



Cour I
A-3888/2020

Arrêt du 4 mai 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Marianne Ryter, Jürg Steiger, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Jean-Luc Bochatay,
recourant,

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.**

A.a Le (...), la *Foreign Tax & Tax Research Division* du *Ministry of Finance* de la République de l'Inde (ci-après: MoF, autorité requérante ou autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative fiscale à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), 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'impôt sur le revenu (CDI CH-IN, RS 0.672.942.31). La requête mentionnait A. _____ comme personne concernée et résident fiscal. Elle portait sur la période s'étendant du 1^{er} janvier (...) au (...) pour l'impôt sur le revenu.

A.b La demande du (...) a été notamment formulée et motivée comme suit : (...)

A.c En résumé, l'autorité fiscale indienne indique que la personne concernée est bénéficiaire du « B. _____ Trust » (ci-après: le Trust) dont le trustee est la société C. _____ SA (ci-après: la Société ou le Trustee). A cet égard, elle souhaite notamment obtenir des informations relatives à ce Trust, telles que les bénéficiaires, le nom de son settlor ainsi que les comptes détenus par ce Trust.

B.

B.a Par deux ordonnances de production du 17 octobre 2019 et du 11 février 2020, l'AFC a requis la Société de lui transmettre les renseignements et documents demandés et ceux manquant.

B.b Par courriels du 11 novembre 2019 et 21 février 2020, la Société a remis à l'AFC les renseignements et documents demandés.

C.

C.a Le 24 mars 2020, l'AFC a adressé par courrier à la Société et à A. _____, par l'intermédiaire de son mandataire, les informations telles

qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité requérante ainsi que l'intégralité du dossier, en leur impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

D.

Par deux courriels distincts des 20 avril 2020 et 30 avril 2020, la Société, respectivement A._____, par l'intermédiaire de son mandataire, ont remis leurs observations à l'AFC.

E.

Par décision finale du 29 juin 2020, l'AFC a décidé d'accorder l'assistance administrative concernant A._____ en transmettant à l'autorité requérante les informations obtenues auprès de la Société. Elle a notamment motivé sa décision en indiquant que les documents relatifs à la constitution d'un trust et à ses bénéficiaires étaient pertinents et que la véracité des informations n'avait pas été remise en cause par A._____.

F.

Par mémoire du 30 juillet 2020, A._____ (ci-après: le recourant) a recouru contre la décision précitée de l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) en concluant principalement à son annulation et au renvoi de la cause pour nouvelle décision, le tout sous suite de frais et dépens. Le recourant invoque notamment le défaut d'une base légale tant sur le plan international que national autorisant la collecte des renseignements dont la production a été ordonnée en l'espèce.

G.

Par mémoire de réponse du 15 septembre 2020, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

Par courrier du 30 septembre 2020, le recourant a sollicité un second échange d'écriture sur la question de l'obtention de renseignements auprès de tiers. Ce courrier a été transmis à l'autorité inférieure par le Tribunal. Le recourant a été invité à se déterminer par ordonnance du 14 avril 2021.

H.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAF; art. 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, LAAF, RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

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

1.3 Présenté dans le délai (art. 20 al. 3 et art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par le recourant qui dispose de surcroît de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

1.4 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248; arrêts du TAF A-5309/2019 du 3 décembre 2020 consid. 1.3; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 1.3).

2.

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, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300). 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 (cf. ATF 122

V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4; 2007/27 consid. 3.3; cf. également KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135; voir arrêts du TAF A-2243/2018 du 24 septembre 2018 consid. 1.3.1 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.3 [qui évoquent en outre le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits].

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} éd., 2016, ch. 1146ss; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} éd., 2013, ch. 2.149).

3.

Compte tenu de la nature du litige, le Tribunal, après avoir exposé les bases conventionnelles et de droit interne sur lesquelles reposent les demandes d'assistance fiscales avec l'Inde (cf. consid. 4.1 *infra*), examinera en premier lieu la forme de la demande (cf. consid. 4.2 et 4.3 *infra*). En deuxième lieu, la Cour de céans développera la relation entre la CDI CH-IN et le droit interne (consid. 5 à 7 *infra*), pour enfin présenter brièvement les autres conditions de l'assistance administrative et traiter les autres griefs du recourant (cf. consid. 7 et 8 *infra*).

4.

4.1

4.1.1 L'assistance administrative avec l'Inde est actuellement régie par l'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole additionnel joint à la convention (ce dernier est publié également au RS 0.672.942.31; ci-après: Protocole CDI CH-IN). L'art. 26 CDI CH-IN et le ch. 10 ad art. 26 du Protocole CDI CH-IN dans leur nouvelle teneur ont été introduits par le Protocole du 30 août 2010 modifiant la CDI CH-IN (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 signée le 2 novembre 1994 et modifiée par le Protocole supplémentaire signé à New Delhi le 16 février 2000), le Protocole du 30 août 2010 étant lui-même entré en vigueur par échange de notes le 7 octobre 2011 (RO 2011 4617; FF 2010 8081; ci-après: Protocole du 30 août 2010).

4.1.2 Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance en lien avec les revenus réalisés, au cours de l'année fiscale débutant le 1^{er} avril de l'année civile suivant l'entrée en vigueur le Protocole et les années suivantes (cf. art. 14 par. 2 Protocole du 30 août 2010; arrêts du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.1.2; A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 2.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018]). Dès lors, l'assistance administrative internationale fondée sur l'art. 26 CDI CH-IN peut tout au plus entrer en ligne de compte à partir de l'année fiscale (« fiscal year ») débutant le 1^{er} avril 2011, soit 2011/2012 au plus tôt (arrêts du TAF A-2981/2019 du 1^{er} septembre 2020 consid. 2.2.1; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.1.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018] et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 6.2.4.1 [qui précise que la procédure fiscale indienne correspond à un système de taxation annuelle *postnumerando*] et 6.2.5).

4.1.3 Pour que l'art. 26 CDI CH-IN dans sa nouvelle teneur s'applique, il suffit que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques après le 1^{er} avril 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.1.2 [décision confirmée par le TF en lien avec la CDI CH-GB]; A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]; A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

4.2 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 (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1; voir *infra* consid. 5.1).

4.3 En l'espèce, la demande d'assistance du (...) contient toutes les indications nécessaires de sorte que la pertinence vraisemblable des informations requises est en principe présumée respectée.

5.

5.1 Le recourant avance que la transmission des informations requises en l'espèce ne serait pas admissible faute de base légale, ni dans le droit interne ni dans le droit conventionnel, permettant d'obtenir des informations auprès du Trustee en Suisse. En résumé, le recourant soutient que l'art. 26 par. 3 CDI CH-IN, par le renvoi qu'il opère au droit de procédure interne, empêcherait l'AFC de demander des renseignements à un trustee, ce pouvoir ne découlant – d'après lui – pas de l'art. 127 LIFD et les art. 123 ss LIFD n'étant au surplus par applicables. En outre, il estime que l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN, qui permet certes de déroger à l'art. 26 par. 3 CDI CH-IN, pour requérir des informations de la part des banques malgré le secret bancaire, ne serait pas applicable au cas d'un trustee, de sorte que cette disposition conventionnelle ne saurait fonder une base légale suffisante pour les deux ordonnances de production des 17 octobre 2019 et 11 février 2020 adressées par l'autorité inférieure au Trustee.

Pour ce qui est du droit interne, le recourant soutient que les renseignements requis en lien avec le Trust sont sans influence pour l'imposition du Trustee si bien que seuls les art. 127 à 129 LIFD seraient applicables, et pas les art. 123 à 126 LIFD. A cet égard, le recourant précise que le Trust est irrévocable et discrétionnaire et qu'ainsi les bénéficiaires du Trust ne disposerait à l'égard du trustee que d'une expectative de droit, à tout le moins tant que le caractère discrétionnaire du pouvoir du trustee ne se serait pas concrétisé par une décision d'attribution, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Une telle relation contractuelle étant une condition sine qua non pour que l'autorité inférieure soit autorisée à requérir les informations sur la base de l'art. 127 LIFD, cette dernière ne pouvait pas s'adresser au Trustee pour obtenir les renseignements.

5.2 L'autorité inférieure soutient, quant à elle, que l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN s'applique également au Trustee qui doit être considéré comme « un fiduciaire » selon les termes de la disposition précitée. Quoi qu'il en soit d'ailleurs, elle estime que l'art. 127 al. 1 let. d LIFD l'autorise à requérir les informations auprès du Trustee.

6.

6.1

L'art. 26 par. 3 CDI CH-IN indique que la clause sur l'échange d'information ne contraint pas un Etat contractant à « prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant » ou à « fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant. » Une exception à cette limitation découle en revanche de l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN : « En aucun cas les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Notamment le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe ».

Il sied de déterminer en premier lieu si l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN peut s'appliquer au cas d'un trustee et si cette disposition permettrait à l'AFC de requérir les informations qu'elle a requises et obtenues en l'espèce. Il y a donc lieu d'interpréter cette disposition conventionnelle.

6.1.1 L'interprétation des conventions de double imposition (CDI) s'effectue conformément aux règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111; cf. ATF 146 III 142 consid. 3.4.1; 144 II 130 consid. 8.2; 143 II 202 consid. 6.3.1 s.; 142 II 161 consid. 2.1.3; ATF 139 II 404 consid. 7.2.1). Les principes ici déterminants de cette convention sur l'interprétation des conventions constituent une codification de la coutume internationale (Avis de la Cour internationale de justice du 9 juillet 2004, *Conséquences juridiques de l'édification d'un mur dans le territoire palestinien occupé*, C.I.J. Recueil 2004, p. 174 § 94; ATF 125 II 417 consid. 4.d). Ils doivent ainsi être respectés par les autorités qui interprètent la CDI CH-IN, même si l'Inde n'a pas signé cette Convention de Vienne (ATF 146 II 150 consid. 5.3.1; 145 II 339 consid. 4.4.1; arrêt du TF 2C_542/2018 du 10 mars 2021 consid. 2.2.1).

6.1.2 Selon le Tribunal fédéral, l'interprétation des traités doit se fonder principalement sur le texte du traité concerné. Les traités internationaux peuvent être considérés comme authentiques non seulement dans une,

mais aussi dans deux, voire plusieurs langues. Dans ce cas, où il existe plusieurs versions linguistiques considérées comme authentiques, elles sont présumées être équivalentes de sorte qu'aucune langue n'est prédominante par rapport à une autre (cf. DOMINIQUE MARIA DA SILVA, *Der Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, 2019, p. 44 et les références citées ; voir également MICHAEL BEUSCH, «In the case there is any divergence of interpretation the English text shall prevail», in: OREF (éd.), *Au carrefour des contributions*, 2020, p. 407). L'art. 31 par. 1 CV prévoit en effet qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. En plus du contexte (art. 31 par. 2 CV), il sera tenu compte, selon l'art. 31 par. 3 CV, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (let. a); de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (let. c). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 CV).

6.1.3 L'art. 31 par. 1 CV fixe un ordre de prise en compte des éléments de l'interprétation, sans toutefois établir une hiérarchie juridique obligatoire entre eux (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 202 consid. 6.3.1; arrêt du TF 4A_736/2011 du 11 avril 2012 consid. 3.3.2). Le sens ordinaire du texte du traité constitue le point de départ de l'interprétation. L'objet et le but du traité correspondent à ce que les parties voulaient atteindre par le traité. L'interprétation téléologique garantit, en lien avec l'interprétation selon la bonne foi, l'« effet utile » du traité (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 136 consid. 5.2.2; 142 II 161 consid. 2.1.3; 141 III 495 consid. 3.5.1). Lorsque plusieurs significations sont possibles, il faut choisir celle qui permet l'application effective de la clause dont on recherche le sens, en évitant d'aboutir à une interprétation en contradiction avec la lettre ou l'esprit des engagements pris (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 136 consid. 5.2.2; 142 II 161 consid. 2.1.3). Un Etat contractant doit partant proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 202 consid. 6.3.1 in fine; 142 II 161 consid. 2.1.3; 142 II 35 consid. 3.2).

6.1.4 Parmi les règles pertinentes de droit international applicables dans les relations entre les parties mentionnées à l'art. 31 par. 3 let. c CV, le Tribunal fédéral retient que des textes internationaux qui n'ont qu'une valeur de « soft law », tels des recommandations ou des commentaires, constituent d'importants moyens auxiliaires d'interprétation, dans la mesure où ces textes internationaux reflètent les traditions juridiques communes aux Etats membres des organisations sous les auspices desquelles ils ont été élaborés, dont la Suisse se réclame et dont, partant, il y a lieu de tenir compte (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.2; 123 I 112 consid. 4d/cc; 122 I 222 consid. 2a/aa; 118 la 64 consid. 2a).

6.1.5 Dans le cadre des CDI, l'interprétation historique a une portée moins importante que l'interprétation littérale, systématique ainsi que téléologique. Elle est utilisée comme méthode d'interprétation complémentaire (DOMINIQUE MARIA DA SILVA, op. cit., p. 46 s. et les références citées). Dans le contexte de l'échange de renseignements en matière fiscale qui est en développement constant, l'environnement juridique international qui se dégage des travaux tels que ceux de l'OCDE, auxquels la Suisse participe activement, est pris en compte lorsqu'il s'agit de déterminer la portée d'une CDI. Ainsi, l'interprétation des dispositions des CDI, qui sont conçues selon le modèle de Convention de l'OCDE qui n'a pas la portée d'une convention internationale, se fait non seulement à la lumière de ce texte, mais aussi de son Commentaire, que la jurisprudence et la doctrine majoritaire a récemment qualifié d'appoint important (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.3; 142 II 161 consid. 2.1; 143 II 136 consid. 5.2.3; arrêt du TF 2C_542/2018 du 10 mars 2021 [CDI CH-IN]; ATAF 2010/7 consid. 3.6.2; DOMINIQUE MARIA DA SILVA, op. cit., p. 48 et les autres références citées). Ce Commentaire constitue en principe un moyen complémentaire d'interprétation pour les CDI, qui peuvent être interprétée à la lumière de ce Commentaire lorsque la norme figurant dans la CDI applicable correspond au MC-OCDE (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.3; 142 II 161 consid. 2.1; DOMINIQUE MARIA DA SILVA, op. cit., p. 56). Le Commentaire étant régulièrement adapté, il permet ainsi, dans la mesure où il se rapporte à une disposition du Modèle de Convention OCDE qui trouve son équivalent dans la CDI applicable, d'en donner une interprétation évolutive qui correspond aux standards les plus récents reconnus par les Etats membres de cette organisation (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.3.2; arrêt du TF 2C_880/2018 du 19 mai 2020 consid. 4.1 et les nombreuses références citées).

6.2 S'agissant de l'interprétation des art. 26 par. 3 et 5 MC-OCDE, il sied de se référer à deux jurisprudences de principe rendues par Tribunal fédéral dont il résulte en substance ce qui suit.

6.2.1 Dans l'ATF 142 II 161, le Tribunal fédéral a rappelé qu'en date du 13 mars 2009, le Conseil fédéral avait annoncé un changement de politique majeur en matière d'échange de renseignements en déclarant vouloir désormais appliquer le standard de l'art. 26 MC-OCDE dans les conventions de double imposition conclues par le Suisse (cf. également les références citées au consid. 4.3 de l'ATF précité). La reprise du standard OCDE en la matière implique en particulier que l'échange de renseignements est désormais accordé, sur demande, lorsqu'il a pour but l'application du droit interne de l'Etat requérant même dans les cas de simple soustraction d'impôt, sans qu'il ne soit plus nécessaire que les cas impliquent des actes de fraude passibles d'emprisonnement dans les deux Etats. Le droit interne suisse n'a toutefois pas été modifié depuis le 13 mars 2009, de sorte que les dispositions de droit suisse protégeant le secret bancaire sont toujours en vigueur, en particulier les art. 127 al. 2 LIFD et 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques ([LB, RS 952.0] ; cf. également les références citées au consid. 4.3 de l'ATF précité). La reprise du standard de l'art. 26 MC OCDE implique toutefois que le secret bancaire ne peut plus être opposé pour refuser l'échange de renseignements, même en cas de simple soustraction fiscale. En outre, le Tribunal fédéral a précisé dans le cadre de la CDI CH-FR, que le par. 3 de l'art. 28 CDI CH-FR, in casu, devait être lu en lien avec l'art. 28 par. 5 CDI CH-FR, dont la 1^{re} phrase correspond au par. 5 de l'art. 26 MC-OCDE. Ce paragraphe 5 a pour objet d'éviter que « les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que les renseignements concernant la propriété » (Commentaire MC-OCDE, n° 19.10 ad art. 26). La seconde phrase du paragraphe 5 de l'art. 28 CDI CH-FR n'apparaît pas dans le MC-OCDE et figure en principe dans toutes les conventions de double imposition conclues par la Suisse depuis le 13 mars 2009. Elle a pour but de permettre à la Suisse de mettre en œuvre le standard OCDE à l'égard des établissements suisses concernés par le secret bancaire (cf. ATF 142 II 161 consid.4.4.1; DANIEL HOLENSTEIN, in Zweifel/Beusch (éd.), Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, n° 316 ad art. 26 MC-OCDE; DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2^e éd. 2015, p. 249; XAVIER OBERSON, in Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire [ci-après: Commentaire], 2014, nos 148 s. ad art. 26 MC-OCDE; ROBERT WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, RSDA 2009 p. 487 s.).

Toujours dans l'ATF 142 II 161, le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 28 par. 5, 2^{ème} ph. CDI CH-FR est une disposition directement applicable (« self-executing ») de sorte qu'il n'est pas nécessaire de recourir à l'art. 127 al. 1 LIFD pour lever le secret bancaire dans cette hypothèse, puisque, même si cette disposition s'avérait applicable en droit interne en pareilles circonstances, ce qui n'est naturellement pas le cas, elle s'effacerait de toute manière face à la norme internationale (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Le caractère self-executing de cette norme implique non seulement que le secret bancaire ne peut être opposé par une banque suisse, mais que l'Administration fédérale dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour obtenir les renseignements vraisemblablement pertinents requis. L'art. 28 par. 5, 2^e ph. CDI CH-FR ne fait en revanche pas obstacle à l'application du par. 3 en tant qu'il protège les secrets professionnels non concernés par le par. 5, tel que, par exemple, le secret de l'avocat (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.2 et 5.3.3 ss ; Commentaire MC OCDE, n° 19.3 ad art. 26; OBERSON, Commentaire, op. cit., n° 139 ad art. 26 MC-OCDE; HOLENSTEIN, op. cit., n° 296 ad art. 26 MC OCDE; voir également l'art. 8 al. 6 LAAF).

6.2.2 Dans l'ATF 142 II 69, le Tribunal fédéral s'est également prononcé sur les pouvoirs dont dispose l'AFC dans le cadre de l'échange de renseignements fiscaux. Il a indiqué que la réserve en faveur du droit suisse figurant à l'art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR renvoyait, s'agissant des renseignements qui sont en possession d'un contribuable suisse, aux art. 123 à 129 LIFD et qu'en outre ces dispositions légales restreignaient les pouvoirs d'investigation de l'AFC. Il a rappelé que la LIFD opérait une distinction entre, d'une part, le devoir général de collaboration du contribuable, qui découle en particulier de l'art. 126 LIFD et, d'autre part, les obligations spécifiques de collaboration qui incombent à certains tiers selon les art. 127 à 129 LIFD (cf. ATF 142 II 69 consid. 5). De jurisprudence constante, un contribuable est aussi tenu de fournir, en vertu de l'art. 126 LIFD, des renseignements qui permettent à l'autorité fiscale de procéder à l'imposition d'un contribuable tiers, si ces renseignements sont aussi susceptibles d'affecter sa propre taxation. Si les renseignements requis ne sont pas susceptibles d'affecter la taxation du contribuable sollicité, le devoir de collaboration de ce dernier est limité aux informations qui peuvent être exigées de lui en application des art. 127 à 129 LIFD ; il est dans ce cas un « pur tiers » (cf. ATF 142 II 69 consid. 5.2 et 5.3). Dans cet arrêt, contrairement à l'ATF 142 II 161, il n'était pas question de renseignements visés par l'art. 26 al. 5 MC-

OCDE, soit des renseignements « uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne ».

6.3

6.3.1 En analysant ces deux jurisprudences précitées (cf. ATF 142 II 69 et ATF 142 II 161), la Cour de céans arrive à la conclusion qu'elles se distinguent d'une part dans le fait que le détenteur d'information était une banque dans un cas, et une société (« pur tiers ») dans l'autre et, d'autre part, que l'art. 28 par. 5, 2^{ème} phrase CDI CH-FR était directement applicable aux banques mais pas aux autres tiers. Aucun motif ne s'oppose à la même qualification s'agissant de l'art. 26 par. 5, 2^{ème} phrase CDI CH-IN que celle faite par le Tribunal fédéral pour la CDI CH-FR de sorte que cette disposition doit être considérée comme self-executing notamment du fait que l'art. 28 par. 5 CDI CH-FR et l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN ont la même teneur et que le Message du Conseil fédéral a la même teneur s'agissant des deux CDI (cf. FF 2010 1409, 1416; FF 2010 8067, 8073). S'agissant de la 1^{ère} phrase du par. 5 des deux dispositions précitées, il correspond à l'art. 26 par. 5 MC-OCDE de sorte qu'il peut être fait référence au Commentaire comme moyen complémentaire conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral en lien avec l'art. 32 CV.

6.3.2 Il convient ainsi de déterminer en premier lieu si dans le cas d'espèce, le Trustee entre dans la définition de l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN pour déterminer si l'AFC disposait des pouvoirs pour ordonner la production directement auprès du Trustee des documents requis.

6.4

6.4.1 Il sied de rappeler qu'en principe, en matière d'assistance administrative internationale, l'analyse des caractéristiques juridiques d'un trust constitue une question de fond qui sera, le cas échéant, tranchée par les autorités fiscales de l'Etat requérant dans un procès au fond mais qui n'a pas à être traitée par les autorités suisses, requises, dans le contexte de l'assistance administrative. Il revient donc à l'autorité fiscale indienne, au regard de son droit interne, de déterminer à qui les revenus et actifs sont fiscalement imputables et donc également de savoir que type de trust il s'agit (cf. arrêt du TF 2C_274/2016 du 7 avril 2016 consid. 4.3; arrêts du TAF A-105/2020 du 22 janvier 2021 consid. 3.1.2; A-4426/2019 du 28 octobre 2020 consid. 4.7 [attaqué devant le TF]). Pour le surplus, c'est le critère de la pertinence vraisemblable qui est déterminant pour la transmis-

sion des informations (cf. *infra* consid. 7.1). Toutefois, dans le cas d'espèce, ce n'est pas tant la qualification fiscale du trust qui est déterminante mais la nature juridique de cette institution, puisque l'application de l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN en dépend.

6.4.2 Le trust est un rapport juridique créé unilatéralement, par lequel un constituant, le settlor, confie des valeurs patrimoniales à une ou plusieurs personnes, le trustee, lequel a pour obligation de gérer ce patrimoine et de l'utiliser dans un but établi à l'avance par le constituant. Le trust n'est pas une personne morale, de sorte qu'il n'est le propriétaire ni des biens constituant le trust, ni des revenus qui en découlent. Le propriétaire légal (legal ownership) des biens est le trustee, mais le patrimoine du trust ne se mélange toutefois pas à la fortune propre du trustee et en constitue une masse distincte (cf. arrêt du TF 5A_30/2020 du 6 mai 2020 consid. 3.1; arrêts du TAF A-4876/2019 et A-4877/2019 du 27 octobre 2020 consid. 2.8.1 [attaqué devant le TF]; A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 7.1.1.2 [Le TF n'est pas entré en matière sur le recours par arrêt 2C_955/2018 du 2 novembre 2018]; Circulaire AFC n° 20, Imposition des trusts, du 27 mars 2018, ch. 2.1 [ci-après: Circulaire AFC n° 20]; GUILLAUME GRISEL, *Le trust en suisse*, 2020, p. 3). Le trust est essentiellement, après sa création, un rapport juridique entre le trustee et les bénéficiaires (cf. Circulaire AFC n° 20, ch. 2.3; GUILLAUME GRISEL, *op. cit.*, p. 4). Le trustee a des obligations dites fiduciaires quand bien même le trust se distingue juridiquement sur certains aspects du contrat de fiducie (cf. Circulaire AFC n° 20 ch. 2.3; GUILLAUME GRISEL, *op. cit.*, p. 5). Le trustee est tenu de faire preuve d'une loyauté particulièrement élevée à l'égard des *beneficiaries* et de ce fait le trust produit des effets juridiques entre le trustee et les bénéficiaires (cf. GUILLAUME GRISEL, *op. cit.*, 2020, p. 5). Institution inconnue à ce jour du droit suisse, le trust, constitué à l'étranger, est néanmoins reconnu en Suisse depuis le 1^{er} juillet 2007 (Convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance; RS 0.221.371; cf. TF 5A_30/2020 du 6 mai 2020 consid. 3.1).

6.4.3 Le Trustee agit comme gestionnaire de valeurs patrimoniales qui lui ont été transférées par une personne (settlor) mais qui sont toutefois distinctes de son propre patrimoine. Le trustee qui agit en son propre nom doit donc gérer un patrimoine confié (trust) dans l'intérêt des bénéficiaires avec lesquels il existe une relation de confiance et déployant des effets juridiques. Peu importe que le trustee jouisse d'une liberté ou non dans la distribution en faveur des bénéficiaires. Est décisif, le fait que le trustee gère des biens ou des fonds en faveur d'une ou plusieurs personnes.

6.4.4 La question du trustee est traitée dans le cadre du Commentaire au MC-OCDE, qui comme on l'a vu (ci-avant consid. 6.1) peut servir à interpréter la CDI CH-IN. Selon ce commentaire (Commentaire MC-OCDE, n° 19.12 ad art. 26), « le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. [...] On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant l'établissement de sociétés par actions, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats) ». Par ailleurs, le Commentaire rappelle que bien que le champ d'application de la protection accordée aux communications confidentielles puisse différer selon les États, il ne doit pas être excessivement large, car cela entraverait un échange effectif de renseignements. Les communications entre avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, trustees, settlors, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales (cf. Commentaire MC-OCDE, n° 19.3 ad art. 26).

6.4.5 Si l'on prend en outre en considération, le Commentaire de l'art. 26 par. 5 MC-OCDE, dans sa version en anglais (toujours au n° 19.12 ad art. 26), la référence au cas du trustee est alors explicite : « A person is generally said to act in a "fiduciary capacity" when the business which the person transacts, or the money or property which the person handles, is not its own or for its own benefit, but for the benefit of another person as to whom the fiduciary stands in a relation implying and necessitating confidence and trust on the one part and good faith on the other part, such as a trustee ». Pour rappel, en matière de convention internationale aucune langue n'est prédominante par rapport à une autre (cf. supra consid. 6.1.2) et il n'y pas lieu de s'écarter de ce principe même s'agissant du Commentaire. Par ailleurs, la Suisse, comme d'autres pays, ne connaît pas dans son droit interne l'institution du trust quand bien même elle reconnaît celui-ci (cf. consid. 6.4.1 *supra*). Il serait manifestement contraire au but pour-

suivi de l'échange d'informations entre Etats contractants, à savoir notamment celui de l'échange effectif et large, de refuser l'assistance administrative dès qu'une personne constitue un trust en nommant un trustee en Suisse, et que de ce fait les renseignements ne puissent pas être requis auprès de ce dernier au motif que le trustee n'entrerait pas dans la définition de l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN sous la notion de « qualité de fiduciaire ». Le critère décisif et central pour la transmission de renseignements est celui de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 7.1 *infra*). Au demeurant, l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN a été effectivement introduit dans le but d'empêcher toute opposition à la transmission d'informations vraisemblablement pertinentes du fait que ces informations seraient détenues par des entités ou personnes disposant d'un droit de refuser de collaborer sur le plan interne. Toute autre solution aboutirait à ce que la Suisse élude ses engagements internationaux ou à détourner les traités en matière d'assistance administrative de leurs sens et but (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.1; 142 II 161 consid. 2.1.3).

6.5 Au vu de ces éléments, le Tribunal retient que le trustee est visé par l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN et qu'il entre ainsi dans le champ d'application de cette disposition conventionnelle en tant qu'il est désigné comme disposant la « qualité de fiduciaire ». Ainsi, c'est à juste titre et de manière conforme à l'art. 26 par. 5 CDI CH-IN que l'autorité inférieure s'est adressée au Trustee pour requérir des informations et documents concernant le Trust. Les ordonnances de production des 17 octobre 2019 et 11 février 2020 ont donc été valablement établies et envoyées au Trustee afin qu'il transmette les informations requises.

6.6 Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire d'examiner si le pouvoir d'ordonner la production des documents découle aussi du droit interne suisse, puisque, même si cette disposition s'avérait inapplicable pour le trustee, elle s'effacerait de toute manière face à la norme internationale (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Dès lors, on relèvera uniquement les deux éléments suivants. D'une part, contrairement à ce que soutient le recourant, le trustee bénéficie en règle générale d'honoraires (« fees ») en échange de son activité professionnelle (dans ce sens, cf. Circulaire AFC n° 20, ch. 4.2) : les renseignements en lien avec son activité pourraient ainsi avoir une influence sur sa propre taxation de sorte que le devoir de collaboration de l'art. 126 LIFD s'appliquerait également au Trustee et que, par le renvoi de l'art. 26 par. 3 CDI CH-IN, l'AFC était fondée à requérir auprès de lui des informations sur ses rapports avec le recourant. D'autre part, si le Trustee devait être considéré comme un « pur tiers » (voir ci-

avant consid. 6.2.2), l'art. 127 LIFD permettrait également à l'AFC d'intervenir, dès lors que le trustee doit être considéré comme entrant dans la catégorie des « fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus » au sens de cette disposition.

7.

7.1 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 Etats 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 (cf. 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 Etats 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 (cf. 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.

7.1.1 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 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; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

7.1.2 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3; 142 II 161 consid. 4.6.1; pour des développements, cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

7.1.3 S'agissant plus spécialement des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6).

7.2

7.2.1 Le *principe de la bonne foi* s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 contradictions manifestes (cf. arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.1.2; A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

7.2.2 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

(cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêt du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.1.2), 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

7.3 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »]; cf. art. 7 let. a LAAF; ATF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative.

7.4 Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 26 par. 2 CDI CH-IN; cf. arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.3; A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 146 I 172; arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 [destiné à la publication]; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

7.5 L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et

non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêts du TF 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 [CDI CH-NL]; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6).

7.6 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

8.

8.1 En l'espèce, le recourant soutient que les renseignements portant sur le trust, notamment l'identité des bénéficiaires, et sa gestion sont sans pertinence pour l'autorité requérante, faute pour les bénéficiaires d'avoir reçu la moindre attribution du trust, ni d'y avoir un droit ferme.

8.2 En premier lieu, la Cour retient que la demande d'assistance administrative du (...) contient tous les éléments formels nécessaires de sorte que la pertinence vraisemblable des renseignements est présumée donnée. Dans ladite demande, l'autorité fiscale indienne indique expressément que le recourant est le bénéficiaire du Trust et qu'elle connaît l'identité du Trustee situé en Suisse. Elle expose également que le Trust aurait bénéficié de dividendes d'un montant de (...) entre (...) et (...). Sur la base de ces informations, auxquelles il sied de se fier en vertu du principe de confiance, l'autorité requérante requiert divers renseignements en lien avec le Trust, tels que notamment le nom des settlors et bénéficiaires (cf. pour la liste complète des informations demandées, *supra* Faits, let. A.b). En effet, l'autorité fiscale indienne requiert uniquement des renseignements en lien avec le Trust, dont elle sait que la personne concernée est au moins un des bénéficiaires. Le fait que le recourant ou d'autres bénéficiaires n'aient pas reçu de distribution n'y change rien. La nature juridique du trust respectivement la manière dont l'autorité requérante qualifie fiscalement ce dernier n'est pas un critère qui permet de remettre en cause la pertinence des informations requises. Au demeurant, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents pour la taxation du recourant quand bien même aucun versement n'aurait été effectué en faveur de ce dernier par le Trustee. Ainsi, les documents demandés se

rapportent bien aux faits qui figurent dans la demande d'assistance du (...) et il existe un lien évident avec l'enquête menée par l'autorité fiscale indienne. Ainsi, la condition de la pertinence vraisemblable des informations demandées est, au regard des faits exposés dans la demande d'assistance du (...), remplie. Au surplus, le recourant ne démontre pas en quoi les informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes pour les buts fiscaux mentionnés dans la requête.

8.3 Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (arrêts du TF 2C_537/2019 consid. 3.5; 2C_545/2019 consid. 4.7) intervenue après la décision attaquée en l'espèce en lien avec le principe de spécialité, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de A. _____ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN. L'autorité fiscale indienne, n'a pour le surplus, pas violé le principe de spécialité et elle a même expressément indiqué que les informations reçues seront maintenues secrètes et utilisées dans le but découlant de la convention fondant sa demande (cf. demande du [...] ch. 18).

8.4 Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs – et le recourant n'en soulève aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect du *principe de bonne foi et de l'interdiction de fishing expedition* (cf. consid. 7.2 et 7.3 *supra*), du *principe de subsidiarité* (cf. consid. 7.5 *supra*), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir. S'agissant de la transmission d'informations vraisemblablement pertinentes de tiers non impliqués (cf. consid. 7.1.3), la Cour de Céans confirme le respect de l'art. 4 al. 3 LAAF, ce qui n'était à juste titre pas mis en cause par le recourant, qui ne saurait faire valoir l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1; 132 II 162 consid. 2.1.2). Au demeurant, rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne indien s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. consid. 7.6 *supra*).

9.

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (cf. 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 du même montant déjà versée. Vu l'issue de la cause, il n'y a ainsi pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. 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.

2. L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 29 juin 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A. _____ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN.

3.

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

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (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 :

Raphaël Gani

Rafi Feller

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 :