Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 02.06.2017 (2C_479/2017)

Cour I
A-4025/2016

Arrêt du 2 mai 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A._____,**
2. **B._____,**
3. **C._____,**

tous représentés par
Maître Nicolas Jeandin et Maître Malek Adjadj,
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-IN).

Faits :

A.
Par demande d'assistance administrative du *** 2014, le *Foreign Tax & Tax Research Division* du gouvernement indien (ci-après: autorité requérante) a sollicité des informations au sujet d'une procédure pénale ayant conduit au séquestre de quatre comptes bancaires détenus chez *** (ci-après: banque), à savoir celui de C._____ (ci-après: recourant) ("A/c No. W._____"), de son frère D._____ ("A/c No. X._____"), de A._____ (ci-après: recourante 1) ("A/c No. Y._____") et de E._____ (devenue, selon les recourants et la décision pertinente, B._____ [ci-après: recourante 2]) ("A/c No. Z._____"). Des informations sur ces comptes sont également sollicitées.

Est annexé à la demande un *Execution Order*, à savoir une traduction en anglais de ce qui semble être une ordonnance de séquestre pénal des quatre comptes susvisés prononcée par le Ministère public genevois le *** et envoyée à la banque (ci-après: ordonnance de séquestre); l'autorité requérante demande une confirmation d'authenticité de ce document. En outre, l'autorité requérante joint une liste de sociétés dont le recourant et D._____, en particulier, seraient directeurs.

L'autorité requérante dit enquêter sur la situation fiscale du recourant, citoyen et résident indien assujetti à l'impôt en Inde, pour établir l'*Income Tax and Wealth Tax* pour la période dès le 1er avril 2007 jusqu'au jour du dépôt de la demande (*to till date*). Selon la demande, le recourant a fait l'objet de soupçons de la part l'administration compétente des États-Unis fin 2010, dans le cadre d'une enquête portant sur la corruption de fonctionnaires indiens, alors qu'il exerçait comme agent pour le compte du *** F._____, racheté par G._____. L'ordonnance de séquestre aurait été prononcée dans une procédure d'entraide internationale en matière pénale.

B.
Après des échanges épistolaires avec le Ministère public genevois, la banque et l'Office fédéral de la justice (ci-après: OFJ) début 2015, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), exprimant des doutes le 12 mai 2015, a demandé à l'autorité requérante de lui expliquer comment elle avait obtenu l'ordonnance de séquestre (pièce 35 du dossier de l'AFC). Le 12 novembre 2015, l'autorité requérante a confirmé qu'elle recevait plusieurs preuves de plusieurs sources, de sorte que l'ordonnance évoquée avait elle aussi été reçue légitimement (*such normal course*) et était ainsi basée sur des preuves indépendantes (sous-entendu: de données volées)

(pièce 39 du dossier de l'AFC). Les recourants se sont exprimés suite à l'accès au dossier accordé par l'AFC.

C.
L'AFC a, par trois décisions finales du 26 mai 2016, décidé d'accorder à l'autorité requérante l'assistance administrative concernant le recourant (ch. 1 des dispositifs), à qui une décision a été notifiée, ainsi qu'à la recourante 1 et la recourante 2 (ch. 5 des dispositifs). L'AFC a décidé de transmettre les informations demandées comme évoqué plus bas (consid. 4.4).

D.
Par trois recours du 27 juin 2016 déposés par les recourants auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal), ils ont conclu, sous suite de frais et dépens, à l'admission des recours et, principalement, à l'annulation des décisions attaquées. Les causes ont été jointes le 14 juillet 2016, comme les recourants l'ont sollicité. L'AFC a ensuite, par réponse du 2 septembre 2016, conclu au rejet des recours ainsi qu'à la condamnation des recourants à tous les frais et dépens. Le 30 septembre 2016, les recourants ont déposé une réplique spontanée, persistant dans leurs conclusions. L'AFC a persisté de son côté par duplique du 7 novembre 2016. Les recourants ont appuyé leurs recours par observations spontanées du 6 avril 2017.

Droit :

1.
1.1 Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît 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 notamment par l'AFC (voir art. 33 LTAF). Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir aussi art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

1.2 Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur les recours.

2.
Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.
3.1 L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-IN, RS 0.672.942.31) et par le ch. 10 du Protocole joint à cette convention, également publié au RS 0.672.942.31 (ci-après: Protocole CDI-IN). Ces articles ont été modifiés par un protocole du 30 août 2010 (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]). Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant, en Inde, l'année fiscale débutant le 1er avril 2011 et les années suivantes (art. 14 ch. 2 et 3 du Protocole du 30 août 2010; arrêt du TAF A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.1).

3.2
3.2.1 Sur le plan formel, la requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. 10 let. b du Protocole CDI-IN, ce qui n'impose cela dit pas l'indication des dispositions du droit fiscal étranger (arrêt du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 6.1.2). La portée de l'Accord amiable du 20 avril 2012 (arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 5.4), qui vise les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (voir arrêt du TAF A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 3) et qui concerne le ch. 10 let. b du Protocole CDI-IN, n'a pas besoin d'être examinée plus avant (consid. 4.1 ci-dessous).

3.2.2 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"]; ch. 10 let. d du Protocole CDI-IN; voir arrêt du TF 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [destiné à la publication], notamment consid. 6.3).

3.2.3

3.2.3.1 Le principe de la bonne foi, d'abord ancré dans la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990], voir art. 26 et 31 par. 1 CV; arrêt du TF 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.3), s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.3). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3), sauf s'il existe un *doute sérieux*, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments *établis et concrets* (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.7.1 et 8.7.4; voir, en lien avec le principe de la subsidiarité, l'arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent ainsi 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) (arrêt du TF 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 (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF 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 TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

3.2.3.2 En tant que principe général de droit international public, la bonne foi génère aussi des obligations pour un Etat qui prend des engagements de manière unilatérale; la bonne foi protège donc la confiance légitime qu'un sujet de droit a fait naître chez un autre par ses actes, omissions, déclarations ou comportements (arrêt du TF 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.3).

3.2.3.3 Le Tribunal fédéral n'a pas entendu faire l'inventaire des situations qui pourraient constituer une violation de la bonne foi en lien avec les données dites volées. Il s'est limité à relever que, suivant l'avis majoritaire des auteurs, n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'Etat requérant qui achèterait des données bancaires qu'il utiliserait ensuite pour

former des demandes d'assistance administrative (arrêt du TF 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.4).

Le Tribunal fédéral a pour le surplus jugé que, dans le contexte franco-suisse, la France s'était engagée – de manière à être liée conformément au principe général de la bonne foi – vis-à-vis de la Suisse en lien avec les données volées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani (ci-après: données Falciani), en ce sens que la première a confirmé à la seconde l'assurance qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative. Le critère déterminant s'est révélé être celui de l'existence d'un lien de causalité entre, d'une part, les données Falciani et, d'autre part, une demande d'assistance administrative adressée à la Suisse. Ce lien de causalité pouvant être direct ou indirect, et le compte visé par la demande d'assistance alors litigieuse ayant été identifié par le fisc à la suite de commissions rogatoires adressées à des Etats tiers sur la base des données Falciani, le Tribunal fédéral a jugé que la demande heurtait la confiance légitime que la Suisse pouvait avoir dans l'engagement de la France de ne pas recourir à l'assistance administrative internationale sur la base desdites données, de sorte qu'il se justifiait de déclarer la demande irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF (arrêt du TF 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.5 ss).

3.2.3.4 Selon l'art. 7 let. c LAAF, 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".

Le Tribunal fédéral, qui a cassé l'arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 relatif à des données dites volées, a jugé que cette dernière expression renvoie à des actes qui sont *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, d'une part, que les conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée soient remplies et, d'autre part, que ces actes entrent soit dans le champ de compétence territoriale de la Suisse (art. 3 al. 1 et 8 al. 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]), soit dans les différentes formes de compétences extra-territoriales prévues aux art. 4 à 7 CP (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.5.6).

Selon l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1000/2015 évoqué, qui a, pour sa part, confirmé l'arrêt du TAF A-6849/20114 du 22 octobre 2015, l'expression ci-

tée constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public (question d'abord laissée ouverte dans l'arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.4), 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 (arrêt du TF 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.2).

3.2.3.5 Il découle en substance ce qui suit de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral. 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. A ce titre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (au sens de l'arrêt du TF 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.3 et 6.5 ss; voir consid. 3.2.3.2 s. ci-dessus) qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne serait 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. Dans la mesure où l'art. 7 let. c 2ème partie LAAF, qui renvoie à des actes qui sont *effectivement* punissables en Suisse (voir arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.5.6; consid. 3.2.3.4 ci-dessus), trouve application dans un tel cas, la conséquence procédurale d'une telle méconnaissance du principe de la bonne foi est que la Suisse *doit* refuser d'entrer en matière sur la demande d'assistance administrative. La non-application du cas de figure présenté à l'art. 7 let. c 2ème partie LAAF n'empêche pas, cela dit, la Suisse d'examiner la bonne foi de l'Etat requérant (voir arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.7; consid. 3.2.3.1 ci-dessus).

3.2.4 Le ch. 10 let. a du Protocole CDI-IN précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce en vertu du principe de subsidiarité, qui n'impose de toute façon pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-

4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1]). Selon le Tribunal fédéral, le principe de la confiance implique qu'à défaut *d'élément concret*, respectivement de *doutes sérieux* (voir consid. 3.2.3.1 ci-dessus), il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.2.5 Sur un plan matériel, selon 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 (voir notamment arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 12.3, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2, 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [= ATF 142 II 69], 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436], ATF 142 II 161). 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. Le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3, arrêts du TF 2C_411-418/2016 du 13 février 2017 [destiné à la publication] consid. 3.3.2, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2).

3.2.6 La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (voir arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 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.), ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF 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).

3.3 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis

(voir art. 26 par. 3 CDI-IN); 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 (voir arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 6.3.6). L'art. 26 par. 5 CDI-IN prime cela dit le droit de procédure interne (voir ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose, en vertu de l'art. 26 par. 5 2ème phrase CDI-IN, 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 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

3.4 Normalement, la demande d'assistance vise à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Des informations peuvent cela dit également, dans certaines constellations spécifiques, être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations *vraisemblablement pertinentes* concernant des tiers est ainsi également possible, à quelques exceptions jurisprudentielles près n'entrant pas en ligne de compte ici (voir ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s., arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436; arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1, A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 14; voir aussi art. 4 al. 3 LAAF, dont les limites doivent être comprises de manière restrictive, dans l'ancienne aussi bien que dans la nouvelle teneur, en vigueur depuis le 1er janvier 2017 [RO 2016 5059]).

3.5

3.5.1 L'art. 12 LAAF régit l'obtention de renseignements vraisemblablement pertinents en possession d'autres autorités suisses – administratives ou judiciaires – dans la mesure prévue par le droit fiscal suisse ou la convention applicable (voir art. 8 al. 1 et 2 LAAF; message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n. 137 ad art. 12 LAAF). Ainsi, selon l'art. 112 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) (au sujet de l'art. 111 LIFD, voir arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1), les autorités (administratives aussi bien que judiciaires [MARTIN

ZWEIFEL/SYLVIA HUNZIKER, in Martin Zweifel/Michael Beusch [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 3e éd. 2017, n. 2 ad art. 112 LIFD]) de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes communiquent, sur demande, tout renseignement nécessaire à l'application de la LIFD aux autorités chargées de son exécution, ce qui inclut la possibilité pour le fisc d'accéder au dossier d'une procédure pénale, pour autant qu'il dispose d'éléments concrets permettant de penser que ces documents, y compris bancaires, contiennent des faits d'importance pour la taxation de l'accusé et de tiers (ATF 124 II 58 consid. 3, arrêt du TF 2C_806/2011 du TF du 20 mars 2012 [qui confirme l'arrêt du TAF A-7161/2009 du 22 août 2011, en tant qu'il admet que les conditions légales permettant à l'AFC d'avoir accès au dossier pénal constitué par le Ministère public sont réunies], 2A.96/2000 du 25 juillet 2001 consid. 4b; voir aussi arrêt du TF 2C_578/2016 du 27 juin 2016; ZWEIFEL/HUNZIKER, op. cit., n. 13 ad art. 112 LIFD;).

3.5.2 Il n'existe pas de droit pour l'autorité fiscale d'accéder aux documents d'une procédure pénale qui ont été transmis à des autorités suisses par un Etat étranger, dans le cadre d'une demande d'entraide internationale en matière pénale, dans la mesure où les autorités judiciaires suisses ont accordé à l'Etat requis de donner l'entraide l'assurance qu'elles utiliseraient les connaissances ainsi acquises seulement pour la poursuite de délits pour lesquels l'entraide a été accordée (principe de spécialité). L'accès doit également être refusé aux documents de l'autorité suisse, dans lesquels figurent les renseignements tirés des documents étrangers obtenus par ce biais (arrêt du TF 2C_806/2011 du TF du 20 mars 2012 consid. 4. 1 s., qui confirme le consid. 3.6.1 de l'arrêt du TAF A-7161/2009 du 22 août 2011).

3.6 L'échange spontané de renseignements consiste à transmettre à un Etat des renseignements vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés. En présence d'une base légale en droit interne, et malgré le ch. 10 let. e du Protocole CDI-IN, il n'est pas exclu qu'un Etat contractant procède à un tel échange de renseignements (voir arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1). La question de l'applicabilité des règles prévues à ce titre depuis le 1er janvier 2017 notamment aux art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059) et à l'art. 7 de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, amendée par un Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1) (RO 2016 5059, 5071) sera laissée ouverte dans la présente affaire (consid. 4.4.2 ci-dessous).

4.

4.1 En l'espèce, l'AFC a décidé, dans ses trois décisions, d'accorder l'assistance concernant le recourant, nommément désigné dans la demande et visé par une procédure fiscale. Il faut donc considérer, vu également la garantie concédée, que la demande est conforme aux exigences du ch. 10 let. b du Protocole CDI-IN, même si sous l'angle de la stricte cohérence, on peut se demander pourquoi l'AFC a décidé – à juste titre cela dit – d'accorder l'assistance pour une période qui court dès le 1er avril 2011 (jusqu'au 31 mars 2014), alors qu'elle se prononce sur l'authenticité (en la confirmant) de l'ordonnance de séquestre, pour sa part antérieure à cette date. Toutefois, puisque l'ordonnance a déployé ses effets postérieurement au 1er avril 2011, on ne peut pas retenir qu'elle concerne un état de fait indépendant et temporellement achevé (*zeitlich abgeschlossenen, selbständigen Sachverhalt*) (voir arrêt du TF 2C_411-418/2016 du 13 février 2017 [destiné à la publication] consid. 4.5), de sorte que l'AFC entend licitement répondre à la question relative à l'authenticité. En outre, il faut retenir que l'état de fait et les autres détails utiles, comme le nom de la banque, ont été fournis. Il n'y a donc pas lieu d'examiner la portée des changements apportés par l'Accord amiable du 20 avril 2012 (consid. 3.2.1 ci-dessus) plus avant, la demande de l'autorité requérante ne constituant au surplus pas une fishing expedition, compte tenu de sa précision; le fait que l'annexe reprenant une liste de sociétés contient aussi des informations plus générales ne change rien à cette conclusion. Enfin, vu la présomption de bonne foi de l'autorité requérante, le fait de constater qu'aucun détail n'est fourni quant à la procédure fiscale nationale n'est pas un *élément concret*, respectivement n'emporte pas *doutes sérieux* (consid. 3.2.4 ci-dessus) quant à la conformité de la demande au principe de subsidiarité.

4.2 Il convient à présent d'examiner l'allégation des recourants selon laquelle il serait "techniquement impossible que les autorités indiennes aient pu se procurer l'ordonnance de séquestre pénal du *** [...] sans la commission préalable d'une infraction pénale grâce à laquelle cette pièce est parvenue en leur possession". Les recourants s'appuient sur la violation prétendue du principe de la bonne foi, et notamment sur l'arrêt du TAF A-6843/2014 cité. A ce propos toutefois, il faut d'abord souligner que le Tribunal fédéral, dont la jurisprudence s'applique immédiatement (ATF 135 II 78 consid. 3.2), a cassé cet arrêt (consid. 3.2.3.4 ci-dessus). Ensuite, le Tribunal de céans remarque que les recourants allèguent qu'il n'existe pas de possibilité que le document soit sorti des dossiers du Ministère public genevois, de l'OFJ ou de la banque de manière légitime. A ce titre, ils exposent, du point de vue factuel, quatre options envisageables selon lesquelles il existerait des infractions pénales (violation du secret de fonction [art. 320 CP], vol [art. 139 CP] ou violation du secret bancaire [art. 47 LB]).

Le Tribunal ne voit cependant, dans ces nombreuses options, que des hypothèses – c'est d'ailleurs ainsi que les recourants les intitulent –, à savoir des conjectures qui ne reposent sur aucun élément concret au dossier, pour reprendre la terminologie du Tribunal fédéral (voir arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.6). Pour suivre les recourants, il faudrait examiner autant d'alternatives, ce qui suffit à démontrer la fragilité de la position avancée. Les observations du 6 avril 2017, qui se réfèrent à l'arrêt du TF 2C_893/2015 cité, n'apportent, sous cet angle, rien au recours.

D'ailleurs, on ne voit pas de procédure pénale en cours ni a fortiori de condamnation d'un intéressé au sens relevé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 5.1, pas plus qu'on ne voit que l'autorité requérante se soit ici engagée de manière unilatérale au sens dudit arrêt (voir consid. 3.2.3.2 ci-dessus). Ni le *Joint statement* entre les autorités suisses et indiennes du 15 octobre 2014, ni celui du 15 juin 2016 (disponibles à l'adresse www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf, respectivement www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf [consultée le 2 mai 2017]) n'évoquent un tel engagement. Tout au plus les autorités ont-elles discuté de la possibilité actuelle de coopérer sur la base de données indépendantes de données volées ainsi que des possibilités hypothétiques de coopérer sur la base de données obtenues en violation du droit suisse.

Par conséquent, on ne saurait retenir ici des actes *effectivement punissables en Suisse*, au sens décrit par la jurisprudence, pouvant conduire au refus d'entrée en matière.

Les recourants soulèvent encore une "violation du fardeau de la preuve", en ce sens qu'ils n'auraient d'autre choix que de prouver un fait négatif, à savoir le fait qu'ils n'auraient pas eux-mêmes transmis le document à l'autorité requérante. Bien au contraire toutefois, on n'attendait pas des recourants qu'ils démontrent l'absence de transmission, mais bien plutôt des éléments au moins tangibles étayant leurs allégations, ce qu'ils ont manqué en l'occurrence de faire à satisfaction.

Il convient cela étant d'examiner encore la bonne foi de l'autorité requérante (voir consid. 3.2.3.5 et 3.2.3.1 ci-dessus).

4.3 A ce propos, le Tribunal rappelle qu'il existe une présomption de bonne foi de l'autorité requérante, qui a affirmé que sa demande était conforme

au droit, et, plus précisément, que l'ordonnance de séquestre avait été obtenue licitement. A ce titre, l'AFC soutient que l'ordonnance a été détenue "par un large cercle de destinataires", qui auraient parfaitement pu transmettre – licitement – le document aux médias ou aux autorités indiennes.

Pour sa part, le Tribunal de céans relève d'abord qu'une note manuscrite en bas de l'ordonnance de séquestre indique que le document a été reçu le 19 novembre 2014, soit à peine quelques semaines avant le dépôt de la demande d'assistance, qui s'étend et se limite à la fois aux quatre comptes bancaires mentionnés dans ce document. Il semble donc bien que l'ordonnance a joué un rôle décisif dans le dépôt de la demande, ce qui ne suffit bien entendu pas encore à renverser la présomption de bonne foi. Cela étant, il paraît pour le moins étonnant que l'autorité requérante demande à l'AFC de certifier l'authenticité de l'ordonnance; ceci laisse penser que la première doute elle-même de la légitimité de sa source, comme le soulignent pertinemment les recourants. Au surplus, l'ordonnance, déposée sous la forme d'une copie de mauvaise facture, a été traduite par une personne inconnue de l'OFJ et externe au Ministère public (voir e-mail de l'OFJ du 13 mai 2015 [pièce 36 du dossier de l'AFC]), ce qui ne va pas sans susciter quelque interrogation. Il est vrai par ailleurs que les médias semblent avoir été mis au courant de cette ordonnance, ce qui laisse penser qu'un nombre important de personnes a eu connaissance du document. Contrairement à ce que soutient l'AFC, cet élément ne veut toutefois pas dire que la source des médias était licite. A ce propos, un site internet librement accessible, vraisemblablement un *blog* médiatique, d'ailleurs cité par l'AFC, reporte le contenu du document, y compris les quatre comptes bancaires (*** [consulté le 2 mai 2017]). Or, la page concernée indique la date du ***, soit une date antérieure au dépôt de la demande d'assistance. Celle-ci reprend curieusement mot pour mot à sa partie 12 (*Relevant background*) premier paragraphe et sa partie 13 (*Information requested*) let. a, le contenu de cette page internet. En conséquence, on peut concevoir des doutes – d'ailleurs, l'AFC a précisément demandé des éclaircissements à l'autorité requérante – quant à la légitimité des moyens qui ont permis l'accès à l'ordonnance de séquestre, ce d'autant plus qu'il est difficile d'expliquer pourquoi l'autorité requérante apparaît reprendre telle quelle une présentation factuelle rédigée par un site internet sans en faire mention.

Toutefois, dans le sens jugé par le Tribunal fédéral (consid. 3.2.3.1 ci-dessus; voir aussi arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.7.3), on ne peut nourrir des doutes *sérieux*, ni retenir d'éléments *établis et concrets* susceptibles de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante quant à la légitimité de ses sources,

compte tenu en particulier de l'assurance qu'elle a apportée suite à la demande de l'AFC. Requérir, comme le voudraient les recourants, le détail des sources de renseignements de l'autorité requérante reviendrait à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Le fait que les recourants se plaignent d'une violation du droit à un procès équitable, sous sa composante du droit d'être entendu, au motif que l'AFC aurait décidé "à tout prix" et pour des raisons avant tout politiques d'accorder l'assistance, ne change rien à la règle de la présomption de la bonne foi décrite et applicable dans les relations internationales.

4.4

4.4.1 Aucun élément de nature formelle ne faisant obstacle à la demande, il faut désormais se pencher sur la condition de la *vraisemblable pertinence*, dont le respect n'est – à juste titre, compte tenu de l'enquête fiscale visant, selon la demande, le recourant – pas contestée.

4.4.2 On peut, il est vrai, se demander en quoi la confirmation de l'authenticité de l'ordonnance de séquestre (ch. 2 I et II des dispositifs des trois décisions attaquées) pourrait servir l'application de la législation fiscale nationale indienne. Toutefois, on s'en tiendra ici à remarquer que les comptes qu'elle vise ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et qu'ils sont en tout cas potentiellement propres à être utilisés dans la procédure indienne. La mention, dans ces dispositifs, de ce que le séquestre a été levé le ***, doit être comprise comme une réponse à la question de savoir si un séquestre a bien été ordonné, de sorte que la réponse ne consiste pas en un échange spontané de renseignements; il ne faut donc pas examiner plus avant s'il existe pour la présente affaire une base légale pour procéder à un tel échange (consid. 3.6 ci-dessus).

4.4.3 Pour le surplus, les informations bancaires des relations – dont le recourant est ayant droit économique – n. W._____ (au nom du recourant), n. Z._____ (au nom de E._____), et n. Y._____ (au nom de la recourante 1), doivent être à juste titre transmises, étant précisé que la transmission envisagée des deux dernières relations a été notifiée dans les décisions destinées au recourant et à la recourante 2 pour la relation n. Z._____, respectivement à la recourante 1 pour la relation n. Y._____.

4.4.4 Il est admissible de transmettre une information négative (arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 6.2.9 et 6.2.12), comme le fait la décision notifiée au recourant, selon laquelle aucun compte n'a pu être

cerné pour ce qui concerne D._____ et d'autres personnes portant le même nom (ch. 2 III, V et VI du dispositif). Nul ne se plaint du manque de notification à ces derniers d'une décision. Même à admettre que tel aurait dû être en principe le cas, il faudrait de toute façon, en application de la jurisprudence fédérale (arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3) et compte tenu des circonstances, admettre qu'ils étaient au courant de la procédure d'assistance, de sorte qu'ils auraient dû invoquer leurs droits en temps utile, ce qu'ils n'ont pourtant pas fait. On ne discutera donc pas plus la question du droit d'être entendu, étant au surplus précisé que toute violation initialement alléguée à ce titre (sous l'angle de la prolongation de délai refusée) n'est plus discutée par les recourants devant le Tribunal de céans.

4.5 Le droit interne suisse ne s'oppose pas à la transmission des informations des deux recourantes (consid. 3.3 ci-dessus), qui sont vraisemblablement pertinentes, tout caviardage utile ayant au surplus été opéré par l'AFC.

On peut souligner en outre que, vu la vraisemblable pertinence admise ci-dessus, selon l'art. 112 LIFD, l'AFC était bien légitimée à obtenir le renseignement litigieux du Ministère public genevois, à savoir la confirmation de l'authenticité de l'ordonnance de séquestre (voir consid. 3.5.1 ci-dessus). Elle apparaît en outre certes avoir été rendue dans le cadre d'une procédure d'entraide internationale en matière pénale en exécution d'une décision de l'OFJ. On ne sait toutefois rien de plus au sujet de cette procédure, étant d'ailleurs précisé que les recourants n'invoquent pas la protection du principe de spécialité. Faute d'éléments dans la présente affaire, il n'y a donc pas lieu de retenir que les références des comptes bancaires ont été transmises à des autorités suisses sous couvert du principe de spécialité par un Etat étranger, ni qu'elles sont tirées de documents étrangers (consid. 3.5.2 ci-dessus). Partant, pour autant d'ailleurs qu'on retienne que le Ministère public a fourni un renseignement, puisque, selon les dispositifs des décisions, il n'a fait que confirmer le contenu de l'ordonnance de séquestre, il faut retenir que le principe de spécialité (consid. 3.5.2 ci-dessus) ne fait pas obstacle à la collecte des informations, qui est conforme à la loi.

4.6 Il en découle que les trois décisions attaquées sont conformes au droit. Les recours doivent donc être rejetés.

5.
En résumé, même si l'ordonnance de séquestre ayant motivé la demande et dont la source demeure incertaine suscite des doutes quant à la bonne

foi de l'autorité requérante, ceux-ci ne suffisent pas à renverser la présomption de bonne foi (consid. 4.3), étant précisé qu'on ne saurait retenir ici des actes *effectivement punissables en Suisse* (consid. 4.2). Les décisions attaquées étant pour le surplus conformes au droit, les recours doivent être rejetés.

6.

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à Fr. 9'000.-, sont mis à la charge des recourants et imputés sur le montant de Fr. 9'000.- versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les trois recours sont rejetés.

2.
Les frais de procédure totaux de Fr. 9'000.- (neuf mille francs) sont mis à la charge des recourants et sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par eux.

3.
Il n'est pas alloué de dépens

4.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Lysandre Papadopoulos

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. 84*a*, 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :