient pas de dispositions pertinentes relatives à la protection des données (datenschutzrechtliche Bestimmungen), il faut s'en

référer au droit national, étant précisé que la LAAF (cf. art. 4 al. 3 LAAF) contient de telles dispositions (arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.3, A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 3.3.1). En d'autres termes, l'art. 2 al. 2 let. c LPD n'exclut pas l'application de la LPD à la procédure d'assistance administrative devant l'AFC (cf. arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2). Toutefois, la LPD ne trouve pas application si les dispositions d'une autre loi – une CDI (en vertu de la primauté du droit international, cf. art. 5 al. 4 Cst.) ou la LAAF (pour l'affirmation selon laquelle l'art. 4 al. 3 LAAF, notamment, fait fonction de loi spéciale, arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 5.2.2) – octroient une protection jugée équivalente à la personne concernée (cf. MAURER-LAMBROU/KUNZ, Basler Kommentar, art. 2 LPD n° 27 ; cf. ATAF 2015/13 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-6242/2010 du 11 juillet 2011 consid. 10.2).

5.4.4 Conformément à l'art. 6 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 (art. 6 al. 1 LPD). L'art. 6 al. 2 LPD retient qu'en dépit de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat à l'étranger, des données personnelles peuvent néanmoins être communiquées, en particulier (sur le caractère alternatif, mais exhaustif, des différentes conditions visées à l'art. 6 al. 2 LPD, MAURER-LAMBROU/STEINER, Basler Kommentar, art. 6 n° 22c) lorsque des garanties suffisantes, notamment contractuelles, permettent d'assurer un niveau de protection adéquat (art. 6 al. 2 let. a LPD). Cela dit, tant le droit de l'assistance administrative (art. 22 al. 5 LAAF) que la LPD (cf. arrêt du TAF A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 17.4) imposent à l'AFC de mentionner une restriction d'utilisation des informations transmises à l'intention de l'autorité requérante. Si, cette mention est faite par l'AFC dans la décision finale dont est litige (cf. art. 17 al. 1 LAAF), alors la transmission des informations ne viole en principe pas l'art. 6 al. 2 let. a LPD (cf. arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.4, A-1648/2016 du 27 juin 2017 consid. 6.2 et A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 17.4).

6.

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme de la demande ont été respectées (consid. 6.1). Il passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles (consid. 6.2 et 6.3)

6.1

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 des recourants (ch. 7 de la demande) ; la période visée par la demande (ch. 9), soit du 1er avril 1997 au 31 mars 2014 ; la description des renseignements demandés (ch. 13) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 10), soit l'« Income Tax Act, 1961 », ainsi que le nom et l'adresse de la banque détentrice des documents demandés (ch. 12).

S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure a d'emblée exclu - à juste titre (cf. consid. 5.1.2 ci-avant) - 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 31 mars 2014 (soit la fin de « 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-IN et du ch. 10 du Protocole additionnel CDI-IN. Demeure ainsi litigieuse la transmission d'informations pour cette période.

6.2

6.2.1 Pour ce qui est des conditions de fond, il sied d'examiner en premier lieu le grief des recourants qui reprochent à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées. L'approche développée par les recourants consiste à démontrer qu'ils auraient été identifiés par l'autorité fiscale indienne grâce à des données volées à la filiale genevoise de la banque HSBC. Ils estiment que la décision entreprise constate de façon inexacte les faits pertinents et violerait en conséquence les art. 7 let. c LAAF et 9 Cst.

6.2.1.1

6.2.1.1.1 Certes, l'article 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande 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. Selon les recourants, du point de vue du droit suisse, ce principe vaut également pour des renseignements acquis de façon indirecte, mais dont l'origine était illégale. Ils estiment que si la demande d'assistance administrative est muette ou excessivement succincte sur l'origine des données, il revient à l'AFC - pour autant qu'elle conçoive des doutes à ce sujet - de s'en enquérir auprès de l'Etat requérant et d'obtenir de ce dernier une déclaration expresse selon laquelle la demande ne se fonde pas sur des informations qui ont été obtenues par le biais d'actes punissables selon le droit suisse.

Certes encore, la CDI CH-IN consacre à son art. 26 par. 3 let. b le principe selon lequel un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant. C'est en outre à raison que les recourants rappellent que ce principe est confirmé par l'art. 10 let. f du protocole additionnel CDI CH-IN qui prévoit qu'en cas d'échange de renseignements, les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable prévues dans l'Etat contractant requis demeurent applicables avant que l'information ne soit transmise à l'Etat contractant requérant et que cette disposition vise expressément à garantir une procédure équitable au contribuable.

6.2.1.1.2 Cela étant, et comme déjà exposé (cf. consid. 5.3.4.2 ci-avant), la LAFF n'est qu'une loi d'exécution des conventions concernées. A ce titre, elle ne contient pas de définitions matérielles propres mais vise à concrétiser les dispositions conventionnelles applicables. La CDI-IN, comme toutes les conventions rédigées sur le modèle de l'OCDE (cf. consid. 5.1.3 ci-avant), ne renferme pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse serait irrecevable. En revanche, l'interprétation d'une telle convention est soumise au respect du principe de la bonne foi (cf. consid. 4 ci-avant). Il s'ensuit que l'art. 7 let. c LAFF n'a pas de portée distincte autre que d'obliger la Suisse, en qualité d'Etat requérant, à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi. Or, la Cour de cassation a déjà eu l'occasion de préciser que, en application de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224 consid. 3), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, c'est-à-dire des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. consid. 5.3.4.2 ci-avant ; ATF 143 II 202 consid. 8.5.1) ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnu du droit public international (cf. arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2, A-1515/2016 du 9 juin 2017 consid. 3.4).

En conséquence, les arguments des recourants qui visent à démontrer que les preuves indépendantes (« indépendant évidence ») que prétend détenir l'autorité requérante sont dans un lien de causalité directe avec des données volées ne lui sont d'aucun secours puisque le fait que l'autorité requérante exploite des renseignements issus de ces données n'est pas *per se* contraire au principe de la bonne foi. En particulier dans un contexte,

comme celui de l'espèce, où l'Etat requérant est entré en possession de ces données non pas en les acquérant de l'auteur de l'acte punissable mais par le biais de l'assistance administrative avec un pays tiers (cf. arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.2, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.2). L'art. 26 par. 3 let. b CDI-IN ne permet en effet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6).

6.2.1.1.3 La question déterminante à trancher sous l'angle de la bonne foi en présence de données volées est celle de savoir si l'Etat requérant avait donné l'assurance de ne pas utiliser ces données dans le cadre d'une demande d'assistance (cf. *supra* consid. 5.3.4.2).

Or, la Cour de céans a déjà constaté l'absence d'engagement de l'Inde envers la Suisse de ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées (cf. arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3). Une telle assurance ne ressort en particulier pas du joint statement du 15 octobre 2014, signé par le secrétaire d'Etat aux questions financières internationales Jacques de Watteville et son homologue indien, le secrétaire d'Etat au revenu Shaktikanta Das (disponible à l'adresse <https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-54850.html>) ni de celui du 15 juin 2016 (disponible à l'adresse <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf>) signés par l'ancien secrétaire d'Etat aux questions financières internationales Jacques de Watteville et ses homologues indiens Shaktikanta Das, respectivement Hasmukh Adhia (pour l'examen de ces deux documents, cf. les deux arrêts du TAF précités). Aucun engagement ne se dégage non plus de la correspondance échangée dans le cas présent entre l'autorité fiscale indienne et l'autorité suisse requise.

Vu ce qui précède, à défaut d'un engagement de l'Etat requérant à cet égard, il faut retenir que l'utilisation de données volées – qu'elle soit directe ou indirecte – par l'autorité fiscale indienne ne porte pas atteinte au principe de la bonne foi. Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas d'autres motifs – et les recourants n'en soulève aucun qui soit pertinent – qui donneraient à penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi.

6.2.1.2 Dans un même grief, les recourants estiment que la décision litigieuse contreviendrait au principe de l'interdiction de l'arbitraire. Ils considèrent en substance que la décision entreprise se trouve en contradiction avec la situation de fait, heurte de manière choquante le sentiment de justice et d'équité et qu'elle est arbitraire tant dans sa motivation que dans son résultat.

Il y a certes notamment arbitraire lorsqu'une autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier sa décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou lorsque, en se fondant sur des éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables. Cela étant, pour que la décision critiquée soit annulée, il ne suffit pas qu'elle se fonde sur une motivation insoutenable, il faut encore qu'elle soit arbitraire dans son résultat (cf. consid. 3 ci-avant).

En l'occurrence, les recourants estiment que les premières pages du rapport rédigé par les autorités indiennes et produit par eux à l'appui de leurs déterminations complémentaires du 30 novembre 2015 devant l'autorité inférieure indiqueraient expressément que la perquisition et la saisie conduite auprès d'eux ont été ordonnées suite à la transmission par les autorités françaises au Gouvernement indien de fiches d'informations concernant certains ressortissants et/ou résidents indiens qui détiendraient des comptes bancaires non déclarés auprès de la banque HSBC à Genève. Ils considèrent que ce rapport prouverait de manière incontestable que la demande d'assistance administrative en matière fiscale du 5 décembre 2014 serait fondée exclusivement sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse, à savoir la base de données volées. Ils considèrent donc que la décision de l'autorité inférieure serait arbitraire car la demande d'assistance des autorités indiennes se fonderait sur des données volées et que l'AFC n'en aurait pas tenu compte dans sa décision.

A cet égard, il y a lieu de rappeler que l'art. 26 par. 3 let. b CDI-IN ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.6). Le grief des recourants à cet égard est rejeté, la décision entreprise ne saurait en effet être qualifiée d'arbitraire.

6.3

6.3.1 Le Tribunal constate enfin qu'en fin de recours, les recourants soulèvent encore que la décision entreprise violerait l'art. 6 al. 1 LPD. Ils estiment que la législation indienne n'assure pas un niveau de protection adéquat de leurs droits fondamentaux ce qui conduit à une grave menace d'atteinte à leur personnalité. Ils considèrent qu'en pareilles circonstances, l'art. 6 al. 1 LPD prohibe expressément la transmission des données relatives aux recourants aux autorités indiennes, nonobstant les exceptions prévues à l'article 6 al. 2 LPD.

A cet égard, et à titre préjudiciel, le tribunal de céans constate que c'est certes à raison que l'auteur cité par les recourants en page 14 de leur recours énonce que lorsque l'Etat de destination, indépendamment de sa réglementation sur la protection des données, ne respecte pas les droits fondamentaux, la communication des informations est en principe illicite quel que soit le niveau de protection assuré et nonobstant les exceptions rendues possibles par l'art. 6 al. 2 LPD. En effet, celles-ci ne visent qu'à résoudre une problématique liée au défaut de réglementation adéquate (PHILIPPE MEIER, Protection des données : fondements, principes généraux et droit privé, Berne 2011, p. 446, n°1289). La question à résoudre ici est donc de savoir si l'Inde respecte les droits fondamentaux des recourants.

Certes encore, la procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Il appartient cependant aux parties de collaborer à l'établissement des faits et motiver leur recours. Il est le lieu de préciser ici que le devoir de collaborer des parties concerne en particulier les recourants qui adressent un recours au Tribunal dans leur propre intérêt. Ils doivent ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête. Un devoir de collaborer concerne aussi les recourants en ce qui concerne les faits qu'ils sont mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à leur situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées) (cf. consid 2.2 ci-avant).

6.3.2 En l'occurrence, les recourants considèrent en substance que leurs droits fondamentaux ont été bafoués par les autorités indiennes en raison d'une perquisition « musclée » qui aurait débuté au matin du 19 août 2011 et qui aurait pris fin le lendemain vers 20h. Ils allèguent que durant cette perquisition, une fiche d'information anonymisée les concernant aurait brièvement été mise à leur disposition et qu'à dater de ce jour, et malgré de nombreuses requêtes, aucun d'eux n'aurait plus eu accès à ce document.

Ils poursuivent en expliquant que les autorités en charge seraient parvenues à obtenir des aveux contraints et forcés de M. A. _____ et de son épouse, que ces derniers se seraient depuis rétractés et auraient demandé une copie de tous les relevés bancaires prouvant l'existence d'un compte ouvert, en leur nom, auprès d'une banque étrangère. Ces demandes seraient restées sans suite.

Ils invoquent également avoir subi de nombreuses pressions de la part des autorités indiennes. Ils se plaignent encore que des reprises d'impôts auraient été effectuées en 2014 et que le montant total qu'il leur aurait été imputé serait arbitraire et dépasserait largement le montant qu'ils sont suspectés d'avoir dissimulé. Il leur aurait en outre été imposé de s'acquitter dudit montant, sans égard à la procédure d'appel alors pendante. Finalement, une procédure pénale aurait été enclenchée à leur encontre par les autorités fiscales indiennes.

6.3.3 A suivre les recourants, les faits décisifs de la cause, soit l'existence de violations répétées de leurs droits fondamentaux, sont impossibles à établir au moyen de documents écrits. Ils considèrent qu'en pareilles circonstances, les renseignements fournis par eux – qui sont également des moyens de preuve pertinents prévus par l'art. 12 let. b PA – revêtent une importance particulière, voire décisive pour l'issue de la cause. Il s'agirait donc ici de considérer ces renseignements comme crédibles, eu égard aux rapports d'Amnesty International ainsi qu'à la jurisprudence du Tribunal fédéral mentionnés dans le recours (cf. ci-dessous).

Certes, il ressort, entre autres, du rapport d'Amnesty International sur la torture en 2014 que « dans des pays comme la Chine, les Fidji, l'Inde, l'Indonésie, la Malaisie, le Myanmar, les Philippines, le Pakistan et le Sri Lanka, les policiers torturent parfois les détenus pendant les interrogatoires et en détention provisoire, souvent pour les forcer à « avouer » un crime. Certains prisonniers sont même torturés à mort » (Amnesty International, La torture en 2014 – 30 ans d'engagements non tenus, Londres 2014, p. 35 s.). Il ressort également du rapport d'Amnesty International sur la situation des droits humains dans le monde en 2014/2015, que dans le contexte, des élections nationales ayant porté au pouvoir en mai 2014 un gouvernement dirigé par le Bharatiya Janata Party, les autorités indiennes auraient violé le droit à la vie privée et à la liberté d'expression. Il ressort en outre et entre autres de ce rapport que durant cette même année, « Les autorités ont utilisé des dispositions législatives autorisant la détention administrative pour maintenir des journalistes et des défenseurs des droits humains en détention sans inculpation ni jugement en vertu de décrets »

(Amnesty International Rapport 2014/2015 – La situation des droits humains dans le monde, Londres 2014, p. 218 s.). A cet égard, il est piquant de constater que les recourants ne mettent pas en évidence quels éléments de ces rapports concernent leur cas.

Certes encore, en matière de garanties du respect des droits humains exigibles dans le domaine de l'extradition, pour autant qu'applicable *in casu*, le Tribunal fédéral a rendu un arrêt de principe le 18 décembre 2007 (ATF 134 IV 156) dans lequel il a divisé les Etats requérants en trois catégories : la première comprend les Etats ayant une tradition établie de respect de l'Etat de droit (principalement les Etats occidentaux) qui ne présentent en principe aucun risque de violation de l'art. 3 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), soit une violation au principe d'interdiction de la torture ainsi que des traitements inhumains ou dégradants, et auxquels aucune garantie ne doit être requise à cet égard. La deuxième catégorie, dont fait partie l'Inde, englobe les Etats où le risque d'une telle violation existe réellement, mais qui peut être pallié par l'exigence de garanties spécifiques à ce propos. Finalement, dans la troisième catégorie figurent les Etats dans lesquels un traitement contraire aux droits humains ne peut être évité, fût-ce à la faveur de garanties diplomatiques.

6.3.4 Il s'agit donc ici pour le Tribunal de se prononcer sur des allégations d'une gravité sans conteste. A cet égard, il sera rappelé que nonobstant le fait que la procédure soit régie par la maxime inquisitoire, les parties doivent aussi collaborer à l'établissement des faits et motiver leur recours (cf. consid. 2.2 ci-avant). Il sera encore rappelé ici le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative. Ainsi, l'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Dès lors, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité mais il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. consid. 2.3 ci-avant).

En l'occurrence, après une libre appréciation des preuves en sa possession le Tribunal de céans reste dans l'incertitude quant à l'existence de violations répétées de droits fondamentaux des recourants par l'Etat indien. Il se justifie donc d'appliquer les règles sur le fardeau de la preuve

(cf. consid. 2.4.2 ci-avant). Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit. Or, de telles allégations ne sauraient être admises sans de plus amples moyens de preuves. La Cour constate cependant que ces dernières ne trouvent aucun appui dans le dossier, elles constituent donc manifestement de pures allégations dénuées de tout fondement. Ainsi, n'ayant apporté aucun élément propre à démontrer la réalité leurs dires, il appartient aux recourants d'en assumer les conséquences. Le grief des recourants doit par conséquent être rejeté.

6.4 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.

6.5 Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure qui se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.—. (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 de Fr. 5'000.—.

6.6 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).

(dispositif à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**1.**

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de Fr. 5'000.—.sont mis à la charge des recourants. Ils seront imputés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.—.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Alice Fadda

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). 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 des recourants (art. 42 LTF).

Expédition :