



Arrêt du 6 avril 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Keita Mutombo, Iris Widmer, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Jean Louis Scenini, avocat,
recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (AIS CH-GB).

Faits :**A.**

En mars 2014, Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après : HMRC, l'autorité fiscale britannique ou l'autorité requérante), a adressé un courrier à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) qui contenait notamment le texte suivant :

« Article 33 of the Agreement provides that the competent authority of Switzerland (the Swiss Confederation) shall on request provide information to the competent authority of the UK (HMRC) on provision of the identity of a UK taxpayer where HMRC has plausible grounds for the request.

We confirm that, for every information request HMRC has identified, on a case-by-case basis, a tax risk in relation to the United Kingdom taxpayer and sees plausible, non-arbitrary grounds for checking the tax position of a United Kingdom taxpayer, in accordance with the requirements of Article 33 of the Agreement ».

B.

B.a En date du (...), HMRC a adressé une demande d'assistance administrative à l'AFC formulée comme suit :

[...]

<ns1: RequestDate >(...)</ns1:RequestDate >

[...]

<ns1: RelevantPerson>(...)</ns1:RelevantPerson >

<ns1: PersonId >(...)</ns1:PersonId >

<ns1: Gender>(...)</ns1:Gender>

<ns1: Title>(...)</ns1: Title>

<ns1: FirstName>A._____</ ns1: FirstName>

<ns1: LastName> A._____</ns 1: LastName>

<ns1: AddressLine1> (...)</ ns1:AddressLine1 >

<ns1:AddressLine2>(...)</nsl: AddressLine2 >

<nsl:AddressLine3>(...)</nsl:AddressLine3>

<nsl:AddressLine4>(...)</ns1:AddressLine4>

<nsl:Country>**GB**</ns1:Country >

< ns1: DateOfBirth > (...)</ns1:DateOfBirth >

<ns1: ProfessionalActivity> (...)</nsl:ProfessionalActivity>

<ns1: PlausibleGrounds>**Y**</ns1 : PlausibleGrounds>

<ns1:Grounds>**Individual identified in volume data transmission**</ns1:Grounds>

<ns1:TimePeriodStart>**2013-01-01** </ns1:TimePeriodStart>

<ns1:TimePeriodEnd >2016-12-20</ns1:TimePeriodEnd >

[...]

B.b En résumé, il ressort de la demande d'assistance précitée que la personne concernée par ladite demande est A. _____, né le (...), disposant d'une adresse à B. _____ où il serait employé. La période fiscale visée s'étend du 1^{er} janvier 2013 au 20 décembre 2016. Sous la rubrique raisons plausibles (*plausible Grounds*) est uniquement indiquée la lettre « Y ». Sous la rubrique « Grounds », il est indiqué : « Individual identified in volume data transmission ».

C.

C.a L'AFC a requis par courrier du 8 novembre 2017 les agents payeurs (banques) suisses de l'informer si la personne concernée disposait de comptes ou de dépôts à l'aide du formulaire 685.

C.b La B. _____ AG s'est annoncée par courrier du 23 novembre 2017 et a indiqué à l'AFC via le formulaire (daté du 22 novembre 2017) que A. _____ disposait d'un compte et que son adresse se situait en D. _____. La C. _____ AG s'est annoncée par courrier du 22 novembre 2017 et a indiqué à l'AFC via le formulaire (daté du même jour) que la personne concernée disposait de deux comptes et que son adresse se situait en D. _____.

D.

D.a Par courrier du 3 février 2020, l'AFC a informé Monsieur A. _____ de la demande d'assistance administrative du (...) et des informations qu'elle entendait transmettre.

D.b Par courrier du 14 février 2020, Maîtres Jean Louis Scenini et Davide Lorenzo Loss se sont annoncés comme mandataires de Monsieur A. _____.

D.c Par courriers des 17 avril 2020 et 5 mai 2020, la personne concernée s'est opposée à l'octroi de l'assistance administrative.

E.

Par décision finale du 23 juin 2020, l'AFC a décidé d'octroyer l'assistance administrative concernant Monsieur A. _____ à l'autorité fiscale britannique.

F.

Par mémoire du 24 juillet 2020, Monsieur A. _____ (ci-après: le recourant) a recouru par l'intermédiaire de ses mandataires, contre la décision finale précitée auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après: le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) en concluant principalement à l'annulation de la décision finale du 23 juin 2020 et au refus de l'assistance administrative à l'autorité fiscale britannique, sous suite de frais et dépens.

G.

Par réponse du 10 septembre 2020, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

Les autres faits et arguments des parties seront repris si nécessaire dans la partie en droit.

Droit :**1.**

1.1 La présente procédure tire son origine d'une demande d'assistance administrative du (...) déposée par HMRC et que cette dernière a fondé sur l'art. 33 de l'Accord entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord concernant la coopération en matière de fiscalité, conclu le 6 octobre 2011 à B. _____ (ci-après : « Accord GB ou AIS CH-GB », RS 0.672.936.74), ledit article étant intitulé « mesures d'accompagnement destinées à protéger le but de l'accord ».

L'Accord GB a été abrogé (RO 2016 5103) – sous réserve de quelques dispositions non pertinentes ici – au 1^{er} janvier 2017, avec l'entrée en vigueur de l'échange automatique de renseignements (ci-après: EAR) au 1er janvier 2017. Cette abrogation résulte de l'art. 3 al. 1 de l'Accord du 14 novembre 2016 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord relatif à l'abrogation de l'Accord GB (entré en vigueur le 1er janvier 2017; RS 0.672.936.741; ci-après: Accord du 14 novembre 2016). L'Accord du 14 novembre 2016 vise à assurer une transition ordonnée entre l'Accord GB et l'EAR relatifs aux comptes financiers entre les Etats contractants, en application de l'Accord entre la Suisse et l'UE (art. 1 Accord du 14 novembre 2016). Malgré l'abrogation précitée, les parties contractantes ont donc formellement décidé que les dispositions de l'Accord GB restent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance pendant sa durée de validité (art. 3 al. 2 Accord du 14 novembre 2016).

1.2 Les dispositions nécessaires à l'application de l'Accord GB, qui relèvent des compétences internes de l'Etat suisse et qui n'ont pas leur place dans un accord de droit international, ont nécessité la promulgation d'une loi fédérale d'accompagnement, en l'occurrence, la loi fédérale du 15 juin 2012 sur l'imposition internationale à la source (LISint, RS 672.4 ; cf. Message du Conseil fédéral du 18 avril 2012, FF 2012 4555 [ci-après : Message]), qui s'applique à l'Accord GB (art. 1 al. 2 LISint et ch. 2 de l'Annexe à la LISint). Les dispositions dérogatoires de l'accord applicable en l'espèce sont réservées (art. 1 al. 3 LISint; cf. arrêts du TAF A-1276/2018 du 12 janvier 2022 consid. 4.2.1; A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 2.2.1). S'agissant du droit de procédure applicable, l'art. 35 LISint renvoie par analogie aux règles applicables de la législation sur l'assistance administrative en matière fiscale. Par conséquent, les règles 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]) sont également applicables dans le cas d'espèce.

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF, en lien avec l'art. 35 LISint). La décision ici attaquée est bien une décision finale rendue par l'AFC dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Le Tribunal administratif fédéral est ainsi compétent pour connaître du présent recours.

1.3 Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA, laquelle gouverne également la procédure devant l'autorité inférieure (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 et 19 al. 5 LAAF).

1.4 Le recours déposé le 24 juillet 2020 répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le requérant disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF en lien avec l'art. 35 LISint). Le recours est donc recevable et il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF et art. 35 LISint). 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; par analogie, arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 1.4; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

1.6 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) ainsi que l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Il constate les faits et applique le droit d'office (cf. 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; ATAF 2020 VII/2 consid. 5.4; 2014/24 consid. 2.2).

1.7 La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est en principe régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. arrêt du TF 2C_605/2015 du 5 novembre 2015 consid. 2.3.1 s.; arrêts du TAF A-1276/2018 du 12 janvier 2022 consid. 2; A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 2). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (art. 52 PA; cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1; A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1).

2.

2.1 Le droit d'être entendu consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 janvier 1999 (Cst., RS 101) implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision de manière à ce que le justiciable puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et exercer son droit de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (cf. ATF 143 III 65 consid. 5.2; 142 II 154 consid. 4.2).

2.2 En l'occurrence, le recourant ne fait aucunement état d'un vice grave de procédure qui justifierait d'admettre une violation du droit d'être entendu. Certes, la motivation de la décision finale du 23 juin 2020, qui rejette la position du recourant en traitant uniquement son grief relatif au domicile,

semble quelque peu légère. Elle n'empêche toutefois pas le recourant de comprendre la position de l'autorité inférieure et en particulier en lien avec la question litigieuse centrale du domicile respectivement de la résidence déterminante pour l'application de l'Accord GB. Au demeurant, même si l'on devait retenir une violation du droit d'être entendu, ce que le recourant peine du reste à rendre crédible, il a pu exercer son droit d'être entendu par devant la Cour de céans qui dispose d'un plein pouvoir de cognition. Dans tous les cas, une éventuelle violation du droit d'être entendu n'aurait pas d'impact sur l'issue du litige (cf. consid. 7.4 *infra*).

3.

3.1 En préambule, on rappellera (cf. consid. 1.2 *supra*) que l'Accord GB a été abrogé, mais que compte tenu de la volonté exprimée par les parties à l'accord, la demande de renseignements fondée sur son art. 33 doit être jugée en application des règles matérielles qui y figurent, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par les parties au présent litige.

3.2 L'Accord GB a pour but de garantir, par la coopération bilatérale des Etats contractants, l'imposition effective des personnes concernées au Royaume-Uni. Les Etats contractants avaient convenu que la coopération prévue par cet accord devait atteindre un niveau dont l'effet aurait été durablement équivalent à celui de l'échange automatique de renseignements en matière de fiscalité des revenus et des gains réalisés sur les avoirs de ces personnes (art. 1 al. 1 Accord GB). Pour atteindre ce but, les parties s'étaient notamment entendues pour une coopération concernant les avoirs placés en Suisse par ou pour le compte de personnes concernées au sens de l'Accord GB. Cette coopération visait entre autres à l'imposition de tels avoirs en vue de leur régularisation (art. 1 al. 2 let. a Accord GB). L'ensemble du dispositif était ainsi centré sur les notions de personnes concernées et de contribuable britannique, dans leur définition propre que leur confère l'Accord GB.

L'expression « personne concernée » désigne une personne physique résidant au Royaume-Uni; qui, en tant que partenaire contractuel d'un agent payeur suisse, est soit le titulaire d'un compte ou d'un dépôt ainsi que le bénéficiaire effectif des avoirs, soit est le bénéficiaire effectif des avoirs qui sont détenus par une société de domicile ou une société d'assurance ou une autre personne physique par le biais d'un compte ou d'un dépôt auprès d'un agent payeur suisse (art. 2 al. 1 let. h Accord GB). En outre, l'expression « contribuable britannique » désigne une personne physique imposable ou potentiellement imposable au Royaume-Uni (art. 2 al. 1 let. k Accord GB).

Pour établir l'identité et déterminer la résidence de la personne concernée, l'agent payeur suisse enregistre son nom, son prénom, sa date de naissance, son adresse et les renseignements concernant son lieu de résidence, conformément aux obligations de diligence suisses en vigueur concernant l'ouverture d'une relation d'affaires. Dans ce cadre, les personnes physiques dont l'adresse privée principale se situe au Royaume-Uni, selon les informations de l'agent payeur suisse en vertu de ses obligations de diligence, sont considérées comme résidentes du Royaume-Uni aux fins de cet accord (art. 3 al. 1 Accord GB).

Dans le cas de relations contractuelles établies ou de transactions effectuées en l'absence de relations contractuelles, à compter de l'entrée en vigueur du présent accord, la résidence est établie pour les personnes physiques présentant un passeport délivré par le Royaume-Uni et qui déclarent être résidentes d'un Etat ou d'un territoire autre que la Suisse ou le Royaume-Uni, sur la base d'un certificat de résidence fiscale délivré par l'autorité fiscale compétente de l'Etat ou du territoire dans lequel la personne physique déclare être résidente. A défaut de production de ce certificat, il est considéré que la résidence est située au Royaume-Uni (art 3 al. 2 Accord GB).

3.3 Selon le Message, entrent dans le champ d'application de l'Accord GB, les personnes qui résident au Royaume-Uni, c'est-à-dire les personnes qui, sur le formulaire A ou T et dans le cadre de leur relation bancaire avec l'agent payeur suisse, indiquent une adresse de domicile au Royaume-Uni (cf. FF 2012 4555, 4578 [4610]). Dans le cas de relations contractuelles établies ou de transactions effectuées en l'absence de relations contractuelles, à compter de l'entrée en vigueur de cet accord, l'agent payeur suisse doit en outre exiger un certificat de résidence fiscale lorsque le client indique certes, sur le formulaire A ou T, résider ailleurs qu'au Royaume-Uni ou en Suisse, mais présente un passeport ou une carte d'identité délivrés par le Royaume-Uni. Si le client ne présente pas de certificat de résidence fiscale délivré par l'autorité compétente de l'Etat dont il déclare être résident, le Royaume-Uni est réputé Etat de résidence et le client entre dans le champ d'application de l'Accord GB.

3.4 Selon l'art. 33 al. 1 Accord GB, dont le titre indique « mesures d'accompagnement destinées à protéger le but de l'accord », l'autorité compétente suisse, afin de protéger le but du présent accord, fournit des renseignements à l'autorité compétente du Royaume-Uni si celle-ci indique dans sa demande l'identité d'un contribuable britannique ainsi que des raisons

plausibles. La demande ne doit pas mentionner obligatoirement le nom de l'agent payeur suisse.

Pour permettre l'identification du contribuable britannique, l'autorité compétente du Royaume-Uni communique le nom, l'adresse et, si elles sont connues, la date de naissance et la profession ainsi que tout autre renseignement pouvant servir à identifier cette personne (art. 33 al. 2 Accord GB). HMRC doit non seulement fournir les indications permettant d'identifier la personne concernée et confirmer que les conditions de la demande sont remplies, mais encore préciser pour quelle période d'imposition les renseignements sur l'existence d'une relation d'affaires de la personne concernée doivent être communiqués (cf. Message, FF 2012 4555, 4622).

L'art. 33 al. 3 Accord GB précise que la demande est fondée sur des raisons plausibles, dans le sens précité, lorsque l'autorité compétente du Royaume-Uni a identifié au cas par cas un risque fiscal lié au contribuable britannique et a des raisons plausibles et non arbitraires de vérifier la situation fiscale de ce contribuable. L'autorité se fonde notamment sur l'analyse d'un certain nombre d'informations telles que les précédentes déclarations d'impôt, le niveau de revenus, les renseignements fournis par des tiers ainsi que les informations des personnes ayant participé à l'établissement de la déclaration d'impôt. L'existence d'un motif plausible est laissée à l'appréciation des autorités fiscales britanniques, lesquelles appliquent dans ce cadre les principes généraux de leur droit interne, notamment l'interdiction de l'arbitraire (cf. Message, FF 2012 4555, 4597 [4621]). Les demandes sans fondement (« fishing expeditions ») sont cependant expressément exclues par l'art. 33 précité.

3.5 On retiendra encore que le *principe de la bonne foi* (art. 31 al. 1 de la convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111]) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités notamment 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). Il doit ainsi également trouver application dans le cadre de l'Accord GB, dans le cas d'espèce. La jurisprudence précitée, rendue dans le cadre de l'échange d'informations fiscales fondé sur les conventions de double imposition (CDI), a considéré que le principe de la bonne foi avait pour effet que l'Etat requis était 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. arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 7.2.1 et les références citées).

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-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 7.2.2 et la jurisprudence citée), 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).

3.6 Sous réserve des al. 2 et 3, tout renseignement qu'un Etat contractant obtient de l'autre Etat contractant selon le présent accord doit être traité de manière confidentielle et ne peut être utilisé sans le consentement de la personne concernée que dans le cadre du calcul, du recouvrement, de l'exécution, des poursuites, de la détermination des recours ou de la surveillance relative aux impôts. Les Etats contractants utilisent les renseignements uniquement auxdites fins. Ils peuvent les divulguer au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des décisions de justice (art. 37 al. 1 Accord GB). Les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat contractant qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (art. 37 al. 2 Accord GB). Il s'agit de l'expression du principe de spécialité.

3.7 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; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6).

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 (cf. notamment arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2; A-

1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2). L'autorité requérante n'a pas à démontrer avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). En effet, conformément au principe de la confiance (cf. consid. 3.5 *supra*), 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.

4.

4.1 En l'espèce, dans sa décision finale du 23 juin 2020, l'autorité inférieure a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante du Royaume-Uni. Ce faisant, elle a en particulier rejeté le grief du recourant qui invoquait ne pas être domicilié au Royaume-Uni, en se référant notamment à la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en lien avec les clauses d'échange d'informations des conventions de double imposition fondées sur le Modèle de Convention de l'OCDE (ci-après: MC OCDE).

4.2 Le recourant quant à lui, soutient que l'autorité inférieure a violé l'art. 3 al. 1 de l'Accord GB en invoquant une absence manifeste et claire d'adresse privée principale au Royaume-Uni. A cet égard, il indique que le dossier contenait suffisamment d'éléments pour faire apparaître d'emblée que les indications fournies par HMRC étaient manifestement erronées et n'étaient pas conformes à la disposition de l'accord concernant la résidence. Il motive sa position en expliquant que les deux banques ont expressément indiqué dans le formulaire 685 qu'il était résident (...). En outre, il a produit plusieurs documents attestant de sa citoyenneté et résidence en D._____.

5.

5.1 A titre liminaire, il sied de relever que l'assistance fiscale internationale, fondée sur l'art. 33 Accord GB, présente certaines spécificités par rapport à l'assistance fiscale internationale sur demande fondée sur les CDI, notamment au regard du but de cet accord spécial. Ainsi, la clause d'échange d'informations fiscales (art. 33 Accord GB ; cf. consid. 3.4 *supra*) est expressément destinée à protéger le but de l'accord. Par opposition, une coopération entre administrations fiscales fondée sur une clause d'échange d'informations contenue dans une CDI est admise de manière beaucoup plus large (cf. dans ce sens, OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 [Version complète], 2019, n. 2 ad art. 26). Dans cette dernière hypothèse en effet, des renseignements peuvent être

échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation fiscale interne des Etats contractants et de l'application des dispositions particulières de la Convention. En particulier, dans le domaine des CDI, l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2 des conventions applicables, de sorte qu'il peut emporter également un échange de renseignements sur des non-résidents et peut concerner l'administration ou l'application des impôts auxquels il n'est pas fait référence à l'article 2. A l'inverse, l'assistance fiscale internationale fondée sur l'art. 33 Accord GB ne doit permettre que de protéger le but de l'accord, c'est-à-dire de contrôler si le mécanisme de prélèvement d'impôt à la source qu'il contient est appliqué correctement par l'Etat requis. Dès l'origine, les parties ont convenu que la transmission de renseignements serait différente de celle en matière d'assistance administrative prévue dans la convention de double imposition (cf. Message, FF 2012 4555, 4597 [4621]). C'est dans ce cadre spécifique que doit être comprise l'exigence de résidence qui sera examinée ci-après.

5.2 Compte tenu de ces éléments, l'autorité inférieure ne pouvait pas se contenter de renvoyer à la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la résidence fiscale au niveau international, applicable en lien avec la clause d'échange d'informations prévue dans les CDI. On ne saurait ainsi simplement indiquer que, selon la jurisprudence applicable en matière d'assistance fiscale internationale fondée sur la clause d'échange d'informations des CDI, la résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Certes, il est vrai que la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative. Cependant, contrairement à ce qui est le cas d'une manière générale dans le cadre des CDI, la notion de « résidence de la personne concernée », telle qu'elle ressort des articles 2 al. 1 let. h et 3 al. 1 Accord GB, définit le champ d'application de cette Convention spéciale dans le domaine de la retenue à la source pour les revenus et des gains réalisés sur les avoirs (art. 1 al. 1 Accord GB; cf. consid. 3.1 *supra*). Ainsi, s'agissant de l'applicabilité dudit Accord, qui se détermine exclusivement selon les dispositions de l'Accord GB et pas sur le MC OCDE, on ne saurait considérer que la question du domicile n'a pas à être tranchée. Or, dans le cas d'espèce, avant de déterminer si la demande d'assistance remplit toutes les conditions, il convient de déterminer si c'est à juste titre que l'AFC a retenu que l'Accord GB s'appliquait au recourant.

6.

6.1 Ainsi, les règles de détermination du domicile dans l'Accord GB servent d'abord à savoir, pour les agents payeurs suisses, sur quelles relations bancaires un prélèvement à la source doit être effectué. Dans ce cadre, la notion de résidence au Royaume-Uni est étroitement liée à celle de personnes concernées (cf. consid. 0 *supra*). Par ailleurs, les règles spécifiques de l'Accord GB prévoient expressément que la résidence se détermine sur la base des informations détenues par l'agent payeur (banque) en vertu de ses obligations de diligence.

Or, compte tenu de ce qui a été retenu ci-avant (consid. 5 *supra*), ces règles de détermination du domicile ont également une portée s'agissant de la clause d'échange d'informations de l'Accord GB, puisque, comme on l'a vu, l'échange est limité à la protection du but de l'accord et pas, comme pour les CDI, à un large échange de renseignements. Cela découle notamment de l'utilisation des termes « l'identité d'un contribuable britannique » à l'art. 33 Accord GB et de l'exclusion, que cette disposition contient aussi, de toute demande sans fondement (cf. consid. 3.4 *supra*). Le but de cette disposition ne peut pas être plus large et, en outre, ne peut servir à appliquer la législation fiscale anglaise comme l'échange fondé sur les CDI permettrait de le faire.

6.2 En l'espèce, HMRC a mentionné dans sa demande que le recourant disposait d'une adresse située à B._____, ce qui au regard du principe de bonne foi (cf. consid. 3.5 *supra*) a pour effet de laisser présumer que tel est bien le cas. L'art. 33 Accord GB est applicable lorsqu'un Etat requérant cherche à obtenir un renseignement sur un contribuable britannique, tel que défini à l'art. 2 al. 1 let. k Accord GB, soit également pour une personne physique qui serait potentiellement imposable au Royaume-Uni. Force est de constater que le recourant indique lui-même avoir régulièrement remis des déclarations d'impôt à l'autorité fiscale britannique et avoir versé des impôts au Royaume-Uni pour des rentes reçues (cf. Recours p. 12 *in fine*). Par conséquent, il y a lieu d'admettre que la demande se référait à un contribuable britannique comme le requiert l'art. 33 Accord GB. Dite demande entre bien dans le champ d'application de l'accord.

Au surplus, les éléments soulevés par le recourant ne permettent pas de renverser cette présomption. Certes, selon les formulaires 685 remis par les deux banques le recourant n'est pas un résident britannique (cf. Faits C.b). En outre, le recourant précise que l'adresse indiquée par l'autorité fiscale britannique correspond à un fiduciaire situé à B._____ chargé de

tenir sa comptabilité (cf. Recours p. 8). Cependant, ces éléments ne permettent pas de nier la qualité de contribuable britannique du recourant au sens de l'art. 33 Accord GB. Ils ne justifient ainsi pas de contester que les conditions relatives à l'application de la clause d'échange d'informations de l'Accord GB soient remplies. On soulignera ici qu'admettre le raisonnement du recourant reviendrait à nier toute possibilité de contrôle par l'autorité britannique des retenues à la source, effectuées par les agents payeurs suisses.

En résumé sur ce point, il y a donc lieu de retenir que l'art. 33 Accord GB était bien applicable en l'espèce et permettait à l'autorité britannique de requérir les informations sollicitées. Reste encore cependant la question de savoir si les conditions matérielles de l'assistance étaient remplies.

7.

7.1 Pour rappel, l'art. 33 Accord GB a pour objectif de protéger le but de cet accord (cf. consid 3.4 *supra*). D'ailleurs, le but de l'échange de renseignements est, d'une part, d'exposer les personnes concernées au risque d'être découvertes, afin de les dissuader de placer à l'avenir des avoirs non imposés en Suisse, et, d'autre part, de donner à HMRC la possibilité de déceler de tels comportements (cf. Message, FF 2012 4555, 4622 s.).

L'art. 33 Accord GB conditionne matériellement l'assistance fiscale à l'existence de « raisons plausibles ». L'art. 33 al. 3 Accord GB définit ces raisons comme suit : « La demande est fondée sur des raisons plausibles lorsque l'autorité compétente du Royaume-Uni a identifié au cas par cas un risque fiscal lié au contribuable britannique et a des raisons plausibles et non arbitraires de vérifier la situation fiscale de ce contribuable. L'autorité se fonde notamment sur l'analyse d'un certain nombre d'informations telles que les précédentes déclarations d'impôt, le niveau de revenus, les renseignements fournis par des tiers ainsi que les informations des personnes ayant participé à l'établissement de la déclaration d'impôt. Les demandes sans fondement (« fishing expeditions ») sont exclues. »

7.2 Le recourant critique la décision attaquée sur ce point en soulevant que « la demande d'assistance du (...) qui est des plus mécanique et standardisée n'indique à aucun endroit des éléments qui permettent de supposer que HMRC a identifié un risque fiscal lié à Monsieur A. _____ et qu'elle dispose de raisons plausibles et non arbitraires pour le faire » et qu'« il faut constater que le Royaume-Uni n'a jamais exposé de manière suffisamment étayée les raisons laissant à penser que Monsieur A. _____, n'avait pas rempli ses obligations fiscales ».

7.3 En vertu du principe de la bonne foi applicable dans les relations internationales (cf. consid. 3.5 *supra*) et donc en l'espèce, il convient de se fier aux déclarations de l'autorité fiscale britannique respectivement au contenu figurant dans sa demande d'assistance du (...). Dans cette demande (prise strictement, c'est-à-dire sans tenir compte du courrier général du mois de mars 2014), l'autorité requérante mentionne « Y » au regard du texte « plausible Grounds » ce qui signifie vraisemblablement « yes » soit « oui » en français, permettant de comprendre qu'il existe de motifs plausibles. La demande mentionne encore, directement en dessous et en regard de la ligne « grounds » : « Individual identified in volume data ». Ces éléments sont complétés dans le courrier du mois de mars 2014 – si l'on peut utiliser le terme de compléter s'agissant d'un courrier adressé plus de deux ans auparavant – par l'indication selon laquelle toutes les futures demandes fondées sur l'art. 33 Accord GB rempliront les conditions de cette disposition, dont celle « des raisons plausibles » et que le risque fiscal aura été évalué au cas par cas (*We confirm that, for every information request HMRC has identified, on a case-by-case basis, a tax risk in relation to the United Kingdom taxpayer and sees plausible, non-arbitrary grounds for checking the tax position of a United Kingdom taxpayer, in accordance with the requirements of Article 33 of the Agreement*).

7.4 Le Tribunal considère que les éléments contenus dans la demande ne sont pas suffisants au regard des exigences spécifiques de l'Accord GB. Comme on l'a vu, cet accord était initialement destiné à remplacer l'échange automatique de renseignements par un prélèvement libératoire à la source. L'art. 33 Accord GB doit ainsi être interprété de manière conforme à ce but. Or, il exige spécifiquement à son premier alinéa que l'autorité fiscale britannique mentionne des « raisons plausibles ». Les Parties ont en outre donné un poids spécial à cette exigence puisque l'alinéa 3 cite des exemples de ce qu'il faut entendre par ces raisons plausibles. Cet alinéa ajoute d'ailleurs (al. 3 *in fine*) que les demandes sans fondement (« fishing expeditions ») sont exclues. Il résulte de la notion de raisons plausibles telles que retenues par les Parties que HMRC doit démontrer qu'elle a des motifs non arbitraires de vérifier la situation fiscale d'un contribuable particulier.

Or, les éléments du dossier sont trop vagues et même pris conjointement ne permettent pas de vérifier que ces exigences spécifiques sont remplies. Ainsi, la mention de « Individual identified in volume data » n'est pas dénuée d'ambiguïté. Si l'on retient sa signification la plus plausible, cela signifierait que le dossier du recourant a été sélectionné parmi des données

volumineuses, respectivement qu'il a été identifié parmi une grande masse de données. Quoi qu'il en soit, cette indication n'apporte strictement rien en terme de motivation quant à des raisons plausibles pour la sélection de ce dossier, encore moins pourquoi le dossier du recourant aurait fait l'objet d'une enquête. Il en va naturellement de même de la seule mention de « Y » qui ne fait qu'évoquer qu'il existerait des raisons plausibles mais ne permet aucune de déterminer quelles elles sont (cf. consid. 7.3 *supra*).

De plus, le courrier du mois de mars 2014 a été envoyé plus de deux ans avant la demande d'assistance proprement dite, datée du (...). Déjà pour ce motif, il est douteux que HMRC puisse simplement aviser son homologue de ce que toutes les demandes subséquentes reposent sur des motifs plausibles de manière forfaitaire. Mais on relève surtout que ce courrier contient uniquement une formulation qui est reprise textuellement de l'art. 33 Accord GB. Ainsi, l'autorité requérante s'est contentée d'indiquer qu'il existait des motifs non arbitraires pour vérifier la situation fiscale du recourant et que les conditions de l'art. 33 étaient remplies. Or, même au regard du principe de la confiance, on ne saurait admettre que les Parties contractantes ont voulu donner un blanc-seing à l'autorité britannique en adoptant l'art. 33 Accord GB. En effet, retenir que la requête soit admissible en l'état revient à reconnaître que l'autorité suisse requise n'a pas à vérifier l'existence de motifs plausibles. Cela reviendrait *de facto* à admettre n'importe quelle demande de la part de l'autorité britannique qui n'aurait aucunement à se justifier envers son homologue suisse. Or, telle ne peut pas avoir été la volonté des Parties, puisqu'elles ont expressément exclu les demandes sans fondement. Il incombait ainsi à l'autorité fiscale britannique de présenter, comme le suggère l'art. 33 al. 3 Accord GB, quelques éléments montrant qu'elle s'était fondée sur un certain nombre d'informations telles que les précédentes déclarations d'impôt, le niveau de revenus, ou des informations des personnes ayant participé à l'établissement de la déclaration d'impôt. En omettant complètement d'apporter ne serait-ce que l'un de ces éléments, la demande ici en cause ne pouvait pas être considérée comme satisfaisant les critères d'octroi de l'assistance fiscale fondée sur l'Accord GB.

Il sied au final de retenir que l'autorité requérante ne pouvait se contenter, compte tenu du texte spécifique mais clair de l'art. 33 al. 3 Accord GB d'indiquer qu'il existait des raisons plausibles de présenter une demande en lien avec le recourant mais qu'elle devait au contraire mentionner quelles étaient ces raisons à tout le moins succinctement. En se contentant d'indi-

quer de manière schématique et forfaitaire qu'il existait des raisons, l'autorité requérante n'a pas satisfait aux exigences du dispositif qui lui permettait de requérir des renseignements en lien avec le recourant.

Par conséquent, c'est à tort que l'AFC a retenu en l'espèce que la demande remplissait les conditions de l'art. 33 Accord GB et donc c'est aussi à tort qu'elle a décidé d'accorder l'assistance administrative par décision du 23 juin 2020.

8.

Le recourant invoque encore une violation du principe de subsidiarité à deux égards, qu'il convient de traiter pour des raisons de complétude.

Le recourant se plaint d'abord d'une manière générale d'une violation du principe de subsidiarité. A cet égard, il se méprend sur la portée de ce principe lorsqu'il soutient que celui-ci est violé au motif que l'Etat requérant aurait d'abord dû analyser les précédentes déclarations d'impôt et le niveau de ses revenus avant de formuler sa demande d'assistance. Le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. consid. 3.7 *supra*), et ne permet pas à la Suisse d'exiger de l'autorité compétente étrangère qu'elle prenne des mesures disproportionnées. Or, pour déterminer si le recourant dispose ou non d'une relation bancaire en Suisse, l'autorité étrangère ne dispose de pratiquement aucune autre solution que celle de l'assistance internationale. On rappellera dans ce cadre que le principe de subsidiarité protège avant tout l'Etat requis dans la mesure où celui-ci ne doit pas avoir la charge de rechercher des renseignements qui auraient aisément pu être obtenus par l'Etat requérant en vertu de sa législation interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Par conséquent, le grief du recourant à cet égard doit être rejeté.

8.1 En revanche, il sied de souligner ici, comme l'invoque à juste titre cette fois le recourant, que l'art. 33 al. 4 Accord GB prévoit une obligation de principe de la part de l'autorité compétente du Royaume-Uni. Cette obligation, qui peut éventuellement être rattachée au principe de subsidiarité, est spécifique à l'Accord GB. En effet, il prévoit que l'autorité britannique doit informer au préalable le contribuable britannique – ici le recourant – de la demande de renseignements envisagée, à moins qu'elle n'ait des motifs raisonnables de penser que le calcul ou la perception de l'impôt pourraient s'en trouver gravement compromis. Or, le dossier ne permet pas de déterminer si tel a été le cas. Dès lors que le recourant en a fait grief à l'autorité inférieure également dans la procédure par devant cette dernière (cf. notamment déterminations du 17 avril 2020, ch. 33), l'AFC aurait dû contrôler

que cette condition était remplie, probablement en interpellant son homologue. On ne trouve en tout cas aucune trace dans le dossier d'une telle interpellation préalable. En outre, alors même que le recourant avait déjà fait valoir ce grief auparavant, l'autorité ne s'est aucunement déterminée sur cette question dans sa décision finale, ni dans ses déterminations dans la présente procédure.

Compte tenu du fait que le recours doit de toute façon déjà être admis sur la base des considérations précédentes du Tribunal (cf. consid. 7 *supra*), il s'agira simplement de constater ici que le grief du recourant consistant à faire valoir l'absence d'interpellation préalable par l'autorité fiscale britannique est fondé et qu'à défaut d'indication de l'existence d'une telle interpellation au dossier, c'est également à tort que l'AFC a octroyé l'assistance requise en l'espèce.

9.

Au vu de ce qui précède, le recours du 24 juillet 2020 est entièrement admis. L'autorité inférieure a admis à tort la requête de HMRC datée du (...) qui ne contenait pas les exigences minimales spécifiques de l'art. 33 Accord GB (consid. 7 *supra*), par ailleurs dans une procédure pour laquelle l'autorité étrangère n'avait pas averti préalablement le contribuable britannique, alors qu'elle avait le devoir de le faire ou d'indiquer des motifs pour son silence (consid. 8 *supra*).

10.

10.1 Compte tenu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais de procédure. En conséquence, l'avance sur les frais présumés de la procédure de 5'000 francs déjà versée par le recourant lui sera restituée une fois le présent jugement entré en force.

10.2 La partie qui obtient entièrement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Comme le recourant est représenté et a obtenu gain de cause, il se justifie de lui allouer une indemnité de dépens, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 7'500 francs.

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 (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 admis et la décision du 23 juin 2020 est annulée.

2.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance sur les frais présumés de la procédure de 5'000 francs (cinq mille francs) versée par le recourant lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs) est alloué au recourant à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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 :

Le présent arrêt est adressé :

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