



Cour I
A-5415/2021

Arrêt du 23 juin 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Iris Widmer, Jürg Steiger, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

AB. _____,
représenté par
Maître Lassana Dioum,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
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 (...) 2020, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 26 (recte : 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 (ci-après : CDI CH-GB, RS 0.672.936.712).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale britannique a indiqué examiner la situation fiscale de B._____, né le (...), domicilié (...) et (...) de profession. L'enquête préliminaire menée par l'autorité requérante porte sur les périodes allant du (...) 2017 au (...) 2019. Les déclarations fiscales portant sur ces périodes n'ont pas été remises par B._____, malgré la notification attestée de rappels à l'adresse de celui-ci. Selon l'autorité requérante, il semblerait que B._____ remplisse les critères de résidence au Royaume-Uni car il a des liens suffisants avec ce pays. Il est marié et a des enfants, qui sont apparemment toujours résidents du Royaume-Uni. Bien que B._____ prétende être non-résident au Royaume-Uni depuis mars 2004 et qu'il ait confirmé cette affirmation dans sa déclaration d'impôts pour l'année fiscale s'achevant le (...) 2017 (la seule déclaration d'impôts remise depuis 2005), il a des liens importants avec le Royaume-Uni, matérialisés non seulement par la résidence au Royaume-Uni de sa famille proche, mais également par la détention de biens et d'intérêts commerciaux dans ce pays. Il séjourne en outre plus de jours au Royaume-Uni que dans tout autre pays ces dernières années (plus de 90 jours par an). B._____ a une adresse de correspondance en Suisse et a déclaré être résident suisse dans sa déclaration fiscale de 2005. Dans sa déclaration suivante, en 2017, il a déclaré être résident des (...). L'autorité fiscale britannique a par ailleurs requis que B._____ ne soit pas informé de sa demande d'assistance afin que celui-ci ne puisse dissimuler ses revenus et avoirs.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée par la demande et d'effectuer la correcte taxation du revenu de celle-ci au Royaume-Uni, l'autorité requérante a adressé à l'AFC des questions portant sur les périodes allant du (...) 2010 au (...) 2019. Elle a expliqué que la demande d'assistance porte sur une période plus longue que celle sous

enquête car les informations dont elle dispose suggèrent que la personne concernée a pu résider au Royaume-Uni pendant les périodes allant du (...) 2010 au (...) 2019. Les pouvoirs d'investigation de l'autorité requérante lui permettent d'examiner des situations fiscales remontant jusqu'à 20 ans. Les questions posées par l'autorité requérante à l'AFC sont les suivantes :

Please provide the following information:

1. Income declared and tax paid in Switzerland and whether any investigations have been conducted by your Tax Authority.
2. Residence status and the basis of that claim.
3. Number of days spent in Switzerland if known.
4. Details of any bank accounts known to the tax authority.
5. Information already in the possession of the tax authority on any property owned and or used in Switzerland, including information regarding the use made of any such property if held.
6. Details of any other assets already known to the tax authority (vessels, aircraft etc ...)
7. Details already known by the relevant authority of any companies where B. _____ is a director or shareholder.
8. Details of any Trusts known to the tax authority.
9. Marital status declared to the tax authority.

Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans sa demande d'assistance administrative :

- (a) all information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for this request ;
- (b) the request is in conformity with the laws and administrative practice of the United Kingdom and is further in conformity with the agreement on the basis of which it is made ;
- (c) the information would be obtainable under domestic laws and the normal course of our administrative practice in similar circumstances ;
- (d) we have pursued all means available in our own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

B.

B.a Par courriel du 2 juillet 2020, l'AFC a informé l'autorité requérante qu'au vu du contenu de la demande d'assistance administrative du (...) 2020, elle ne pouvait pas appliquer en l'espèce la procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir prévue à l'art. 21a 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). L'AFC a suspendu la procédure en attente d'une réponse de l'autorité fiscale britannique.

B.b Suite à un échange de courriels avec l'AFC des 23 septembre 2020 et 7 octobre 2020, l'autorité requérante a renoncé, par courriel du 17 décembre 2020, à requérir la procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir prévue à l'art. 21a LAAF.

B.c Par courriel du 4 janvier 2021, l'AFC a demandé au Secrétariat d'Etat aux migrations si B._____ possédait une adresse de domicile en Suisse pour la période du (...) 2011 au (...) 2019. Par courriel du même jour, le Secrétariat d'Etat aux migrations a transmis à l'AFC sa réponse qui concernait AB._____, né le (...) et ayant notamment comme ancienne adresse « (...) (...) ».

B.d Par ordonnance de production du 15 janvier 2021, l'AFC a requis de l'administration fiscale du canton de Genève les documents et renseignements demandés.

B.e Par ordonnance de production du 18 janvier 2021, l'AFC a requis l'administration fiscale du canton du Valais de fournir les documents et renseignements demandés.

B.f Par courrier du 25 janvier 2021, l'administration fiscale du canton de Genève a indiqué à l'AFC que B._____ ne figurait dans aucun de ses rôles.

B.g Par courrier du 2 février 2021, l'administration fiscale du canton du Valais a transmis à l'AFC une partie des informations demandées concernant AB._____.

B.h Par entretien téléphonique du 15 février 2021, l'administration fiscale du canton de Genève a confirmé à l'AFC qu'une date de naissance erronée de la personne concernée dans la demande d'assistance administrative ne modifiait en rien sa réponse du 25 janvier 2021.

B.i Sur requête de l'AFC du 16 février 2021, l'administration fiscale du canton du Valais a transmis, par courriel du 22 février 2021, les informations complémentaires demandées portant sur les décisions de taxation 2016, 2017 et 2018 de AB._____.

B.j Sur requête de l'AFC du 25 février 2021, la commune de (...) a transmis, par courriel du 26 février 2021 les bordereaux de l'impôt communal des périodes 2016 à 2019 de AB._____.

B.k Par courrier du 8 mars 2021, notifié le 9 mars 2021, l'AFC a informé AB._____ des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit. AB._____ ne s'est pas manifesté durant le délai imparti.

B.l En date du 30 mars 2021, l'AFC a rendu sa décision finale accordant l'assistance administrative s'agissant de AB._____.

C.

C.a Par lettre et courriel du 10 mai 2021, avec procuration annexée, Maître Lassana Dioum a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de AB._____ et a requis la consultation des pièces du dossier. Il a indiqué que son mandant n'avait pris connaissance de la décision finale de l'AFC du 30 mars 2021 que le 8 mai 2021.

C.b Par courrier du 20 mai 2021, L'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître Dioum pour consultation, sous forme électronique.

C.c Lors d'un entretien téléphonique du 7 juin 2021, l'administration fiscale du canton de Genève a informé l'AFC que AB._____ apparaissait bien dans ses registres internes mais pas sous le nom de famille « B._____ ».

C.d Par courrier du 24 juin 2021, Maître Dioum a remis les observations de son mandant à l'AFC.

C.e Par décisions des 24 et 29 juin 2021, l'AFC a révoqué la décision finale du 30 mars 2021 afin de tenir compte des informations en possession de l'administration fiscale du canton de Genève.

C.f Par ordonnance de production du 6 juillet 2021, l'AFC a requis de l'administration fiscale du canton de Genève les informations complémentaires en possession de celle-ci s'agissant de AB._____.

C.g Par courrier du 23 juillet 2021, l'administration fiscale du canton de Genève a transmis à l'AFC les informations complémentaires demandées.

D.

D.a Par courrier du 16 août 2021, l'AFC a communiqué à Maître Dioum les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des pièces supplémentaires du dossier et a informé la personne concernée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

D.b Par courrier du 6 septembre 2021, dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Dioum a transmis les observations de son mandant par lesquelles celui-ci s'est opposé à tout envoi d'informations à l'autorité requérante.

D.c Suite aux observations déposées par Maître Dioum, l'AFC a informé celui-ci, par courrier du 6 octobre 2021, des modifications des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante et lui a imparti un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

D.d Par courrier du 18 octobre 2021, Maître Dioum a remis les observations de son mandant à l'AFC.

E.

Par décision finale du 11 novembre 2021, notifiée à AB. _____ par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante à partir de l'année fiscale 2011 pour tous les renseignements transmis par les administrations fiscales des cantons de Genève et du Valais, le Secrétariat d'Etat aux migrations et la commune de (...).

F.

F.a Par acte du 13 décembre 2021, AB. _____ (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 11 novembre 2021. Les conclusions du recourant sont formulées de la sorte :

Principalement

A. A la forme

1. Déclarer le présent recours recevable.

B. Au fond

2. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 6 octobre 2020 (sic).
3. Refuser de donner suite à la demande d'assistance administrative du HM Revenue & Customs.
4. Condamner l'Administration fédérale des contributions en tous les frais et dépens lesquels comprendront une participation aux honoraires d'avocats.
5. Débouter l'Administration fédérale des contributions de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions.

F.b Dans sa réponse du 21 janvier 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

F.c Par réplique spontanée du 4 février 2022, Maître Dioum a maintenu les conclusions prises dans le mémoire de recours du 13 décembre 2021.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2020, 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.

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

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 invoque, en substance, l'invalidité de la demande d'assistance qui contiendrait selon lui un très grand nombre d'indications erronées. Il estime dès lors qu'en accordant l'assistance administrative à l'autorité requérante sans avoir clarifié l'identité de la personne visée, l'AFC aurait donné suite à une demande invalide, constitutive « d'une pêche aux renseignements » et aurait ainsi violé le droit. Il avance également que les procédures habituelles prévues par le droit interne de l'Etat requérant n'auraient pas été épuisés et que le principe de subsidiarité aurait ainsi été violé.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les

conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par le recourant relatifs à la violation du principe de bonne foi et de l'exigence de la pertinence vraisemblable en lien avec l'identification de la personne concernée par la demande du (...) 2020 et à la violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante (consid. 5 infra).

3.

3.1 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 qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) – et par ses protocoles du 7 septembre 2009 en vigueur depuis le 15 décembre 2010 (RO 2011 53, FF 2010 241 ; cet acte a introduit un protocole additionnel qui est désigné ci-après : Protocole additionnel) et du 30 novembre 2017 en vigueur depuis le 19 juillet 2019 (RO 2019 3295 3293 ; FF 2018 5553) et par 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).

3.2 Les modifications du protocole du 7 septembre 2009 sont généralement applicables pour les années fiscales commençant dès le 1^{er} janvier 2011 (art. IV ch. 2 du protocole du 7 septembre 2009) et les modifications apportées par le protocole du 30 novembre 2017 sont applicables pour les années fiscales commençant le 6 avril 2020 en matière d'impôt sur le revenu au Royaume-Uni (art. XI ch. 2 let. a (ii) 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. Matériellement, s'agissant du Royaume-Uni, l'impôt sur le revenu fait notamment partie des impôts auxquels s'applique la Convention (art. 2 par. 1 let. a CDI CH-GB).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur les périodes fiscales du (...) 2010 au (...) 2019, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable à l'exception des modifications apportés par le protocole du 30 novembre 2017. Dans ce contexte, c'est à bon droit que l'AFC a décidé le 11 novembre 2021 de ne fournir à l'autorité requérante les informations qu'à partir du 1^{er} janvier 2011, conformément à l'art. IV

ch. 2 du protocole du 7 septembre 2009 (cf. consid. 3.2 supra). Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante vise à appliquer la législation britannique relative à l'un des impôts visés par la Convention, à savoir l'impôt sur le revenu (cf. consid. 3.2 supra).

3.4 Sur le plan formel, le par. 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.

3.5 En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le par. 4 let. c du Protocole additionnel. Elle mentionne tout d'abord l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir le recourant, avec son nom et son adresse. Le fait que, dans la demande d'assistance, le nom de famille de la personne concernée n'était pas indiqué au complet (« B. _____ » au lieu de « AB. _____ ») et la date de naissance de la personne concernée était erronée d'un jour (...) est cet égard indifférent. Ces circonstances ne sont pas de nature à remettre en cause la validité formelle de la demande d'assistance. Le grief du recourant lié à l'identification de la personne concernée sera examiné par la suite de manière plus approfondie sous l'angle du principe de la bonne foi et de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 5.1 infra). Par ailleurs, la demande mentionne la période visée par la demande, soit les périodes fiscales allant du (...) 2010 au (...) 2019, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi, à savoir le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu ainsi que le détenteur d'informations, soit l'autorité fiscale compétente (cf. sur l'ensemble, Faits, let. A.c supra).

3.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité requérante est formellement recevable conformément à la CDI CH-GB.

4.

4.1 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 ; arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.4).

4.2 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 de 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 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les réf. citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. 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 (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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.,

RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative.

4.3 La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis 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 (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 et 145 II 112 consid. 2.2.1). Le rôle de l'Etat requis se limite, à cet égard, 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.1 supra). Les informations demandées ne peuvent être considérées comme vraisemblablement pertinentes que si elles concernent des personnes dont l'assujettissement illimité ou limité à l'impôt dans l'Etat requérant est invoquée au moyen d'éléments suffisants dans la demande (arrêt du TAF A-1948/2019 du 7 novembre 2019 consid. 2.4.3 avec réf.). Il incombe aux contribuables visés par une demande d'assistance et qui contestent être assujettis de manière illimitée dans l'Etat requérant au plan international de faire valoir leurs arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent leur position devant les autorités administratives et judiciaires de cet Etat (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.4 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (cf. par. 4 let. c du Protocole additionnel 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 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

4.5 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité, selon lequel l'assistance administrative 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 de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre

subsidaire 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 (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à 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 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.3, 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

4.6 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 (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). 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-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 et A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Le Tribunal a d'ailleurs précisé 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 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

4.7 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 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, 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). 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 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.

5.1 Le recourant invoque, en substance, l'invalidité de la demande d'assistance qui contiendrait selon lui un très grand nombre d'indications erronées relatives à sa personne, notamment s'agissant de son nom de famille et de sa date de naissance, aux intérêts financiers et immobiliers qu'il détiendrait au Royaume-Uni et à la résidence de son épouse. Il estime dès lors qu'en accordant l'assistance administrative à l'autorité requérante sans avoir clarifié l'identité de la personne visée par la demande d'assistance administrative, l'AFC aurait donné suite à une demande invalide, constitutive d'une « pêche aux renseignements » prohibée et aurait ainsi violé l'art. 7 let. a LAAF.

5.1.1 Il convient de relever au préalable qu'en l'espèce, il apparaît que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le par. 4 let. c du Protocole additionnel (cf. consid. 3.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable des demandes d'assistance en cause (cf. consid. 4.4 supra).

5.1.2 En l'espèce, dans la demande d'assistance administrative, le nom de famille de la personne concernée n'était pas indiqué au complet (« B._____ » au lieu de « AB._____ ») et la date de naissance de la personne concernée était erronée d'un jour (... ; cf. Faits, let. A.b supra). Dans les faits, ces éléments n'ont pas empêché le Secrétariat d'Etat aux migrations ainsi que l'administration fiscale du canton du Valais d'identifier le recourant comme personne concernée par la demande d'assistance (cf. Faits, let. B.c et B.g supra). Seule l'administration fiscale du canton de Genève n'a pas immédiatement trouvé dans ses registres d'informations concernant « AB._____ » lorsque seulement le nom de famille « B._____ » lui a été communiqué (cf. Faits, let. B.f supra).

5.1.3 Il convient de rappeler à cet égard qu'on ne peut pas attendre de l'autorité requérante qu'elle expose dans sa demande d'assistance administrative les faits déterminants de manière complète et sans erreurs. Cela ne serait pas compatible avec le sens et le but de l'assistance administra-

tive puisque des points restés obscurs jusqu'ici doivent encore être éclaircis sur la base d'informations et de documents se trouvant dans l'Etat requis (cf. consid. 4.3 supra). Si la personne concernée ne peut être identifiée par son nom ou son adresse, d'autres éléments doivent être avancés pour permettre une telle identification (cf. consid. 3.4 supra ; cf. également Commentaire MC OCDE, par. 5.1 ad art. 26 MC OCDE). En l'espèce, la personne concernée par la demande peut être identifiée sans équivoque grâce à son ancienne adresse en Suisse. En effet, l'adresse de la personne concernée indiquée dans la demande d'assistance correspondait bien à l'ancienne adresse du recourant (cf. Faits, let. A.b et B.c supra). Une erreur d'un jour dans la date de naissance de la personne concernée, date qui constitue un élément supplémentaire et non impératif d'identification, n'est pas apte à modifier ce constat. Par ailleurs, les autres informations contenues dans la demande, dont notamment la profession de (...) du recourant (cf. Faits, let. A.b supra) ne sont pas contestées par celui-ci.

5.1.4 L'autorité fiscale britannique mentionne ensuite dans sa demande d'assistance l'existence de liens familiaux ou d'intérêts financiers et immobiliers au Royaume-Uni de la personne concernée. La mention de ces indications, concernant les liens de rattachement avec le Royaume-Uni de la personne concernée, suffit à admettre la pertinence vraisemblable des renseignements requis (cf. consid. 4.3 supra). Les allégations contraires du recourant à cet égard ne suffisent pas à elles seules à renverser la présomption de bonne foi dont jouit l'autorité requérante. Si le recourant conteste l'assujettissement à l'impôt revendiqué par l'autorité requérante ainsi que les éléments de fait sur lesquels celle-ci se fonde, il lui appartient de faire valoir ce grief de fond devant les autorités britanniques (cf. consid. 4.3 supra).

5.1.5 Enfin, le recourant se méprend lorsqu'il estime en substance que l'exigence de la pertinence vraisemblable ne serait pas remplie car son épouse ne vivait plus au Royaume-Uni au moment du dépôt de la demande d'assistance. En effet, le dépôt de la demande d'assistance constitue le moment déterminant pour apprécier la pertinence des renseignements demandés (cf. consid. 4.3 supra) et non celle des éléments de l'état de fait, fournis à titre explicatif par l'autorité requérante à l'appui de sa demande. Cette appréciation s'impose d'autant plus que la demande d'assistance litigieuse couvre une longue période (près de neuf ans). Suivre la position du recourant sur ce point reviendrait dès lors à méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative (cf. consid. 4.3 supra).

5.1.6 Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de douter sérieusement du fait que la personne concernée par la demande du (...) 2020 soit bien le recourant. Le Tribunal ne constate ainsi pas de violations du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité requérante. En l'absence de doute sérieux quant à l'identité de la personne concernée par la demande d'assistance, c'est à bon droit que l'AFC s'est abstenue de demander des clarifications sur ce point à l'autorité requérante. Le grief du recourant doit être en conséquence rejeté.

5.2 Par un second grief, le recourant affirme n'avoir jamais reçu les rappels, évoqués par l'autorité requérante dans la demande de celle-ci du (...) 2020, concernant l'envoi de ses déclarations d'impôts pour les périodes allant du (...) 2017 au (...) 2019. De ce fait, la condition de l'épuisement des procédures habituelles prévues par le droit interne aux fins d'obtenir ces renseignements ne serait, selon lui, pas remplie. Le recourant en tire la conséquence que le principe de subsidiarité aurait été violé.

5.2.1 En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné dans sa requête avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné (cf. Faits, let. A.c supra). Elle a également précisé que les rappels concernant l'envoi de ses déclarations d'impôts pour les périodes allant du (...) 2017 au (...) 2019 avait bien été notifiés au recourant (cf. Faits, let. A.b supra). Les allégations du recourant tenant à l'absence de notification de ces rappels sont dépourvues d'éléments concrets. Elles ne sont ainsi pas de nature à faire naître des doutes sérieux susceptibles de remettre en cause les déclarations de l'autorité requérante (cf. consid. 4.1 supra). De surcroît, il est rappelé que le principe de subsidiarité ne requiert de toute manière pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'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 administrative à la Suisse, a fortiori lorsque celui-ci est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. sur l'ensemble, consid. 4.6 supra). Enfin, le grief du recourant tenant au non-respect de la procédure interne du Royaume-Uni doit être invoqué devant les autorités compétentes britanniques (cf. consid. 4.7 supra).

5.2.2 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité requérante.

6.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

7.

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.

8.

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

9.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

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)