



Cour I
A-4574/2019

Arrêt du 6 mai 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Lisa Locca,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-GB).

Faits :**A.**

A.a Le service britannique d'échange d'informations en matière fiscale (Her Majesty's Revenue and Customs, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale britannique) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 25 de la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI CH-GB, RS 0.672.936.712).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale britannique a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A._____. En effet, l'autorité requérante a expliqué qu'une enquête pénale a été ouverte le (...) à l'encontre de A._____, suspecté de :

a) Fraud by false representation and Fraud by failing to disclose information contrary to sections 1, 2 and 3 of the Fraud Act 2006;

b) Laundering the proceeds of the fraud contrary to sections 327, 328 and 329 of the Proceeds of Crime Act 2002;

c) Fraudulent evasion of income tax contrary to section 144 of the Finance Act 2000 and section 106A of the Taxes Management Act 1970; and

d) Cheating the Public Revenue contrary to Common Law.

A.c L'autorité fiscale britannique a également précisé que A._____ avait précédemment fait l'objet d'une enquête civile entre (...) et (...). Dite enquête avait été close en (...) suite à un accord et le paiement d'un montant de (...) de livres sterling à l'autorité requérante. A la suite de cet accord, dite autorité a obtenu des preuves lui indiquant qu'elle avait été induite en erreur durant l'enquête précitée. Le (...), A._____ a été informé qu'il faisait à nouveau l'objet d'une enquête, sous le « Code of Practice 9 (COP 9) », car il était suspecté par l'autorité britannique d'avoir commis une fraude sérieuse en relation avec ses obligations fiscales. A._____ s'est alors prévalu du « COP 9 Contractual Disclosure Facility » qui permet d'obtenir l'immunité dans le cadre de la procédure, en échange de la divulgation complète de toutes les informations en relation avec les fraudes fiscales dans lesquelles il était impliqué. Ainsi, le (...), il a confirmé dans une déclaration écrite, qu'il avait, uniquement, délibérément évité des taxes d'une manière suspectée

frauduleuse par l'autorité requérante, en relation avec la vente d'une propriété. Aucune autre information n'a été divulguée. Le (...), A._____ a participé à une réunion avec l'autorité d'enquête britannique durant laquelle il a été informé, suivant le COP 9, que le comportement révélé dans la déclaration écrite susmentionnée ne ferait pas l'objet d'une procédure pénale ; mais que, dans l'éventualité où il n'avait pas révélé l'intégralité des fraudes auxquelles il avait participé, ou fourni un faux renseignement, une procédure pourrait toutefois être initiée à son encontre. A._____ a confirmé en avoir pris connaissance à l'occasion de cette séance où il a également expliqué avoir fondé un unique trust, le Trust 1, dont les bénéficiaires étaient (...). Il a expliqué que le protecteur dudit trust était B._____. A._____ a en outre déclaré n'être ni le settlor, ni le bénéficiaire d'aucun autre trust dans ou hors du Royaume-Uni.

A.d Dans sa demande d'assistance administrative, l'autorité fiscale britannique a expliqué qu'elle détenait des preuves démontrant que A._____ était le settlor et le bénéficiaire du Trust 2, Trust 3, Trust 4 et Trust 5. Alors qu'il en avait eu l'opportunité durant l'enquête susmentionnée, A._____ a omis de mentionner son intérêt dans les entités et trusts précités et a ainsi induit en erreur l'autorité requérante. Il a en outre omis de déclarer les revenus et les gains provenant des entités sous-jacentes à ces trusts ainsi que leurs actifs.

A.e Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation au Royaume-Uni, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 5 avril 2013 :

1. Provide details of all settlements made by A._____ in which any of the named persons have acted as trustee, nominee settlor, protector or adviser.

Thank you for confirming that C._____ is/was a trustee/protector of four settlements made by A._____. In relation to the Trust 2, Trust 3, the Trust 4 and the Trust 5 and in line with my original request of the (...), where the case for the foreseeable relevance of such information in relation to settlements made by A._____ was set out, I respectfully request the provision of the following documents:

Declaration of Trust/Trust Deed

Declaration of Settlement

Appointment of trustees

Deeds of Amendment

Letters of wishes (letters of wishes relating to the Trust 2 and the Trust 3 have been received)

2. Provide details for all companies owned wholly or in part by each of the trusts in which any of the named persons has acted as a director at any time.

In your letter, you state that the following companies are 'owned wholly or in part by the above named trusts'. For the avoidance of doubt can you please clarify which of the trusts owned each of the following companies:

a) Société 1

b) Société 2

c) Société 3

With respect to your Enclosure 13 "Draft written resolution of the Trustees of the Trust 3; original signed missing but probably signed in (...)" this shows that Trust 3 distributed its shares in Société 4.

In line with my original request of the (...), where the case for the foreseeable relevance of such information in relation to settlements made by and companies linked to A._____ was set out, can I please ask you to provide the following documentation in respect of Société 4, Société 1, Société 2 and Société 3:

Certificate of incorporation

Memorandum of articles

Articles of association

Shareholders' agreements

Annual returns

Share certificates

Register of members

Directors' register

Nominee director declaration and/or general Power of Attorney (if applicable)

It would be of assistance to HM Revenue & Customs if I could ask you to obtain confirmation of the purpose and activities of these companies.

9. Confirm whether the named persons have ever, on any occasion, discussed trust/company matters with A._____. If yes, provide full details of all such

occasions, along with details of the discussions and copies of any notes of such discussions.

I am extremely grateful for the information that you have provided which confirms that both A. _____ and B. _____ have discussed distributions in relation to the Trusts.

In line with my original request of the (...), where the case for the foreseeable relevance of information in relation to settlements made by A. _____ was set out, can I please ask you to confirm whether any other trust/company matters were discussed between A. _____ and the named persons?

Such matters may include but are not restricted to discussions and correspondence relating to the investment of trust/company assets and meetings and correspondence with representatives of financial institutions holding the trust/company assets. If such matters were discussed, I would welcome you providing full details of all such occasions and matters discussed along with copies of any notes of such discussions or correspondence.

17. Provide a copy of the following documents relating to each of the trusts/companies:

1 7.3 Accounts for each of the trusts for all periods ending after (...)

1 7.4 Accounts for each of the companies for all periods ending after (...)

On review of your response letter dated the (...), I note that the enclosures do not include the requested accounts for the trusts/companies. Could you now please provide these?

Further to our recent email exchanges regarding the redactions to the information that you have supplied, I have noted that you consider that information which has been redacted is not considered to be foreseeably relevant. I note further that your domestic law prohibits transmission of information relating to third parties or information which is not covered by the request for administrative assistance.

On review by myself and the Investigation Team I note that the transmitted documents contain a number of redactions by the SFTA, namely: -

Enclosure 5 Deed of Appointment relating to the Trust 2

Enclosure 6 Letter of wishes relating to the Trust 2

Enclosure 7 Letter of wishes relating to the Trust 3

Enclosure 8 By-laws of the Trust 3

Enclosure 9 Written Resolution of the Board of Trustees of the Trust 3 dated (...)

Enclosure 10 Instructions to set up Trust 5 dated (...)

Enclosure 11 Instructions to set up Trust 4 dated (...)

Enclosure 12 Instructions to set up Société 1

Enclosure 16 Written resolution of the Trustees of the Trust 2 dated (...)

Enclosure 23 Written resolution of the Board of Société 1 dated (...)

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

With the detail above, I consider that the relevance of the information you hold to our investigation is made. On review, I consider that most if not all of the redactions in the enclosures provided appear to relate to the dates on which documents were signed. This information is foreseeably relevant to the current criminal investigation by HMRC as this information will advance the investigation and enable determination of the chronology of events in the fraud under investigation. I therefore seek your consideration of this matter and welcome your agreement to provide the above listed enclosures in an unredacted format.

B.

B.a Par ordonnance de production du 29 mai 2018, l'AFC a demandé à B._____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. B._____ a en outre été prié d'informer A._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courriers du 4 juin 2018, B._____ a requis à l'AFC une prolongation du délai à 30 jours, soit au 29 juin 2018, pour la production des documents.

B.c Par courriel du 6 juin 2018, l'AFC a accordé une prolongation exceptionnelle du délai au 19 juin 2018.

B.d Par lettre du 11 juin 2018 et procuration annexée, Maître Lisa Locca a annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts de la personne concernée, soit A._____, et a également sollicité une garantie écrite de l'autorité requérante, de s'engager à uniquement utiliser les renseignements obtenus dans le cadre de la demande d'assistance administrative du (...) dans le cadre de la procédure en cause.

B.e Par courrier du 19 juin 2018 adressé à l'AFC, soit dans le délai imparti, B._____ a fourni une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative.

B.f Par ordonnance de production du 2 août 2018, l'AFC a demandé à B._____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements non-encore produits et requis par la demande d'assistance administrative.

B.g Par courrier du 13 août 2018 adressé à l'AFC, soit dans le délai imparti, B._____ a fourni des informations complémentaires.

B.h Par ordonnance de production du 8 octobre 2018, l'AFC a demandé B._____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative et toujours manquants.

B.i Par courrier du 17 octobre 2018 adressé à l'AFC, B._____ a expliqué que l'AFC était déjà en possession des documents requis, lesquels avait été produits le (...) dans le cadre d'une demande d'assistance administrative antérieure.

C.

C.a Par courrier du 12 février 2018 à Maître Lisa Locca, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale britannique accompagnées des documents utiles et informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. En réponse à la demande du 11 juin 2018 de Maître Lisa Locca, l'AFC a également précisé que la demande d'assistance administrative contenait déjà une clause garantissant expressément l'application du principe de spécialité.

C.b Par courriers du 20 février 2018, Maître Lisa Locca a requis à l'AFC une prolongation du délai de 30 jours.

C.c Par courriel du 21 février 2019, l'AFC a accordé une prolongation exceptionnelle du délai au 7 mars 2019.

C.d Par courrier du 7 mars 2019, soit dans le délai imparti, Maître Lisa Locca a transmis ses observations en s'opposant, au nom de son mandant, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale britannique.

D.

D.a Par décision finale du 7 août 2019, notifiée à A. _____ par l'intermédiaire de sa mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par B. _____.

D.b Par courrier du 15 août 2019, Maître Lisa Locca a requis de l'AFC la consultation des pièces du dossier.

D.c Par courrier du 16 août 2019, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître Lisa Locca, pour consultation, sous forme électronique.

E.

E.a Par acte du 9 septembre 2019, A. _____ (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de sa mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 7 août 2019. Par ce recours, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préliminaire, à la recevabilité de l'acte ; principalement au constat de la nullité de la décision de l'AFC du 7 août 2019 ; subsidiairement, et à titre préalable, à la confirmation de l'effet suspensif du recours et/ou à la suspension de l'instruction dudit recours jusqu'à droit connu dans les affaires A-6871/2018 et A-1275/2018 pendantes devant le Tribunal fédéral, à titre principal, à l'annulation de la décision de l'AFC et au rejet de la demande d'assistance administrative, à titre subsidiaire, à l'annulation de la décision susmentionnée, à la réforme de la décision en ce sens que seules certaines informations moyennant un caviardage seront transmises à l'autorité requérante et à l'ordre donné, à dite autorité, de consentir explicitement à l'usage des informations transmises dans les limites de l'art. 25 par. 2 CDI CH-GB ; encore plus subsidiairement, à l'annulation de la décision de l'AFC et au renvoi de la cause devant l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants ; en tout état de cause, à débouter l'AFC de toutes autres ou contraires conclusions et à la possibilité donnée au recourant de répliquer à toute réponse ou pièce complémentaire déposée par l'AFC dans le cadre de la présente procédure.

E.b Dans sa réponse du 16 octobre 2019, adressée à la Cour de céans, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 15 novembre 2019, le recourant a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire du 9 septembre 2019.

E.d Par duplique du 2 décembre 2019, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 16 octobre 2019.

F. 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 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 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 (...), 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 (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, le recourant est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, 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, le recourant se plaint, en substance, que l'AFC ne lui aurait pas transmis des pièces importantes au dossier avant de prendre sa décision finale ; que dite autorité aurait manqué au principe de l'économie de procédure en refusant de suspendre celle-ci, alors que le sort de deux recours pendants devant le Tribunal fédéral, en relation avec les principes de pertinence vraisemblable et de spécialité, influencerait sur l'issue la présente cause ; que l'AFC aurait violé le droit d'être entendu des tiers, dont les noms apparaissent dans les informations à transmettre à l'autorité fiscale britannique, en relation avec les art. 4 al. 3, 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF ; qu'il existerait en outre une violation du principe de subsidiarité § 4 let. c du Protocole additionnel CDI CH-GB en relation avec le principe de la bonne foi ; et que l'autorité inférieure se serait comportée de manière arbitraire dans l'appréciation des preuves.

2.4 La Cour examinera d'abord les griefs soulevés par le recourant relatifs à la consultation du dossier et à l'économie de procédure (consid. 3 et 4 infra) qui sont de nature formelle. Dans la mesure où la prétendue violation du droit d'être entendu, qui est également un grief de nature formelle, est

invoqué en conjonction avec le non-respect du principe de la pertinence vraisemblable, qui est un grief de nature matérielle, la Cour examinera ensuite ces questions de manière conjointe (consid. 5 infra). Les questions relatives aux autres points contestés, soit les principes de subsidiarité, de bonne foi et d'interdiction de l'arbitraire, seront ensuite abordées (consid. 6 infra).

3.

3.1 Selon l'art. 14 al. 1 LAAF, l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande. Par ailleurs, selon l'art. 26 al. 1 PA, la partie ou son mandataire a le droit de consulter, au siège de l'autorité appelée à statuer, les mémoires des parties et les observations responsives d'autorités, tous les actes servant de moyens de preuve et la copie de décisions notifiées. Avec l'accord de la partie ou de son mandataire, l'autorité peut lui communiquer les pièces à consulter par voie électronique (art. 26 al. 1bis PA).

3.2 A titre préliminaire, la Cour note que le recourant semble invoquer une violation de son droit à l'information et à la consultation du dossier dans la partie « en fait » et non « en droit » de son recours. Dans la mesure où le dossier l'y incite (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c), le Tribunal examine néanmoins ce point et retient ce qui suit.

3.3 En l'espèce, par courrier du 29 mai 2018, B. _____ a informé le recourant de l'ouverture de la demande d'assistance administrative. Par ailleurs, par courrier du 12 février 2019 adressé à Maître Lisa Locca, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale britannique, accompagnées des documents utiles à la procédure. Ainsi, il apparaît que l'AFC a informé, tel que le prévoit la loi, le recourant des parties essentielles de la demande (art. 14 al. 1 LAAF). L'AFC a ensuite rendu sa décision finale, le 7 août 2019, laquelle a été notifiée au recourant par l'intermédiaire de sa mandataire. Par courrier du 15 août 2019, soit après la notification de dite décision, Maître Lisa Locca a requis, pour la première fois, à l'AFC, la consultation de pièces du dossier. Par envoi du 16 août 2019, l'AFC a mis à sa disposition l'intégralité du dossier, pour consultation, sous forme électronique (art. 26 al. 1bis PA). A cet égard, la Cour note qu'il appartenait au recourant et à sa mandataire, de demander, s'ils l'avaient souhaité, la consultation complète du dossier avant que la décision finale de l'AFC ne soit rendue. En effet, la présente demande d'assistance administrative constitue une procédure indépendante de toute autre procédure antérieure. Ce fait ressort de manière évidente, d'une part, de l'attribution d'un numéro de ré-

férence individuel à ladite procédure par l'AFC, et, d'autre part, de l'information donnée au recourant par B. _____ de l'ouverture de la demande d'assistance administrative en cause. Pour cette raison, il n'apparaît pas que l'AFC aurait systématiquement dû transmettre les pièces de la présente procédure à Maître Lisa Locca, en dehors des informations prévues par l'art. 14 al. 1 LAAF, sans demande expresse de sa part. Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la transmission des informations et la consultation des pièces au dossier ont été effectuées de manière conforme au droit.

4.

4.1 Le principe de l'économie de procédure commande à l'autorité de mener la procédure de la manière la plus raisonnable possible, en évitant des pertes de temps inutiles, des actes sans portée réelle, ou en facilitant le cheminement ordonné des opérations (cf. MOOR / POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, p. 264 s. n° 2.2.4.7 ; ATF 133 II 257 consid. 5.3 p. 262 ; arrêt du TF 2C_84/2012 du 15 décembre 2012 consid. 3.3.4 ; cf. également principe de célérité art. 29 al. 1 Cst.).

4.2 Lorsque l'AFC ou un tribunal suspend la procédure d'assistance administrative, il y existe un risque d'atteinte au principe de diligence dans la procédure. Les retards inutiles violent non seulement l'exigence de diligence prévue à l'art. 4 al. 2 LAAF, mais vont également à l'encontre des obligations de la Suisse, en vertu du droit international, d'échanger efficacement les informations selon l'art. 26 MC OCDE (cf. en ce qui concerne le Royaume-Uni l'art. 25 CDI CH-GB). En l'absence de limites prévues par la loi, les procédures d'assistance administrative sont généralement exécutées dans un délai de 90 jours (BEUSCH / SPORRI, in : Commentaire sur le droit fiscal international, 2015, ad art 26 MC-OCDE n° 333). Ce n'est que dans des cas exceptionnels que les circonstances peuvent justifier ou exiger une durée plus longue de la procédure. En tant qu'autorité chargée de l'exécution de l'assistance administrative fiscale (cf. art. 2 al. 1 LAAF), il appartient à l'AFC de garantir le respect de ces exigences et d'accélérer au maximum la procédure d'assistance administrative dans toutes ses phases, conformément aux obligations internationales. Ainsi, en règle générale, l'AFC et les tribunaux doivent s'abstenir de suspendre la procédure d'assistance administrative. Dans tous les cas, la suspension est exclue si elle conduit à une extension substantielle de la procédure (arrêt du Tribunal fédéral 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4).

4.3 La suspension d'une procédure d'assistance administrative ne peut donc être autorisée que dans des cas très exceptionnels et nécessite des raisons

impérieuses. Il en va ainsi lorsqu'une question juridique de principe se pose dans une procédure devant le tribunal inférieur, et que cette même question est déjà pendante, dans une autre affaire, par devant le Tribunal fédéral. Il est nécessaire que les deux procédures traitent effectivement de la même question juridique de principe, de sorte que la réponse du Tribunal fédéral, dans la première procédure, préjugerait l'issue de la seconde procédure, et influencerait ainsi sur la transmission des informations demandées. Dans une telle constellation, la suspension ne viole pas, à titre exceptionnel, le principe de diligence exprimé par l'art. 4 al. 2 LAAF (arrêt du Tribunal fédéral 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.5).

4.4 Selon le recourant, l'AFC aurait manqué au principe de l'économie de procédure en refusant de suspendre celle-ci, alors que le sort de deux recours pendants devant le Tribunal fédéral, en relation avec les questions du droit d'être entendu et à l'information des tiers, influencerait sur l'issue la présente cause.

4.5 En l'espèce, la Cour note que les questions juridiques de principe relatives aux droits d'être entendu des tiers et à l'information, dont fait référence le recourant dans les procédures de recours contre les arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 et A-1275/2018 du 23 mai 2019, ont été tranchées par le Tribunal fédéral dans deux arrêts récents (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 [ATF 146 I 172] et 2C_545/2019 du 13 juillet 2020).

Ainsi, il apparaît que les circonstances susceptibles d'ouvrir la voie à une éventuelle suspension de la procédure, n'existent plus (arrêt du Tribunal fédéral 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4 s). Au vu de ces éléments, la requête en suspension de la présente procédure doit être considérée comme sans objet.

5.

5.1 L'assistance administrative avec le Royaume-Uni est actuellement régie par l'art. 25 CDI CH-GB – largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) –, et par ses protocoles du 7 septembre 2009 en vigueur depuis le 15 décembre 2010 (ci-après : Protocole additionnel, RO 2011 53 51 ; FF 2010 241), du 30 novembre 2017 en vigueur depuis le 19 juillet 2019 (RO 2019 3295 3293 ; FF 2018 5553), et l'Echange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord du 6 mai 2012, entré en vigueur le 19 décembre 2012 (ci-après : Echange de lettres, RO 2013 131).

5.2 Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, en ce qui concerne le Royaume-Uni, l'impôt sur le revenu (art. 2 par. 1 let. a [i] CDI CH-GB). Les modifications du 7 septembre 2009, sont généralement applicables pour les années fiscales commençant dès le 1^{er} janvier 2011 et dès le 15 décembre 2013 pour le par. 5 de l'art. 24 (art. IV ch. 2 du Protocole additionnel) ; les modifications 30 novembre 2017 dès le 6 avril 2020 pour les impôts mentionnés à la let. a[ii] et dès l'entrée en vigueur pour les autres dispositions (art. XI ch. 2 et 3 du protocole du 30 novembre 2017). L'Echange de lettres est quant à lui applicable à partir du jour de l'entrée en vigueur du protocole du 7 septembre 2009 (§3 Echange de lettres).

5.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du 1^{er} janvier 2011 au 5 avril 2013, l'ensemble des dispositions sont applicables à l'exception des modifications du 7 septembre 2009 pour le par. 5 de l'art. 24 et du 30 novembre 2017.

5.4 Sur le plan formel, le § 4 let. c du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) les nom et adresse de la ou des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête et, si disponibles, les autres éléments de nature à faciliter l'identification de cette ou de ces personnes, tels que la date de naissance, l'état-civil, le numéro d'identification fiscal ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements recherchés, y compris leur nature et la forme sous laquelle l'État requérant souhaite recevoir les renseignements de l'État requis ; (iv) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ; (v) les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés. Par ailleurs, selon le ch. 2 de l'Echange de lettres, l'identification de la ou des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête peut être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse ; et le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements doivent être indiqués, dans la mesure où l'autorité en a connaissance.

5.5 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'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, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

5.6 Aux termes de l'art. 25 par. 1 CDI CH-GB, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible (§ 4 let. b du Protocole additionnel). Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (§ 4 let. b du Protocole additionnel ; ch. 1 Echange de lettres ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

5.7 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé 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, cf. consid. 6.6 ss infra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat 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).

5.8 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ch. 1 Echange de lettres ; 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.

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

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

5.11 En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015

du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

5.12 La jurisprudence précise que selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF (ATF 146 I 172 consid. 7.2). En effet, l'AFC doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2) ; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4).

5.13 Selon la jurisprudence, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2).

5.14 Selon le recourant, l'AFC aurait violé le droit d'être entendu des tiers dont les noms apparaissent dans les informations à transmettre à l'autorité fiscale britannique, en relation avec les art. 4 al. 3, 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF, en ne les informant pas de l'ouverture de la présente procédure d'assistance administrative.

5.15 A titre préliminaire, la Cour relève que le caviardage supplémentaire, bien que tardif, effectué par l'AFC dans les informations dont la transmission est envisagée, tel que présenté dans le bordereau de sa réplique, limite le grief du recourant aux noms restant non-caviardés par l'AFC.

5.16 Il apparaît que la requête d'assistance administrative du (...) présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le § 4 let. c du Protocole additionnel et le ch. 2 de l'Echange de lettres. Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause

(ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). Par ailleurs, le Tribunal relève que dans la mesure où la Société 1 était propriété du Trust 4, la Société 2 propriété du Trust 5 et la Société 3 propriété du Trust 3. ; où le recourant est le premier bénéficiaire du Trust 4 et du Trust 5 ; où les Société 4, Société 1, Société 2 et Société 3 ne présentaient pas d'activité commerciale et étaient simplement des « Special Purpose Vehicles » (SPV) ; et où il ressort de l'ensemble des documents produits par B. _____ que le recourant semble être le bénéficiaire effectif de l'ensemble du montage impliquant ces entités ; les noms non-caviardés par l'AFC présentent tous un lien étroit avec le recourant. Ces renseignements sont ainsi manifestement de nature propre à faire progresser l'enquête fiscale et en rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En effet, la Cour estime qu'il existe une possibilité raisonnable, au vu des liens précités, que les renseignements demandés se révéleront pertinents et qu'il importe peu qu'une fois fournis, il s'avère que ces informations demandées soit finalement non pertinentes (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). En outre, au vu de la connexité entre l'état de fait décrit dans la requête d'assistance administrative et les documents requis, étant précisé que l'autorité requérante est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 6.6 ss infra), la pertinence peut être qualifiée de vraisemblable (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2).

5.17 La Cour note, qu'en application de la jurisprudence, le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Pour cette raison, le grief de la violation du droit d'être entendu des tiers, invoqué par le recourant, devrait être considéré comme irrecevable. La Tribunal note, quoi qu'il en soit, qu'il n'apparaît pas que la qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF des personnes dont le nom n'a pas été caviardé par l'AFC ressorte de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2). En effet, la Cour considère que le seul fait que ces noms apparaissent dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4). Ainsi, il n'apparaît pas que l'AFC aurait dû informer lesdits tiers en vertu des art. 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF comme le soutient le recourant. Il appartenait à ces tiers de se manifester, respectivement, devant l'autorité inférieure, s'ils souhaitaient participer à la procédure et d'y faire valoir leurs arguments. En conséquence, le grief de violation du droit d'être entendu, dans la mesure où il serait recevable, devrait de toute façon être rejeté.

6.

6.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêt du TF 2C_493/2019 du 17 août 2020 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

6.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

6.3 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5 ; A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2.1 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est

soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

6.4 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose 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 (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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

6.5 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là se soit déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

6.6 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 contradictions 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).

6.7 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).

6.8 Selon le recourant, il existerait une violation du principe de subsidiarité, soit du § 4 let. a du Protocole additionnel en relation avec le principe de bonne foi. En effet, le recourant soutient que l'autorité requérante aurait dû, préalablement à toute demande d'assistance administrative, envoyer une « notice » directement au recourant afin d'obtenir les informations concernées. A l'appui de son argument, le recourant a notamment produit un arrêt de la « Court of Appeal » britannique du 31 janvier 2019. Selon cet arrêt, la notification de la « notice » en cause par l'autorité fiscale britannique ne serait pas soumise à une limitation territoriale (cf. §7 ; §49 ; §57 et §58). Ainsi, en ne tenant pas compte de cette jurisprudence, l'AFC aurait refusé de vérifier de manière approfondie l'application du principe de subsidiarité ; retenu à tort qu'un épuisement intégral des procédures internes n'était pas une condition nécessaire à la transmission des renseignements ; fait preuve d'arbitraire dans l'appréciation des preuves ; et présumé de manière erronée la bonne foi de l'autorité requérante.

6.9 En l'espèce, selon la demande d'assistance du (...), une enquête pénale a été ouverte le (...) à l'encontre du recourant suspecté de :

- a) Fraud by false representation and Fraud by failing to disclose information contrary to sections 1, 2 and 3 of the Fraud Act 2006;
- b) Laundering the proceeds of the fraud contrary to sections 327, 328 and 329 of the Proceeds of Crime Act 2002;
- c) Fraudulent evasion of income tax contrary to section 144 of the Finance Act 2000 and section 106A of the Taxes Management Act 1970; and

d) Cheating the Public Revenue contrary to Common Law.

Il ressort ainsi de manière explicite de la demande d'assistance que le recourant est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger et qu'en outre l'autorité fiscale de l'Etat requérant a demandé au recourant à plusieurs reprises la production de renseignements sans que ce dernier n'y donne suite. Dans ces circonstances spécifiques et compte tenu aussi du fait que l'assistance fiscale internationale peut être requise à des fins de contrôle et de complétude de renseignements fournis par un contribuable, il ne pouvait être attendu de l'autorité requérante qu'elle prenne d'autres mesures avant de solliciter l'autorité inférieure (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Dans ce sens, le principe de subsidiarité n'est aucunement violé.

6.10 Par ailleurs, comme mentionné ci-dessus, le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'AFC doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, l'AFC n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger sur la base de l'arrêt de la « Court of Appeal » britannique du 31 janvier 2019 produit par le recourant. Ainsi, en application de la jurisprudence précitée (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2. ; arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1), tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

6.11 Pour la même raison, la Cour retient également qu'il n'apparaît pas que l'autorité inférieure se soit comportée de manière arbitraire dans l'appréciation des preuves, en ne se référant que de manière sommaire à l'arrêt de la « Court of Appeal » britannique du 31 janvier 2019 produit par le recourant dans sa décision finale du 7 août 2019.

6.12 Enfin dans la mesure où l'AFC est liée par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, soit en particulier le soupçon que le recourant n'ait pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, et dans la mesure où cet état de fait ne peut pas être immédiatement réfuté (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes

ou de contradictions 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), le Tribunal ne constate pas l'existence d'éléments établis et concrets propres à fonder d'un doute sérieux susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (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). Au vu de ces éléments, la Cour ne retient pas de violation du principe de la bonne foi par l'autorité fiscale britannique.

7.

7.1 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. 25 par. 2 CDI CH-GB ; arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 ; 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). 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 consid. 3.5 ; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

7.2 Selon l'art. 25 par. 2 CDI CH-GB, les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat

contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

7.3 Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 [destiné à la publication] consid. 3.5 ; 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre du recourant dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-GB.

8. 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.

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 (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.

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

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

La requête de suspension est déclarée sans objet.

3.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 7 août 2019 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre du recourant dans le cadre d'une procédure, conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-GB.

4.

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

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n°(...); Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

Indication des voies de droit :

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

Expédition :