



Cour I
A-5107/2020

Arrêt du 21 octobre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

Hoirie de feu A. _____,

formée par :

1. **B.** _____,

2. **C.** _____,

3. **D.** _____,

tous représentés par

Maître Michel Abt et Maître Jean-Luc Bochatay,

recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure,

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

Faits :**A.**

A.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 (...) 2015, 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.b Par courrier du (...) 2015 et courriels des (...) 2015 et (...) 2016, l'AFC a requis de l'autorité fiscale indienne des informations complémentaires afin de pouvoir entrer en matière sur leur demande du (...) 2015.

A.c En date du (...) 2016, l'autorité requérante a transmis à l'AFC une demande complémentaire à la requête du (...) 2015, apportant les précisions nécessaires à l'AFC pour traiter la demande.

L'autorité fiscale indienne a notamment indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de feu A._____. En effet, l'autorité requérante a expliqué que, selon ses informations, notamment des déclarations de feu A._____ et de son frère, le premier cité était titulaire d'un ou de plusieurs comptes bancaires auprès de E._____ SA pendant la période du visée. Ces comptes n'auraient fait l'objet d'aucune déclaration à l'autorité fiscale indienne et constitueraient ainsi un cas d'évasion fiscale.

A.d Afin d'évaluer la situation fiscale de feu A._____ 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 (...) 2001 au (...) 2016 :

1. Bank account number(s) in respect of account holder, A._____ or any such account(s) where A._____ has signing authority.
2. All other details to identify the account holder(s).
3. Copy of the bank account(s) opening form(s) and details of KYC (Know Your Customer) verification along with all relevant documents for account(s) mentioned in para 1 above.

4. Statement of bank account(s) from (...) 2001 to (...) 2016 for bank account(s) mentioned in para 1 above.
5. Details of all beneficiaries of the account(s) mentioned in para 1 above along with their particulars like name, nationality, passport no., address, telephone no. and any other contact details.
6. Details of all other bank account(s) with which either of the account holder mentioned in para 1 above is related.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

- (a) All information received in relation to this request will be kept confidential 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.

B.a Par ordonnance de production du 23 août 2016, l'AFC a demandé à la banque E. _____ SA (ci-après : la banque), de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer feu A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par entretien téléphonique du 1^{er} septembre 2016, l'AFC a apporté des précisions à la banque concernant l'ordonnance de production du 23 août 2016.

B.c Par courrier du 5 septembre 2016 et courriels des 23 et 26 septembre 2016, la banque a fourni à l'autorité inférieure les informations requises par la demande d'assistance administrative. En outre, la banque a indiqué à l'AFC, par entretien téléphonique du 6 septembre 2016, ne pas avoir pu envoyer le courrier d'information de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative à feu A. _____ en raison de son décès.

B.d Par courrier et courriel du (...) 2017, l'AFC a demandé à l'autorité compétente indienne l'identité des successeurs en droit de feu A._____, en lui précisant que ces informations étaient nécessaires à la continuation de la procédure en Suisse. Malgré les nombreux courriels de rappel de l'autorité inférieure à cet égard (courriels des (...) 2017, (...) 2017, (...) 2017, 2 et (...) 2017, (...) 2017, (...) 2018, (...) 2018, (...) 2018, (...) 2018, (...) 2018, (...) 2018, (...) 2018 et (...) 2018), l'autorité requérante n'a pas répondu à l'AFC.

B.e Faisant suite au courriel du (...) 2019 de l'autorité inférieure par lequel cette dernière informait l'autorité compétente indienne que sans réponse de sa part dans un délai de 20 jours, la procédure serait clôturée, l'autorité indienne a indiqué à l'AFC, par courriel du (...) 2019, revenir bientôt vers elle.

C.

C.a Suite à un changement législatif de la Loi fédérale du 21 juin 2019 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et à l'entrée en vigueur de l'art. 18a 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) le 1^{er} novembre 2019, l'AFC a poursuivi la procédure d'assistance administrative quand bien même l'autorité indienne ne lui avait toujours pas transmis l'identité des successeurs en droit de feu A._____. Ainsi, par ordonnance de production du 19 décembre 2019, l'AFC a demandé à la banque de lui fournir la date du décès de la personne concernée ainsi que le nom, le prénom, l'adresse et la date de naissance des successeurs en droit de cette dernière dans le cas où ces informations lui étaient connues.

C.b Par courrier du 13 janvier 2020, la banque a indiqué à l'AFC la date du décès de feu A._____, tout en relevant qu'elle ne disposait d'aucune information relative aux successeurs en droit de ce dernier. Par ailleurs, la banque a informé l'AFC qu'elle avait envoyé le courrier d'information de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative à la société F._____, laquelle l'a reçu le 15 janvier 2020.

C.c Suite à un entretien téléphonique du 28 janvier 2020, la banque a confirmé à l'autorité inférieure que les numéros BUP ou SIFIC énoncés dans

la demande d'assistance administrative appartenait à la personne concernée.

C.d Par publication du 18 février 2020 dans la Feuille fédérale, l'AFC a invité les successeurs en droit de feu A. _____ à désigner, dans un délai de 10 jours dès la publication, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement à transmettre à l'AFC une adresse actuelle en Suisse.

C.e Par courriel du 28 février 2020 et procuration annexée, Maîtres Jean-Luc Bochatay et Michel Abt (ci-après : les mandataires) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts des successeurs en droit de la personne concernée, à savoir sa veuve, B. _____ ainsi que ses deux enfants, D. _____ et C. _____. Par ailleurs, les mandataires ont requis la consultation des pièces du dossier.

C.f Par courriel du 5 mars 2020, l'AFC a demandé à l'autorité fiscale indienne si elle voulait faire valoir un motif afin que les échanges restent confidentiels.

C.g L'autorité indienne n'a pas répondu dans le délai imparti.

C.h Par courrier du 25 mars 2020, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier aux mandataires pour consultation. Par ailleurs, l'autorité inférieure a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne, accompagnées des documents utiles, et a informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position.

C.i Suite à une prolongation de délai, les mandataires ont transmis leurs observations par courrier du 30 avril 2020 en s'opposant, au nom de leurs mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

D.

D.a Par entretien téléphonique du 29 mai 2020, l'AFC a demandé aux mandataires s'ils représentaient également la personne habilitée à recourir, à savoir la société F. _____.

D.b Les mandataires ont annoncé, par courriel du 11 juin 2020, avoir été mandatés pour représenter la société susmentionnée et ont fourni la procuration correspondante par courrier du 30 juin 2020. En outre, les mandataires ont requis la consultation des pièces du dossier.

D.c Par courrier du 3 juillet 2020, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier actualisé aux mandataires pour consultation. Par ailleurs, l'autorité inférieure a indiqué les informations modifiées qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale indienne, accompagnées des documents utiles et a informé les mandataires du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position.

D.d Par courrier du 24 juillet 2020, les mandataires ont transmis leurs observations en s'opposant, au nom de F._____, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale indienne.

E.

Par décision finale du 9 septembre 2020, notifiée aux mandataires des successeurs en droit de la personne concernée, à savoir B._____, C._____ et D._____, et de la société F._____ en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque pour la période du (...) 2011 au (...) 2016.

F.

F.a Par acte du 15 octobre 2020, B._____ (ci-après : la recourante 1), C._____ (ci-après : la recourante 2) et D._____ (ci-après : le recourant ; ci-après et tous ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leurs mandataires communs, 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 9 septembre 2020. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à l'effet suspensif du recours ; principalement, au constat de la nullité de la décision querellée ; subsidiairement, à l'annulation de dite décision et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision et en tout état de cause, à débouter l'AFC de toutes autres ou contraires conclusions.

F.b Dans sa réponse du 11 décembre 2020, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

G.

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

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 – 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 LAAF).

1.2 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^{er} 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 (...) 2015 et modifiée 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).

1.3 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 (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 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.

1.4 En l'espèce, les recourants sont les successeurs en droit de la personne concernée au sens de l'art. 18a LAAF. La qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA doit dès lors leur être reconnue.

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.

2.

2.1 Les recourants peuvent 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/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n°1146 ss).

2.2 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).

2.3 En l'espèce, les recourants font d'abord valoir que dans la mesure où la présente procédure serait entachée de vices procéduraux graves, la décision litigieuse qui en a résulté serait nulle. Subsidiairement, les recourants contestent le bien-fondé de la décision sous l'angle du défaut de pertinence vraisemblable des renseignements sollicités au motif que la demande indienne vise un contribuable établi aux Emirats arabes unis.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative et la forme de celle-ci (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif aux manquements procéduraux (consid. 4 infra) avant d'analyser la prétendue violation du principe de pertinence vraisemblable (consid. 5 infra).

3.

3.1

3.1.1 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).

3.1.2 L'un des impôts auxquels 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). En revanche, l'art. 14 par. 3 du Protocole additionnel 3 prévoit une règle particulière et différente s'agissant de l'art. 26 CDI CH-IN, puisqu'il se réfère à l'année civile qui suit la signature dudit Protocole, ce qui correspond à l'année civile 2011. L'Accord amiable est quant à lui applicable à partir du 7 octobre 2011 (Accord amiable, in fine).

3.1.3 En l'espèce, la demande d'assistance administrative porte sur la période fiscale du (...) 2001 au (...) 2016. Le Protocole additionnel 3 n'étant applicable qu'à partir du 1^{er} avril 2011, c'est à juste titre que l'AFC n'envisage de transmettre des informations à l'autorité requérante qu'à partir de cette date (cf. Faits consid. A.d et E. supra). Dans ce contexte, la CDI CH-IN et les Protocoles additionnels 1, 2 et 3 sont applicables à la présente cause.

3.2

3.2.1 Sur le plan formel, le ch. 10 let. b du Protocole CDI CH-IN prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif fiscal poursuivi ainsi que (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse

de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est en principe présumée (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1 ; voir infra consid. 6.1).

3.2.2 En l'espèce, la demande d'assistance du (...) 2015, complétée par courrier du (...) 2016, contient toutes les indications nécessaires, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les recourants, de sorte que la pertinence vraisemblable des informations requises – laquelle fera l'objet d'un examen approfondi ci-après (cf. consid. 5.2 s infra) – est en principe présumée respectée.

4.

4.1 Dans un premier grief, les recourants font valoir que la procédure serait entachée de vices procéduraux graves, manifestes et reconnaissables qui devraient entraîner la nullité de la décision. Ils reprochent en particulier à l'AFC d'avoir adopté un comportement contraire à la bonne foi – voire arbitraire – dès lors qu'elle aurait méconnu des principes dont elle s'était pourtant prévalu à un stade antérieur de la présente procédure. Ils relèvent en substance que l'autorité inférieure a requis de la part de l'Inde des informations quant aux successeurs en droit de la personne concernée à de multiples reprises durant plus de quatre ans, spéculant en réalité, de manière dissimulée, l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF. En d'autres termes, l'autorité inférieure aurait précisément attendu l'introduction de l'art. 18a LAAF dans le but de pouvoir entrer en matière sur la demande s'assistance administrative, ceci même sans réponse de l'autorité indienne quant aux héritiers de la personne concernée. Or, selon les recourants, puisque la demande d'assistance administrative porte sur une personne décédée, l'AFC aurait dû mettre fin à la procédure. A cet égard, l'autorité inférieure aurait non seulement violé le principe de célérité, de bonne foi et d'interdiction de l'arbitraire, mais également l'égalité de traitement dès lors que dans le cadre d'une demande d'assistance administrative connexe, afférente à des membres de la famille de la personne concernée, l'AFC aurait clos la procédure en lien avec le décès des intéressés.

4.2 Le principe de la bonne foi consacré à l'art. 5 al. 3 Cst. exige des organes de l'Etat un comportement loyal à l'égard des particuliers, c'est-à-dire un comportement exempt de contradiction et de tromperie. De principe général à la base de l'Etat de droit, la bonne foi peut se transformer en droit fondamental des particuliers : la confiance que ceux-ci placent dans le comportement des autorités est protégée en certaines circonstances et à certaines conditions. Tel est l'objet de l'art. 9 Cst. (cf. JEAN-FRANÇOIS AUBERT, *Petit Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse* du 18 avril 1999, Zurich 2003, n. 15 s. ad art. 5 Cst., p. 46 s). Une décision viole le principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.) lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 141 I 235 consid. 7.1).

4.3 La procédure d'assistance administrative est régie par le principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF. Ce principe est concrétisé dans la loi notamment par l'absence de feries (art. 5 al. 2 LAAF excluant l'application de l'art. 22a al. 1 PA) et par le fait que la procédure ne prévoit qu'un seul échange d'écritures (art. 19 al. 4 LAAF). Selon le Message du Conseil fédéral, le principe de diligence consacré par la LAAF oblige l'AFC à mener la procédure rapidement ; il lui permet en outre d'ordonner la remise des renseignements demandés dans un délai bref et de refuser des demandes de prolongation de délai qu'aucune circonstance particulière ne justifie (Message du Conseil fédéral du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5783). Ce principe de diligence sert en premier lieu les intérêts de la Suisse à un fonctionnement correct de l'assistance administrative vis-à-vis des Etats requérants, et non pas ceux des contribuables visés par une demande (ATF 142 II 161 consid. 2.5.1 et les références citées).

4.4 Avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, il ne pouvait être fourni d'assistance administrative pour des personnes décédées, qui n'avaient pas la capacité d'être partie et d'ester en justice (arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.6 ; A-6630/2010 du 19 juillet 2011 consid. 3.1 ; A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 3.1). Selon l'ancienne pratique de l'autorité inférieure, qui n'a jamais été remise en cause

par le Tribunal, cette dernière déterminait qui étaient les éventuels successeurs légaux du défunt, lesquels servaient de destinataires de la décision, pour autant qu'ils disposaient selon le droit suisse de la capacité d'être partie et d'ester en justice (Message du 21 novembre 2018 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales émises dans le rapport de phase 2 de la Suisse, FF 2019 277, ch. 2.3.1.1 p. 300 [ci-après : Message Forum mondial]).

4.5 En l'espèce, contrairement aux allégations des recourants, il ne ressort d'aucune pièce du dossier que l'autorité inférieure aurait délibérément attendu l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF afin de pouvoir traiter la demande malgré le décès de la personne concernée. Le Tribunal note que dès le moment où l'autorité inférieure a appris la mort de A. _____ par la banque détentrice des renseignements, le 6 septembre 2016, elle a entrepris des démarches pour disposer des informations nécessaires pour identifier ses héritiers. Après s'être adressée à la banque, l'AFC a en particulier sollicité de l'autorité fiscale indienne la communication de l'identité des successeurs en droit de la personne concernée. Entre le (...) 2017 et le (...) 2019, l'autorité inférieure a ainsi interpellé l'autorité requérante à 17 reprises, invitant cette dernière à lui fournir les renseignements requis. Ce n'est que suite au courriel de mise en demeure de l'AFC du (...) 2019, par lequel elle informait l'autorité requérante que sans nouvelle de sa part dans un délai de 20 jours, elle clôturerait la procédure d'assistance administrative, que l'autorité compétente indienne lui a indiqué, en date du (...) 2019, revenir bientôt vers elle. Suite à la réponse de l'autorité requérante, le dossier n'a pas été clôturé ; cette dernière s'étant manifestée dans le délai imparti et ayant explicitement annoncé à l'autorité inférieure reprendre contact avec elle prochainement. Dans ces circonstances, et conformément au principe de confiance qui doit régner dans les relations entre Etats, il ne peut pas être retenu que l'AFC aurait agi de mauvaise foi en poursuivant à la procédure, dès lors qu'il n'y avait aucune raison de douter de l'affirmation de l'autorité requérante. La clôture de la procédure n'était ainsi en l'état pas envisageable. En outre et eu égard à la pratique de l'AFC avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF (consid. 4.4 supra), le Tribunal considère que la manière de procéder de l'autorité inférieure respecte le principe de célérité de la procédure voulu par le législateur et n'est ni arbitraire, ni contraire à la bonne foi.

S'agissant des critiques des recourants ayant trait à une inégalité de traitement, elles doivent être rejetées dans la mesure où il n'apparaît pas que la situation de G. _____ soit la même que celle de feu A. _____. Certes il ressort du courrier du 18 octobre 2019 de l'AFC au mandataire de G. _____ – produit par les recourants – que cette dernière n'entendait pas poursuivre la procédure à son sujet. Toutefois, aucun motif n'y est indiqué et les caractéristiques de l'affaire ne se dégagent pas du courrier en question. Au surplus, le Tribunal rappelle que l'AFC a agi conformément à sa pratique.

4.6 Il reste encore à se déterminer sur le grief évoqué par les recourants en lien avec le champ d'application de l'art. 18a LAAF, selon lequel, dans la mesure où la disposition en question est entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2019, elle ne pourrait pas s'appliquer à une demande d'entraide formulée en 2015. Se fondant sur l'ATF 143 II 628, les recourants sont d'avis que l'art. 18a LAAF ne s'appliquerait qu'aux demandes d'assistance administrative déposées postérieures à son entrée en vigueur. En tout état de cause, les recourants relèvent que l'application immédiate de nouvelles dispositions procédurales à des affaires pendantes présupposerait « une certaine continuité entre le nouveau et l'ancien système », condition qu'ils considèrent comme étant non réalisée en l'espèce.

4.7 L'art. 18a LAAF a été introduit par le ch. I de la Loi fédérale du 21 juin 2019 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ; il est entré en vigueur le 1^{er} novembre 2019 (RO 2019 3161). Il prévoit que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Dans les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées, leurs successeurs légaux ont qualité de partie et qualité pour recourir (Message Forum mondial, in FF 2019 277, 301 s.).

4.8 L'adoption de cette nouvelle disposition n'a pas été accompagnée d'une disposition transitoire particulière. D'une manière générale, les dispositions qui régissent l'assistance administrative, par exemple celles qui prévoient le contenu de la demande d'assistance, sont par nature procédurales. Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à en concrétiser l'exécution en Suisse (ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 139 II 404 consid. 1.1 ; arrêt du TF

2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 6.1). En tant que règle procédurale, il faut admettre que l'art. 18a LAAF est donc d'application immédiate, peu importe que la demande d'assistance administrative ou les périodes fiscales visées par celle-ci soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure (arrêts du TAF A-6409/2020 du 11 janvier 2022 consid. 3.2 et 3.5 ; A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9). La jurisprudence du Tribunal fédéral est claire quant au fait que l'art. 18a LAAF est d'application directe. Ainsi, le Tribunal n'a pas à examiner s'il existe une continuité entre le nouveau et l'ancien système. Ce qui est déterminant en l'espèce, c'est la date à laquelle la décision accordant l'assistance administrative à l'Inde et portant sur une personne décédée a été rendue. Or, la décision attaquée, datée du 9 septembre 2020, est postérieure à l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF de telle sorte qu'elle est pleinement applicable à la présente procédure.

5.

5.1

5.1.1 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 impositions (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 de 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).

5.1.2 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

5.2.1 Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IN, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des États contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202 ; arrêt du TAF A-2981/2019 du 1^{er} septembre 2020 consid. 2.2.2). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 et 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux États d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente.

5.2.2 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.2.3 ; A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.3.2 ; A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse

avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine)

5.2.3 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

5.2.4 Selon la jurisprudence, il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 et les références). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine et 3.6).

5.3 En l'espèce, les recourants considèrent que la personne concernée n'était pas domiciliée en Inde durant la période sous contrôle, mais qu'elle vivait à (...) entre 1995 et 2016. Se fondant sur des déclarations et décisions de taxation indiennes pour les années 1995 à 2016 concernant la personne concernée, les recourants estiment que cette dernière possédait la qualité de « non-résident » en Inde et de ce fait qu'elle n'était pas imposable pour des revenus de sources étrangères. Or, les documents que l'AFC prévoit de transmettre à l'autorité requérante seraient liés à un

compte bancaire détenu par une société étrangère (...) (F. _____) dont l'ayant droit économique – à savoir la personne concernée – ne réside pas en Inde. Outre le fait que le compte bancaire en question est un actif étranger détenu par une société étrangère, il ressortirait d'une analyse du compte que les revenus seraient exclusivement de source étrangère. Les recourants en déduisent que ni les documents de compte ni la documentation bancaire n'aurait à être transmises à l'autorité fiscale indienne dans la mesure où ces renseignements ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable.

5.4 En l'espèce, dans sa demande du (...) 2015, l'autorité requérante a expliqué que, selon ses informations, la personne concernée détiendrait un ou plusieurs comptes bancaires auprès de la banque. Ce(s) compte(s) n'aurai(en)t pas fait l'objet d'une déclaration à l'autorité fiscale indienne et constituerai(en)t ainsi un cas d'évasion fiscale. A cet égard, le Tribunal note que, conformément à la jurisprudence, le rôle de l'AFC se limite à un contrôle de plausibilité ; elle doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'autorité fiscale indienne est présumée agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, consid. 5.2 ss infra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'autorité requérante ; il n'incombe pas à l'AFC de refuser une demande ou la transmission des informations parce que celle-ci serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Par ailleurs, le Tribunal rappelle que la demande d'assistance administrative du (...) 2015 contient l'ensemble des éléments énumérés au chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel 1 (consid. 3.2 supra). Ainsi ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). Au surplus, bien que selon des pièces produites en causes par les recourants, ces derniers seraient d'avis que la personne concernée aurait été au bénéfice du statut fiscal de non-résident en Inde pour la période sous contrôle, le Tribunal constate, en application de la jurisprudence clairement établie, qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a

pas à être tranchée par l'Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 3.6). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale indienne. L'argument des recourants tombe ainsi à faux. Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher. Au vu de ce qui précède, le grief doit être rejeté.

6.

Compte tenu 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.

7.

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

8.

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

9.

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 de l'arrêt est porté sur la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

Indication des voies de droit :

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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