



Cour I  
A-3565/2020

## Arrêt du 20 octobre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard, juges,  
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_, **successeur en droit de**  
**B.** \_\_\_\_\_,

2. **C.** \_\_\_\_\_  
les deux représentées par  
Maître Daniel J. Zappelli,  
recourantes,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

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

Le service indien d'échange d'informations en matière fiscale (Foreign Tax and Tax Research Division, Ministry of Finance, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2016, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur 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 (ci-après : CDI CH-IN, RS 0.672.942.31).

**A.a** Dans sa requête, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de B. \_\_\_\_\_. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

Indian Tax Authorities are in possession of specific information regarding the establishment of offshore entity by the person under investigation in Switzerland. The person under investigation is a shareholder/beneficiary of C. \_\_\_\_\_ & D. \_\_\_\_\_ through its intermediary namely E. \_\_\_\_\_ having its (offshore service provider's) address at (...), Switzerland. The date of incorporation of C. \_\_\_\_\_ is (...). The date of incorporation of D. \_\_\_\_\_ is (...). The date of inactivation of the said entity is (...) and the same was struck off on (...). E. \_\_\_\_\_, (...) has acted as an intermediary to B. \_\_\_\_\_ for incorporation and investment in the said (...) company. The information requested is necessary to examine as to whether these companies are engaged in any real business activity or it has been set up merely for routing investment of funds.

Enquiries have been conducted in India and the person under investigation has denied having any interest in the said entities. It may be noted that the person under investigation is an Indian citizen and a resident of India and is assessed to tax on his global income in India. Accordingly, the financial and other details of the above mentioned entities and, further, the details of financial transactions between the person under investigation and the above mentioned entities are likely to be out of tax evaded money punishable u/s 276C and 277 of the Indian Income-tax Act, 1961 and is of vital importance in ascertaining the true and correct income chargeable to tax in India in respect of the person under investigation.

**A.b** Afin d'évaluer la situation fiscale de B. \_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Inde, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes pour la période du (...) au (...) :

1. Information as to whether the person under investigation was/is a Promoter, Director, shareholder [recte], Manager, beneficial owner of the below mentioned company or is related to these companies in any other capacity:

- C. \_\_\_\_\_ - a Standard International company, incorporated on (...).

- D. \_\_\_\_\_ - Standard International company incorporated on (...).

Please provide copy of certificate of incorporation, memorandum and articles of association of C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ and names, addresses and copy of passport of legal as well as beneficial shareholders, Promoter(s), Director(s), Manager(s) including KYC documents available with E. \_\_\_\_\_, (...).

2. Please indicate whether incorporation of C. \_\_\_\_\_ and D. \_\_\_\_\_ were as 'introduction based' or 'direct'. If it was 'introduction based', who was the 'introducer' of the company? Please provide the complete details. What is the relationship between introducer and the owners of the company? What were the documents provided by introducer and please provide copy of those documents.

3. Please provide details of all movable and immovable assets held by the C. \_\_\_\_\_ and D. \_\_\_\_\_ (with copy of registration of charge on the assets if any) including the copy of its financial statements such as Balance sheet, Profit and Loss Account with all schedules and notes to accounts since its incorporation till date.

4. Please provide the address where the accounting records of C. \_\_\_\_\_ and D. \_\_\_\_\_ are maintained and who maintains them.

5. Please provide bank account number, bank name, bank branch address in respect of bank accounts held by the C. \_\_\_\_\_ and D. \_\_\_\_\_ and/or the person under investigation either in BVI or in any other country either as legal owner or as beneficial owner.

6. If bank account is located in (...) please obtain and provide the copies of KYC (...) documents and copy of bank statement with narrations. If any other bank account statement is available with (...), the same may also be provided.

7. Please give the details of transfer of fund from C. \_\_\_\_\_ and D. \_\_\_\_\_ after the liquidation of company, if any.

8. Please provide the copy of any agreement between the C. \_\_\_\_\_ and D. \_\_\_\_\_ under investigation, E. \_\_\_\_\_ (...) and F. \_\_\_\_\_. Also provide transcript of all communications between person under investigation, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_, (...) and F. \_\_\_\_\_ including letter of consent to act as Director.

9. Please provide copies of receipts/invoice in respect of any amount received/paid by E. \_\_\_\_\_, (...) from/to the person under investigation/C. \_\_\_\_\_ and D. \_\_\_\_\_. Please provide details of any fee charged by

E.\_\_\_\_\_, (...) along with registration charges and other charges (lumpsum and annual both) paid to Government authorities from/to the person under investigation.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

(a) all information received in relation to this request will be kept confident and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for this request;

(b) the request is in conformity with its law and administrative practice and is further in conformity with the agreement on the basis of which it is made;

(c) the information would be obtainable under its laws and the normal course of its administrative practice in similar circumstances;

(d) it has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

**B.**

Par ordonnance de production du 18 juillet 2016, l'AFC a demandé à la société E.\_\_\_\_\_ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative, pour la période du (...) au (...). E.\_\_\_\_\_ a en outre été priée d'informer B.\_\_\_\_\_ l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.a** Par courrier du 25 juillet 2016 adressé à l'AFC, E.\_\_\_\_\_ a fourni une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative.

**B.b** Par lettre du 2 août 2016 et procuration annexée, Maître Daniel Zappelli a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée, soit B.\_\_\_\_\_, et requis la consultation des pièces du dossier.

**B.c** Par ordonnance de production complémentaire du 8 août 2016, l'AFC a demandé à la société E.\_\_\_\_\_ de produire, dans un délai de cinq jours, les documents et renseignements manquants et requis par la demande d'assistance administrative pour la période du (...) 2011 au (...) 2016.

**B.d** Par courriel du 30 août 2016, l'AFC a demandé à l'autorité requérante de se déterminer sur l'octroi de la consultation des pièces du dossier à

Maître Zappelli, en particulier la demande d'assistance du (...) 2016 et la correspondance échangée entre les deux autorités.

**B.e** Par courrier du 2 septembre 2016, l'AFC a remis une partie des pièces du dossier à Maître Zappelli pour consultation. L'AFC a également indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne accompagnées des documents utiles et informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.f** Par courrier du 15 septembre 2016, Maître Zappelli a informé l'AFC représenter également les intérêts de la société C.\_\_\_\_\_ et demandé la consultation des pièces au dossier. Dans le même courrier, Maître Zappelli a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

**B.g** Par courrier du 23 septembre 2016 à Maître Zappelli, l'AFC a remis une partie des pièces du dossier pour consultation. L'AFC a également indiqué attendre la détermination de l'autorité requérante pour procéder à l'examen de l'octroi de la consultation de la correspondance entre les deux autorités. L'AFC a également indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne accompagnées des documents utiles et informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.h** Par courrier du 11 octobre 2016, Maître Zappelli a transmis des observations complémentaires en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

**B.i** Par téléphone du 24 octobre 2016, l'AFC a informé Maître Zappelli que la procédure était suspendue.

**B.j** Par courriel du 7 novembre 2016, l'AFC a demandé une nouvelle fois à l'autorité requérante de se déterminer sur l'octroi de la consultation de l'intégralité des pièces du dossier à Maître Zappelli.

**B.k** Par courrier du 2 février 2017 à l'AFC, l'autorité requérante a refusé l'octroi de la consultation de la demande d'assistance administrative et de la correspondance entre ces deux autorités.

**B.l** Par courriel du 14 février 2017, l'AFC a demandé à l'autorité requérante d'indiquer les motifs de son refus.

**B.m** Lors d'un entretien téléphonique du 1<sup>er</sup> mai 2019, l'autorité requérante et l'AFC ont discuté de l'octroi de la consultation du dossier à Maître Zappelli.

**B.n** Par courriel du 6 juin 2019, l'autorité fiscale indienne a informé l'AFC qu'elle n'avait plus d'objections quant à l'octroi d'une consultation complète du dossier à Maître Zappelli. Dite autorité a également requis le caviardage des noms des fonctionnaires indiens mentionnés dans le dossier avant sa remise pour consultation.

**B.o** Par courrier du 27 juin 2019, l'AFC a remis les pièces du dossier à Maître Zappelli pour consultation et a indiqué les informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante. L'AFC a informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.p** Par courriel du 26 juillet 2019, Maître Zappelli a informé l'AFC du décès de B. \_\_\_\_\_ survenu le (...) 2018.

**B.q** Par courriel du même jour, l'AFC a informé Maître Zappelli que la procédure était suspendue.

**B.r** Par courriel du 7 août 2019, l'AFC a demandé à l'autorité requérante de lui communiquer les détails de la succession de feu B. \_\_\_\_\_ afin de pouvoir continuer la procédure. L'AFC a également demandé la confirmation que les héritiers du défunt reprenaient les dettes fiscales de ce dernier.

**B.s** Par courriel du 18 novembre 2019, l'autorité fiscale indienne a indiqué que l'héritière de feu B. \_\_\_\_\_ était A. \_\_\_\_\_.

**B.t** Par courriel du 25 novembre 2019 à l'AFC et procuration annexée, Maître Zappelli a indiqué représenter les intérêts de A. \_\_\_\_\_ dans la procédure.

**B.u** Par courriel du 13 décembre 2019 à l'AFC, Maître Zappelli a transmis le testament de feu B. \_\_\_\_\_, instituant A. \_\_\_\_\_ comme unique héritière de ce dernier et exécuteur testamentaire. Maître Zappelli a également indiqué qu'en conformité avec le droit indien, ce document tenait lieu de certificat d'héritier.

**B.v** Par courrier du 19 décembre 2019, l'AFC a octroyé un accès complémentaire au dossier à Maître Zappelli et indiqué que A. \_\_\_\_\_ pouvait

consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit dans un délai au 13 janvier 2020.

**B.w** Par détermination du 27 janvier 2020, soit dans le délai prolongé une fois, A. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de son mandataire, a refusé la transmission de toute information à l'autorité requérante et conclu au rejet de la demande d'assistance administrative.

**B.x** Par courriel du 22 avril 2020 à Maître Zappelli, l'AFC a demandé si la détermination susmentionnée concernait également la société C. \_\_\_\_\_.

**B.y** Par courriel du 12 mai 2020, Maître Zappelli a informé l'AFC que la société C. \_\_\_\_\_ avait été radiée (« struck off ») du registre des Iles Vierges britanniques le (...) 2017. Maître Zappelli a également indiqué que son mandat à l'égard de cette société n'avait jamais été révoqué et que la prise de position du 27 janvier 2020 valait également pour cette entité.

#### **C.**

Par décision finale du 8 juin 2020, notifiée à A. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de Maître Zappelli, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la société E. \_\_\_\_\_, pour la période du (...) 2011 au (...) 2016.

#### **D.**

Par acte du 9 juillet 2020, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 1) et la société C. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 2 ; toutes ensemble les recourantes), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 8 juin 2020. Par ce recours, les recourantes ont conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité du recours ; quant au fond et principalement, à l'annulation de la décision finale du 8 juin 2020 rendue par l'AFC, au rejet de la demande d'assistance administrative, au rejet de toutes ou contraires conclusions et à acheminer les recourantes à prouver par toutes voies de droit utiles les faits allégués dans l'acte de recours.

**D.a** Dans sa réponse du 9 octobre 2020 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**D.b** Par réplique du 15 décembre 2020, les recourantes ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 9 juillet 2020.

**D.c** Par courrier du 15 janvier 2021, l'AFC a renoncé à dupliquer et a maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 9 octobre 2020.

**E.**

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

**Droit :**

**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 – ledit 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 (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

**1.1** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3). Par ailleurs, selon l'art. 18a LAAF, l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie.

**1.3** En l'espèce, la recourante 1 a succédé à la personne concernée durant la procédure devant l'AFC et s'est ainsi vue conférer le statut de partie



(art. 18a LAAF). Pour cette raison, la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

**1.4** La recourante 2 a également pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Toutefois, le Tribunal constate qu'il ressort d'un courrier de la société F.\_\_\_\_\_ du (...) 2017 (pièce 72 de la réponse), que la recourante 2 aurait été radiée du registre du commerce des Iles Vierges britanniques (« ... has (have) been struck off the BRITISH VIRGIN ISLANDS Register ») à une date inconnue. Par courrier du 12 mai 2020, Maître Zappelli a informé l'autorité inférieure de ce fait et précisé que, dans la mesure où son mandat n'avait pas été révoqué, la prise de position du 27 janvier 2020 déposée au nom de la recourante 1 valait également pour cette société radiée. Le Tribunal ne voit dès lors pas pour quelle raison l'AFC a rendu sa décision finale le 8 juin 2020 à l'encontre de la recourante 1, en qualité de personne concernée, et de la recourante 2 en qualité de société habilitée à recourir. Il apparaît en effet que lorsque la décision finale de l'AFC a été rendue – et au surplus au moment du dépôt de recours dans la présente procédure –, la recourante 2 n'existait plus. La question de savoir si, selon le droit des Iles Vierges britanniques, une société radiée du registre pourrait continuer à être partie dans le cadre d'une procédure administrative peut rester ouverte. En effet, les recourantes n'ont ni allégué, ni rendu vraisemblable le contenu du droit étranger sur ce point et les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application de ce droit (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Partant, le recours, en tant qu'il concerne la recourante 2, doit être déclaré irrecevable.

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

**1.6** Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours, en tant qu'il concerne la recourante 1 et de le déclarer irrecevable, en tant qu'il concerne la recourante 2.

## **2.**

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER / BEUSCH /

KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

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

**2.2** En l'espèce, la recourante 1 se plaint que dans la mesure où elle n'aurait pas eu accès au contenu d'un entretien téléphonique entre l'AFC et l'autorité requérante, son droit d'être entendue aurait été violé. La recourante 1 se plaint également que l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi.

**2.3** Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la prétendue violation du droit d'être entendu de la recourante 1 (consid. 4 infra). La violation alléguée du principe de la bonne foi par l'autorité requérante sera ensuite examinée (cf. consid. 5 infra).

### **3.**

L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par la CDI CH-IN – largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) –, par ses protocoles du 2 novembre 1994 en vigueur depuis le 29 décembre 1994 (ci-après : Protocole additionnel 1, RO 1995 845 ; FF 1994 V 221), du 16 février 2000 en vigueur depuis le 20 décembre 2000 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2001 1477 1476 ; FF 2000 5107), du 30 août 2010 en vigueur depuis le 7 octobre 2011 (ci-après : Protocole additionnel 3, RO 2011 4617 4615 ; FF 2010 8081), et par l'Accord amiable du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde (ci-après : Accord amiable, RO 2012 4105).

**3.1** Un des impôts auquel s'applique la Convention est notamment, en ce qui concerne l'Inde, l'impôt sur le revenu (art. 2 al. 1 let. a CDI CH-IN). Pour cet impôt, la CDI CH-IN et ses Protocoles sont généralement applicables, en Inde, en ce qui concerne les revenus réalisés au cours des années fiscales commençant le premier avril, ou après cette date, qui suit l'année

civile au cours de laquelle la Convention, ou les Protocoles, respectivement, sont entrés en vigueur (art. 28 al. 2 let. a CDI CH-IN ; art. 16 al. 2 let. a du Protocole additionnel 2 ; art. 14 al. 2 let. a du Protocole additionnel 3). L'Accord amiable est quant à lui applicable à partir du 7 octobre 2011 (Accord amiable, in fine).

**3.2** En l'espèce, la demande d'assistance administrative porte sur la période fiscale du (..) 1996 au (...) 2016. Le Protocole additionnel 3 n'est applicable qu'aux revenus réalisés au cours des années fiscales commençant dès le 1<sup>er</sup> avril 2011. Pour cette raison, l'AFC n'envisage de transmettre des informations à l'autorité requérante qu'à partir de cette date. Dans ce cadre, la CDI CH-IN, et les Protocoles additionnels 1, 2 et 3 sont applicables à la présente cause.

#### **4.**

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

**4.1** La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

**4.2** En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre

informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

**4.3** Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. Il s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance des éléments fondant la décision et de s'exprimer à leur sujet. L'art. 29 al. 2 Cst. ne confère toutefois pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2 ; 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa ; arrêt du TF 8C\_659/2013 du 4 juin 2014 consid. 3.2 et les références citées ; cf. également THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>ème</sup> édition, 2018, n°1544).

**4.4** La recourante 1 se plaint que dans la mesure où elle n'aurait pas eu accès au contenu d'un entretien téléphonique entre l'AFC et l'autorité requérante, son droit d'être entendue aurait été violé.

**4.5** En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC a eu deux entretiens téléphoniques avec l'autorité fiscale indienne en date du 20 septembre 2017 et du 1<sup>er</sup> mai 2019. Le dossier ne contient pas de trace écrite relative au contenu du premier entretien. Dans sa réponse du 9 octobre 2020, l'AFC a précisé que cet entretien « (...) n'a eu aucun impact sur la procédure et n'a pas permis de répondre à la question de savoir si un accès au dossier serait ou non accordé aux parties » (p. 2 de la réponse). Dès lors, en application de la jurisprudence précitée, dans la mesure où il apparaît vraisemblable que cet entretien ne constitue pas un élément décisif fondant la décision finale de l'AFC et s'apparente d'avantage à un échange purement interne entre autorités concernées (cf. consid. 4.3), aucune violation du droit d'être entendue de la recourante 1 ne saurait être retenue sur ce point.

**4.6** Quant à l'entretien téléphonique du 1<sup>er</sup> mai 2019, une note au dossier indique simplement : « Conférence téléphonique entre le responsable du domaine 3 du SEI et les autorités indiennes. La question de l'accès au dossier pour la personne concernée a été discutée ». Dans la mesure où, suite à l'accord de l'autorité requérante le 6 juin 2019, un accès complet au dossier a été octroyé à la recourante 1, il n'apparaît pas que l'absence de détails sur le contenu dudit entretien téléphonique soit constitutif d'une violation du droit d'être entendu de la recourante 1 (cf. supra consid. 3.6 ).

## **5.**

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

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

**5.2** Par ailleurs, il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un *contrôle de plausibilité*. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les

renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A–2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A–4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'il apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal administratif fédéral A–6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

**5.3** La recourante 1 se plaint que l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi pour deux raisons. Premièrement, la demande d'assistance administrative serait fondée sur des renseignements obtenus de manière illicite par l'autorité fiscale indienne. Ensuite, contrairement aux affirmations de dite autorité, feu B.\_\_\_\_\_ n'aurait fait l'objet d'aucune enquête menée en Inde avant la publication des articles révélant la fuite des « Panama Papers », ce qui démontrerait que ladite demande serait uniquement fondée sur lesdites informations.

**5.4** En l'espèce, dans la mesure où la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales, il convient de déterminer si la recourante 1 a apporté des éléments établis et concrets susceptibles de renverser cette présomption réfragable (cf. consid. 5.1 supra).

**5.5** Le Tribunal a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie à cet égard, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. arrêt du TAF A–6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le TF dans l'arrêt 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018).

**5.6** A cet égard, l'art. 26 par. 3 let. b CDI CH-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 ; voir aussi en relation avec les « Panama Papers » arrêt du TAF A–108/2018 du 13 février 2020 consid. 8.3 ; A–3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.5).

**5.7** Par ailleurs, le Tribunal relève que la correspondance échangée entre l'autorité requérante et l'AFC ne mentionne aucun élément attestant d'un quelconque engagement de l'Inde à ne pas déposer une demande d'assistance sur la base de données obtenues de manière illicite selon le droit suisse. En outre, le Tribunal fédéral a expressément précisé qu'il ne ressortait ni de la rubrique « *Progress on 7(c)* [LAAF] » de la note du 19 août 2016 concernant la discussion entre l'AFC et les autorités indiennes, ni des déclarations conjointes des 15 octobre 2014 et 15 juin 2016 du Revenue Secretary de l'Inde et du Secrétaire d'État suisse aux affaires financières internationales, que l'Inde se serait engagée à s'abstenir d'utiliser des données dont la provenance serait contraire au droit suisse (arrêts du TF 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 3.1 ; 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6).

**5.8** L'allégation de la recourante 1 selon laquelle feu B.\_\_\_\_\_ n'aurait fait l'objet d'une enquête menée en Inde qu'après la publication d'articles révélant la fuite des « Panama Papers », contrairement aux affirmations de l'autorité requérante, n'est en elle-même pas déterminante. En effet, la jurisprudence a précisé que l'Etat requis ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité ou est dénué complètement d'erreurs, mais doit examiner si les documents et renseignements demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête (cf. consid. 5.2 supra).

**5.9** Dans la mesure où la bonne foi de l'autorité requérante est présumée, et où la CDI CH-IN n'impose pas à l'Etat requérant de fournir des informations sur l'origine des données (cf. arrêt du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.3), il n'y a pas lieu de mettre en doute l'affirmation présentée dans la demande, selon laquelle des enquêtes menées en Indes aurait révélé l'existence de sociétés non-divulguée aux autorités fiscales indiennes.

**5.10** Au surplus, il n'appartient pas à l'Etat requis – et par conséquent, au Tribunal –, dont la compétence se limite à un strict contrôle de plausibilité, de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant, ni de se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours ou sur des aspects de celle-ci, ni sur le comportement des autorités indiennes à l'égard du recourant (cf. arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6 et les références citées). Tout grief à ce propos doit être soulevé devant le juge de l'Etat requérant.

**5.11** Enfin, et comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 5.5 supra), même si l'autorité requérante avait présenté sa demande d'assistance administrative sur la seule base des données contenues dans les « Panama Papers », dite demande ne contreviendrait pas au principe de la bonne foi tel qu'il est appliqué sans les relations internationales.

**5.12** Pour ces raisons, les éléments invoqués par la recourante 1 ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante dans la présente procédure.

## **6.**

Au surplus le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative est conforme aux conditions légales relatives aux principes de la pertinence vraisemblable, de spécialité et de subsidiarité de sorte que ces points ne seront en principe pas examinés plus en avant.

## **7.**

Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de feu B.\_\_\_\_\_, représentée par son successeur en droit A.\_\_\_\_\_, dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 CDI CH-IN.

## **8.**

Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté, en tant qu'il concerne la recourante 1. Au surplus, et comme indiqué ci-dessus (cf. consid. 1 ss supra), le recours est déclaré partiellement irrecevable, en tant qu'il concerne la société C.\_\_\_\_\_.

## **9.**

Les frais de procédure se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Dans la mesure où la recourante 2 n'existe plus, le Tribunal renonce exceptionnellement à percevoir la part de frais, arrêtée à 200 francs, afférente à l'irrecevabilité partielle du recours, en tant qu'il concerne la recourante 2. Ces frais sont dès



lors déduits du montant de 5 000 francs et le solde de 4 800 francs est mis à la charge de la recourante 1 qui succombe. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Le solde de 200 francs sera restitué à la recourante 1 dès l'entrée en force du présent arrêt. Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF).

#### **10.**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

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

Le recours est rejeté, en tant qu'il concerne feu B.\_\_\_\_\_, représenté par son successeur en droit A.\_\_\_\_\_.

**2.**

Le recours est irrecevable, en tant qu'il concerne la société C.\_\_\_\_\_.

**3.**

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 8 juin 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de feu B.\_\_\_\_\_, représenté par son successeur en droit A.\_\_\_\_\_, dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 26 CDI CH-IN.

**4.**

Les frais de procédure, arrêtés à 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante 1 par 4'800 francs (quatre mille huit cent francs). Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 5'000 francs (cinq mille francs). Le solde, d'un montant de 200 francs (deux cent francs), sera restitué à la recourante 1 une fois le présent arrêt entré en force.

**5.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**6.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourantes (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...) ; acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :