Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 07.12.2017 (2C_1000/2017)

Cour I
A-907/2017

Arrêt du 14 novembre 2017

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Dario Hug, greffier.

Parties

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

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI-GB).

Faits :

A.

A.a Le […] 2015 (dossier autorité inférieure, pièce 1), Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après : HMRC, l'autorité fiscale britannique ou l'autorité requérante) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une demande d'assistance administrative 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 (CDI-GB, RS 0.672.936.712).

A.b L'autorité fiscale britannique requit de nombreuses informations au sujet de X. _____ (ci-après : le recourant), et ce, pour la période du 1er janvier 2011 au 5 avril 2013 (décision attaquée, p. 2 ss, particulièrement p. 6 ; cf. dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 6). L'autorité requérante motiva sa demande par la conduite d'une investigation fiscale contre le recourant, le suspectant de commettre de graves fraudes fiscales (« serious fraud in relation to his tax affairs »). En substance, il était reproché au recourant d'avoir certes dévoilé à l'endroit du fisc anglais une fraude fiscale (« tax fraud »). En revanche, le recourant aurait reconnu une autre fraude que celle suspectée au moment de l'ouverture, en date du 2 juillet 2013, de démarches avec les autorités pouvant conduire à accorder au recourant une immunité de poursuite en l'échange d'informations exhaustives et complètes des fraudes fiscales auxquelles il aurait participé (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 2 ; cf. le Code of Practice 9 [ci-après : COP 9] et l'arrangement du Contractual Disclosure Facility possible entre l'administration et le contribuable ; documentation disponible sur le lien suivant : www.gov.uk/government/publications et dossier autorité inférieure, pièce 92, p. 27 ss).

A.c Dans le cadre de ses investigations, et d'après les renseignements à sa disposition, le HMRC avait constaté que Me A. _____, Me B. _____, Me C. _____ et Me D. _____, avocats à […] (ci-après : les quatre avocats), auraient notamment agi pour le compte et conformément aux instructions des principaux et différents trusts ainsi que sociétés impliqués (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 4) et concernés par lesdites investigations. Le HMRC souhaitait donc obtenir des informations sur les activités exercées par ces quatre personnes en relation avec tous les trusts/accords où le recourant aurait été impliqué et avec toutes les sociétés détenues par ces trusts où ils auraient fonctionné comme directeurs.

A.d S'appuyant en outre sur des évènements antérieurs au 1er janvier 2011 ayant démontré que le recourant aurait exercé une influence sur les trustees et qu'il aurait bénéficié de prestations des trusts (paiement d'un pot de vin de plusieurs millions à un banquier jugé en 2011 et condamné pour corruption), le HRMC indiquait que l'enquête pourrait, si besoin était, s'étendre aux périodes fiscales après 2012/2013. C'est pourquoi, outre la période spécifiquement susvisée (A.b ci-avant), l'autorité demandait également toute information prouvant l'existence d'une quelconque influence exercée de manière directe ou indirecte par le recourant sur les actions des trustees, avant ou après le 1er janvier 2011 et qui pourrait indiquer un certain contrôle sur les trusts.

B.

B.a Par ordonnances de production du 20 novembre 2015, l'AFC requit de chacun des quatre avocats de fournir les documents et les renseignements demandés par le HMRC, ainsi que d'informer le recourant de la procédure d'assistance administrative (décision attaquée, p. 8 ; dossier autorité inférieure, pièces 2 à 5 et 11).

B.b Par courriel du 8 décembre 2015, l'AFC sollicita de la part de l'autorité fiscale britannique des précisions relativement aux questions n°17.3 et 17.4 de la requête du […] 2015 (décision attaquée, p. 8 ; dossier autorité inférieure, pièce 12).

B.c Le 9 décembre 2015, Me E. _____ (ci-après : l'avocate du recourant) informa l'AFC qu'elle avait été mandatée par le recourant en vue de le représenter dans le cadre de la procédure d'assistance administrative (décision attaquée, p. 7 s. ; dossier autorité inférieure, pièce 13). Par courrier du 10 décembre, Me F. _____ informa en outre l'AFC qu'il avait été désigné par l'ex-épouse du recourant « en qualité de représentant aux fins de recevoir notification en Suisse » (dossier autorité inférieure, pièce 17).

B.d Au moyen de courriers datés du 22 décembre 2015, les quatre avocats répondirent aux ordonnances de production de l'AFC du 20 novembre 2015 (décision attaquée, p. 8 ; dossier autorité inférieure, pièce 20). En date du 24 février 2016, suite à différents échanges avec l'AFC – notamment des précisions relatives auxdites ordonnances – l'autorité inférieure demanda aux quatre avocats de compléter leurs réponses figurant dans leurs courriers du 22 décembre 2015 (décision attaquée, p. 8 ; dossier autorité inférieure, pièces 21 à 24).

B.e Par courrier du 4 mars 2016 (dossier autorité inférieure, pièces 41 s.), Me G. _____ informa l'AFC de son mandat en faveur des quatre avocats concernés par la demande du HMRC en lien avec la procédure d'assistance administrative (A.c ci-avant). Le 27 avril 2016, les quatre avocats apportèrent de nouvelles réponses à l'ordonnance de production de l'AFC du 20 novembre 2015 (dossier autorité inférieure, pièces 53 à 56).

C.

C.a En date du 28 avril 2016, l'avocate du recourant informa l'AFC que la demande d'assistance administrative serait vraisemblablement retirée en raison d'un accord conclu entre le recourant et les autorités compétentes britanniques. Elle sollicita dès lors la suspension de la procédure (dossier autorité inférieure, pièces 51 s. et 59). Le 8 juin 2016, le HMRC informa néanmoins l'AFC qu'il ne souhaitait pas retirer la demande d'assistance administrative (décision attaquée, p. 9 ; dossier autorité inférieure, pièce 62).

C.b Par courrier du 10 juin 2016, l'avocate du recourant indiqua à nouveau à l'AFC qu'un accord aurait été approuvé entre les autorités compétentes britanniques et le recourant. Elle réitéra également sa demande de suspension de la procédure d'assistance administrative (C.a ci-avant ; décision attaquée, p. 9 ; dossier autorité inférieure, pièce 64).

C.c Par courrier du 28 juin 2016, l'AFC mit en demeure les quatre avocats de compléter leurs réponses à certaines questions de l'ordonnance de production du 20 novembre 2015 (dossier autorité inférieure, pièce 67). En réponse, leur mandataire se contenta d'indiquer également à l'AFC qu'un accord aurait été trouvé entre les autorités compétentes britanniques et le recourant, tout en sollicitant une prolongation de délai pour compléter les réponses à certaines questions de l'ordonnance de production du 20 novembre 2015 (dossier autorité inférieure, pièce 71).

C.d Le 12 juillet 2016, l'AFC transmit au mandataire des quatre avocats un procès-verbal final ouvrant une procédure pénale administrative contre chacun desdits avocats (décision attaquée, p. 10 ; dossier autorité inférieure, pièces 72 à 75), et ce, pour n'avoir pas fourni les renseignements demandés dans l'ordonnance de production de l'AFC du 20 novembre 2015. En outre, le jour suivant, l'AFC indiqua, d'une part, qu'elle refusait la prolongation de délai sollicitée par le mandataire des quatre avocats et, d'autre part, que le HMRC ne souhaitait pas retirer la demande d'assistance administrative (C.a ci-avant ; décision attaquée, p. 10 ; dossier autorité inférieure, pièces 62, 63, 66 et 76).

C.e Par arrêt du 14 juillet 2016 (réf. A-4307/2016), le Tribunal de céans déclara irrecevable une requête de mesures provisionnelles et un recours pour déni de justice déposés par le recourant le 11 juillet 2016 et tendant, en substance, à obtenir la suspension de la procédure par devant l'AFC.

C.f Par courriel du 15 juillet 2016, l'AFC confirma à l'avocate du recourant que la demande des autorités britanniques n'avait pas été retirée et que, partant, la demande de suspension de la procédure ne pouvait être accordée (C.a et C.b ci-avant ; décision attaquée, p. 10 ; dossier autorité inférieure, pièce 78).

C.g Par courrier du 22 juillet 2016, les quatre avocats transmirent encore des informations complémentaires (dossier autorité inférieure, pièce 79). Le 29 juillet 2016, l'AFC constata cependant que les informations demeuraient toujours incomplètes (dossier autorité inférieure, pièce 80). En date du 5 août 2016, lesdits avocats apportèrent finalement toutes les informations demandées dans l'ordonnance de production du 20 novembre 2015 (décision attaquée, p. 10 ; dossier autorité inférieure, pièce 82).

D.
D.a Dans un courrier d'information du 14 octobre 2016, l'AFC notifia à l'avocate du recourant les renseignements dont la transmission était envisagée au HMRC, en précisant que la demande d'assistance était recevable pour la période du 1er janvier 2011 au 5 avril 2013 (dossier autorité inférieure, pièce 85). L'autorité inférieure impartit un délai de 10 jours pour permettre au recourant de prendre position. L'AFC remit également à sa disposition l'intégralité des pièces du dossier (décision attaquée, p. 10 ; dossier autorité inférieure, pièce 85).

D.b Après une prolongation de délai admise par l'AFC (dossier autorité inférieure, pièce 88), l'avocate du recourant remit finalement le 7 novembre 2016 ses observations à l'AFC, tout en y joignant de nombreuses annexes (décision attaquée, p. 10 s. ; dossier autorité inférieure, pièces 90 à 92).

E. Par décision finale du 12 janvier 2017 (réf. […]), l'AFC décida d'accorder l'assistance administrative au HMRC. Pour l'essentiel – soit exception faite des points 17.3 et 17.4 pour lesquels l'autorité requérante n'apporta semble-t-il jamais de précisions (cf. B.b ci-avant) – l'autorité inférieure donna une suite favorable à la demande d'assistance administrative (décision attaquée, p. 6 s. en relation avec le ch. 2 du dispositif ; dossier autorité inférieure, pièce 94).

F.

F.a Le recourant a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par recours daté du 10 février 2017. Il conclut, principalement, au rejet de la demande d'assistance administrative du HMRC du […] 2015 le concernant. Il conclut, subsidiairement, à la transmission des pièces 30 à 95 et 112 et 113 selon inventaire de l'AFC du 14 octobre 2016 (pour cet inventaire, cf. dossier autorité inférieure, pièce 85, p. 7). Plus subsidiairement encore, il invite le Tribunal de céans à renvoyer l'affaire à l'AFC « avec pour instructions de procéder dans le sens des conclusions du recourant telles qu'elles ressortent de ses déterminations du 7 novembre 2016 » (mémoire de recours, p. 2 s.).

F.b Le recourant reproche à l'AFC la constatation inexacte et incomplète des faits pertinents, la violation du droit d'être entendu, la violation du droit fédéral et l'arbitraire dans l'appréciation des preuves. En substance, il considère que la requête du HMRC porte uniquement sur les trusts établis par son ex-épouse, qu'il a son domicile en Suisse, que l'AFC aurait arbitrairement ignoré l'avis de droit rédigé par un expert en droit fiscal anglais produit à l'appui de ses déterminations du 7 novembre 2016 (cf. dossier autorité inférieure, pièce 92), que les principes de spécialité et de double incrimination en matière d'entraide ont été violés, que la présomption de bonne foi de l'autorité requérante doit être remise en cause et, enfin, que la demande d'assistance administrative doit être qualifiée de « fishing expedition » prohibée.

F.c Dans sa réponse du 26 avril 2017, l'AFC a indiqué avoir effectué des caviardages complémentaires sur certains documents (réponse, p. 2) – les pièces 5 à 11 ainsi que la pièce 16 figurant en annexe au courrier du 14 octobre 2016 (dossier autorité inférieure, pièce 85) sont concernées – qu'elle entend transmettre aux autorités compétentes britanniques. S'agissant des griefs formulés par le recourant, l'AFC a estimé, en substance, que la demande du HMRC respecte les exigences de forme, que les informations requises sont vraisemblablement pertinentes, que la question du domicile fiscal n'a pas à être tranchée par la Suisse au stade de la procédure d'assistance administrative, que la bonne foi de l'autorité étrangère est donnée, que la demande ne viole pas les principes de spécialité et de double incrimination, ni ne consacre une « fishing expedition » prohibée et, enfin, qu'elle a correctement apprécié les preuves.

F.d Le 15 mai 2017, le recourant a spontanément déposé une réplique. Pour l'essentiel, il expose une nouvelle fois les arguments développés

dans son mémoire de recours (F.b ci-avant). Plus spécifiquement, il reproche encore à l'AFC d'avoir procédé à une interprétation trop large de la demande du HMRC (réplique, p. 2).

F.e L'AFC a renoncé à dupliquer.

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 (cf. art. 33 let. d LTAF ; voir aussi art. 5 al. 1 et 17 al. 1 et 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Déposée le […] 2015, la demande d'assistance litigieuse entre ainsi 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 ; art. 37 LTAF).

1.2 Le recourant a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Il est directement atteint par la décision attaquée et jouit sans conteste de la qualité pour recourir (art. 14 al. 1 et 2 ainsi que 19 al. 2 en relation avec l'art. 3 let. a LAAF ; art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 12 janvier 2017. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté le 10 février 2017, le mémoire de recours a manifestement été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il répond, en outre, aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Enfin, le recourant a versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA).

1.3 En matière d'assistance administrative, le recours a un effet suspensif (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par

l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.4

1.4.1 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ; arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 2, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 2.1, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 2).

2.

2.1

2.1.1 Pour la présente demande (cf. A.a ci-avant), l'échange de renseignements avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord est régi par l'art. 25 CDI-GB, ainsi que par le ch. 4 du protocole additionnel (ci-après : protocole additionnel [publié au RS 0.672.936.712]). L'art. 25 CDI-GB, dans sa nouvelle teneur, a été introduit par l'art. II du protocole du 7 septembre 2009, approuvé par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010. Il est en vigueur depuis le 15 décembre 2010 (RO 2011 53) Quant au protocole additionnel, il a été introduit par l'art. III du protocole du 7 septembre 2009. A l'instar de l'art. 25 CDI-GB, le protocole additionnel est en vigueur depuis le 15 décembre 2010 (RO 2011 53, en part. 57 ss), étant précisé qu'il a remplacé l'échange de notes du 26 juin 2007 en ce qui concerne l'échange de renseignements (cf. FF 2010 241, 244 et 248).

2.1.2 Les nouvelles dispositions de la CDI-GB concernant l'échange de renseignements sont applicables aux années fiscales commençant au 1er janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle le protocole est entré en vigueur, ou ultérieurement (art. IV ch. 2 let. b du protocole du 7 septembre 2009 [publié également au RS 0.672.936.712] ; FF 2010 241, 249). Pour que l'art. 25 CDI-GB dans sa nouvelle teneur s'applique, il suffit que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques après le 1er janvier 2011, par exemple un contrat de durée (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision attaquée au TF] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6). Pour la période antérieure au 1er janvier 2011, l'échange de renseignements est en principe limité aux renseignements nécessaires à l'application régulière de la convention et à l'application du droit interne de l'autre Etat contractant en ce qui concerne les sociétés holding ainsi que dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente, conformément à l'art. 25 tel qu'en vigueur avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions de la CDI-GB (FF 2010 241, 249).

2.2
Sur le *plan formel*, la demande de renseignements fondée sur l'art. 25 CDI-GB doit indiquer les éléments qui figurent au ch. 4 let. c du protocole additionnel ; cf. art. 6 LAAF).

2.2.1
2.2.1.1 L'autorité fiscale de l'Etat requérant doit ainsi fournir aux autorités fiscales de l'Etat requis 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 fiscale (ch. 4 let. c i]) ; la période visée par la demande (ch. 4 let. c ii]) ; une description des renseignements recherchés, y compris leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis (ch. 4 let. c iii]) ; le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (ch. 4 let. c iv]) ; le nom et l'adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (ch. 4 let. c v]).

2.2.1.2 En outre, l'échange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord concernant la CDI-GB, dans sa version conforme au protocole signé à Berne le 17 décembre 1993, au protocole signé à Londres le 26 juin 2007

et au protocole signé à Londres le 7 septembre 2009 est entré en vigueur par échange de notes le 19 décembre 2012 (ci-après : échange de lettres [publié au RS 0.672.936.712] ; RO 2013 131). Ledit échange de lettres s'applique à partir du jour de l'entrée en vigueur du protocole du 7 septembre 2009 (RO 2013 131, 132 ; consid. 2.1.2 ci-avant). Il précise notamment l'objet de la demande sur le plan formel. Ainsi, à la condition qu'il ne s'agisse pas d'une « pêche aux renseignements » (consid. 2.2.2), il est en particulier donné suite à une demande d'assistance administrative lorsque l'Etat requérant identifie le contribuable – cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse (ch. 2 let. a) – et indique, dans la mesure où il en a connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements (ch. 2 let. b).

2.2.2 La demande ne doit donc *pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves* (interdiction de la « pêche aux renseignements » [« fishing expedition »] ; cf. ch. 4 let. b protocole additionnel et ch. 1 et 2 échange de lettres ; sur le principe de cette interdiction, ATF 143 II 136 consid. 6.3 ; cf. arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 ainsi que A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2017 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 ; A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1).

2.2.3 De plus, les renseignements demandés doivent être *compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis* (cf. ch. 4 let. e protocole additionnel ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ainsi que A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 3). Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie cependant 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 (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ainsi que A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). 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 qu'il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont elle est appliquée (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Ainsi, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 avec les réf. citées).

2.3
La demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs *critères matériels* également (arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2).

2.3.1
2.3.1.1 Selon l'art. 25 CDI-GB, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des *renseignements vraisemblablement pertinents* pour appliquer la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents et renseignements demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 avec les réf. citées). En particulier, il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de s'opposer à la transmission d'informations parce que ledit Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est, en premier lieu, du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1). L'autorité requérante n'a dès lors pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement à démontrer l'existence de soupçons suffisants à ce propos. L'AFC est ainsi liée par l'état de fait présenté dans la demande d'assistance administrative, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes

(arrêts du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1 et A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6 avec les réf. citées). Il est en outre admissible de transmettre une information négative, par exemple celle selon laquelle aucun compte n'a pu être cerné en lien avec une personne déterminée (cf. arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.4.4).

2.3.1.2 En lien avec le critère – le « standard » pour reprendre les termes de la CDI-GB – de la pertinence vraisemblable, le protocole additionnel précise qu'il a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé (ch. 4 let. b protocole additionnel).

2.3.2

2.3.2.1 La demande d'assistance est également soumise au *respect du principe de subsidiarité* qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser, au préalable, toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.4 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.3). Ledit principe n'impose cependant pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.4, A-1515/2016 du 9 juin 2017 consid. 3.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.4). Par ailleurs, l'emploi, dans un protocole additionnel, du terme « utilisé » et non du terme « épuisé », comme c'est le cas au ch. 4 let. a du protocole additionnel, tend généralement à réduire la portée du principe de subsidiarité (arrêt du TAF A-2797/2016, A-2801/2016 du 28 décembre 2016 consid. 4.2.4.2 ; AURÉLIA RAPPO/AURÉLIE TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, in : RDAF 2013 II p. 1 ss, p. 23 s.).

Selon le Tribunal fédéral, le principe de la confiance implique en outre qu'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 la 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 (pour le lien étroit entre le principe de la subsidiarité et le principe de la confiance [consid. 2.3.3], arrêts du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.3 et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.4, A-6306/2015 du 15 mai 2017

consid. 4.2.2.3, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.4, A-2797/2016, A-2801/2016 du 28 décembre 2016 consid. 4.2.4.2 [décision attaquée au TF], A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6, A-7091/2014 du 9 juin 2015 consid. 7, A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1, A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.3 avec les réf. citées).

2.3.2.2 Spécifiquement en lien avec l'art. 25 CDI-GB et le principe de subsidiarité, le ch. 4 let. a du protocole additionnel impose à l'Etat requérant de formuler ses demandes de renseignements uniquement après avoir utilisé les procédures habituelles prévues par son droit interne aux fins d'obtenir ces renseignements. La conclusion ressortant directement du texte de cet accord entre les deux pays est, qu'en utilisant le terme « utilisé » au lieu d'« épuisé », la portée du principe de subsidiarité est réduite (consid. 2.3.2.1 ci-avant). Elle est au surplus confirmée par les travaux préparatoires du droit interne suisse et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu qui peuvent entrer en ligne de compte en vertu de l'art. 32 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111). Le Message concernant l'approbation d'un Protocole modifiant la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (FF 2010 241) précise à cet égard que : « le libellé de cette disposition diffère quelque peu de celui convenu dernièrement avec d'autres Etats, en ce sens que l'épuisement a trait à l'ensemble des procédures habituelles, et non seulement à la procédure fiscale » (FF 2010 241, 246). Cela dit, le ch. 2 de l'échange de lettres – dont l'entrée en vigueur est postérieure au Message (consid. 2.2.1.2 ci-avant ; RO 2013 131) – prévoit largement l'échange de renseignements entre la Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (consid. 2.3.1.2 ci-avant).

2.3.3 En outre, le *principe de la bonne foi* s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique 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 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3), 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-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2 [décision attaquée au TF], A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3 avec les réf. citées ; pour cette affirmation également sous l'angle du critère de la pertinence vraisemblable, consid. 2.3.1.1 ci-avant).

2.3.4 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 25 ch. 2 CDI-GB), les informations reçues ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision attaquée au TF] et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant qui est lié avec elle par un accord d'assistance administrative respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

2.4 Il peut encore arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 CDI-GB et art. 4 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune ; ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 avec les réf. citées). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). A ce niveau, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence

fiscale (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.5.1). Il suffit qu'il y ait une forme de rattachement économique (*wirtschaftliche Anknüpfung*) avec l'Etat requérant pour que l'art. 25 al. 1 CDI-GB s'applique (cf. arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.5.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.3.2 avec les réf. citées). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a en outre pas de lien avec la bonne foi (consid. 2.3.3 ci-avant) de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

2.5 Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'Etat requérant est en principe libre d'opter pour la voie de l'assistance administrative ou celle de l'entraide judiciaire (cf. ATF 137 II 128 consid. 2.3). Les griefs de la personne concernée selon lesquels la demande d'assistance administrative constituerait, d'une part, un abus de droit ou servirait, d'autre part, uniquement à contourner les dispositions de l'entraide internationale en matière pénale, doivent à ce titre être jugés par les autorités judiciaires compétentes pour la procédure d'assistance administrative de l'Etat requis soit, pour la Suisse, et sous réserve des art. 83 let. h et 84a de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), en principe le Tribunal de céans en dernière instance (ATF 137 II 128 consid. 2.2.2 et 2.3 ; cf. arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision attaquée au TF]). Dans l'arrêt ATF 137 II 128 précité, le Tribunal fédéral a cependant considéré qu'un Etat contractant ne contournait pas l'entraide en matière pénale en choisissant la voie de l'assistance administrative internationale et en laissant examiner sa demande par les autorités compétentes pour l'assistance administrative de l'Etat requis (ATF 137 II 128 consid. 2.3.2 ; arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décision attaquée au TF]).

3.

En l'espèce, le Tribunal de céans doit tout d'abord examiner si les conditions formelles de la demande d'assistance administrative ont été respectées (consid. 3.1). Il vérifiera ensuite le respect des différentes conditions matérielles (consid. 3.2).

3.1

Sur le *plan formel* (consid. 2.2 ci-avant), le Tribunal de céans analysera la forme de la demande (consid. 3.1.1), la période visée par la demande (consid. 3.1.2), l'interdiction de la pêche aux renseignements

(consid. 3.1.3), ainsi que le respect des règles de procédure de l'Etat requérant et de l'Etat requis (consid. 3.1.4).

3.1.1

3.1.1.1 Le Tribunal de céans constate, tout d'abord, que la demande du HMRC du […] 2015 est complète et circonstanciée. Concernant les autres informations mentionnées au ch. 4 let. c du protocole additionnel (consid. 2.1.1 ci-avant) ainsi qu'au ch. 2 de l'échange de lettres (consid. 2.2.1.2 ci-avant), elles ressortent également de la demande d'assistance administrative du HMRC. En particulier, tant le recourant (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 2) – par son nom, son surnom et sa date de naissance – de même que les quatre avocats présumés détenir les renseignements demandés (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 5 s.) sont aisément identifiables. Le Tribunal de céans remarque en particulier que le temps écoulé entre la demande d'assistance administrative et le prononcé de la décision attaquée n'est pas dû à la recherche et à l'identification du recourant et des détenteurs d'informations, mais à l'obtention des informations (cf. C.c, C.d et C.g).

3.1.1.2 La demande du HMRC liste également, par ordre chronologique, les nombreux évènements, transactions et relations que ladite autorité estime pertinents en relation avec les informations recherchées et qui concernent différents trusts dont le recourant pourrait bénéficier (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 3 s.). Le recourant se prévaut d'ailleurs lui-même du fait que la requête « énumère de façon très précise et détaillée tous les trusts, sociétés sous-jacentes et personnes physiques concernées, sur plusieurs pages » (mémoire de recours, p. 27). Par ailleurs, le recourant se limite à relever que l'AFC aurait indûment étendu le champ de la demande d'assistance administrative, en particulier en considérant que seuls les trusts de l'ex-épouse du recourant feraient l'objet de ladite demande (réponse, p. 2). Or, comme on le verra (consid. 3.1.3.1), l'argument ne saurait être suivi.

Vu les éléments qui précèdent, le Tribunal de céans considère que la demande d'assistance administrative du HMRC telle qu'interprétée par l'AFC respecte a priori les exigences formelles prévues par la CDI-GB (cf. art. 6 LAAF).

3.1.2 Sur la question de la période visée, la demande des autorités britanniques n'est en revanche pas aussi limpide (cf. dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 6). En effet, celle-ci indique qu'elle vise à obtenir toute information démontrant l'existence d'une quelconque influence du recourant sur les agissements des trustees antérieurs et postérieurs au

1er janvier 2011 (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 6 : « any information evidencing the existence of any influence over the actions of the trustees prior to and post the 1 January 2011 »). Compte tenu du champ d'application temporel de l'art. 25 CDI-GB (consid. 2.1.2 ci-avant), l'AFC a à juste titre limité la demande d'assistance administrative soit, en l'occurrence, à la période du 1er janvier 2011 au 5 avril 2013 (décision attaquée, p. 2 : « la demande concerne […] et se rapporte à la période du 1er janvier 2011 au 5 avril 2013 »). Le recourant ne conteste au demeurant explicitement ni la période visée par la demande d'assistance administrative du HMRC, ni la période retenue par l'AFC (cf. mémoire de recours, p. 26 ss et réplique, p. 2 s. ; cf. dossier autorité inférieure, pièce 91, p. 17 ss). Cela dit, la Cour se prononcera définitivement sur l'admissibilité de la transmission des informations requises au regard du champ d'application temporel de l'art. 25 CDI-GB lors de l'examen de la vraisemblable pertinence des informations demandées (consid. 3.2.1).

3.1.3

3.1.3.1 Le HMRC souhaite obtenir des informations au sujet de tous les trusts ou accords (« any trust/settlement ») énumérés en réponse à la question 1 de sa demande. Ladite question se réfère à tous les accords (« settlements ») passés par le recourant et où l'un des quatre avocats (« named persons ») aurait agi en qualité de « trustee, nominee settlor, protector or adviser » (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 7). En outre, l'autorité requérante cherche à obtenir des informations au sujet de toutes les sociétés (« all companies ») entièrement ou partiellement détenues par les trusts et où l'un des quatre avocats aurait agi en qualité de directeur (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 7). Certes relativement large, la demande du HMRC n'en est pas pour autant illimitée, dans la mesure où elle circonscrit et définit les entités juridiques, trusts et accords visés par sa demande et, d'après ses informations, liés au recourant. L'on ne saurait par conséquent y voir une pêche aux renseignements proscrite.

Contrairement à ce que soutient le recourant (mémoire de recours, p. 26 s. ; réplique, p. 2), la demande d'assistance administrative ne porte donc manifestement pas exclusivement sur les trusts établis par son ex-épouse. La référence à l'ex-épouse du recourant s'inscrit bien plus dans l'exposé du contexte factuel et historique dans lequel intervient la demande d'assistance administrative (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 3 s.). Or, l'exposé du rôle joué par l'ex-épouse du recourant, combiné aux autres indications circonstanciées fournies par le HMRC, notamment les destinataires et les montants précis de certaines transactions, est précisément un élément qui indique, d'une part, que ladite demande

n'intervient pas dans un but indifférencié et, d'autre part, qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents (consid. 2.3.1 ci-avant ; cf. ATF 141 II 436 consid. 4.4.3).

3.1.3.2 Cela dit, et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans rappelle – l'identification du recourant étant notamment limpide sur la base de la demande de l'autorité étrangère (consid. 3.1.1.1 ci-avant) – que l'argument d'une « fishing expedition » prohibée (cf. mémoire de recours, p. 37 ; réplique, p. 2) aurait déjà pu être rejeté pour ce motif. En effet, ledit critère ne revient pas tant à s'interroger sur l'étendue matérielle des renseignements sollicités par l'autorité requérante, mais plutôt à examiner la formulation de la demande afin de vérifier si cette dernière n'est pas disproportionnée et uniquement déposée à des fins de recherche de preuves (consid. 2.2.2 ci-avant). En d'autres termes, le critère de l'interdiction de la « pêche aux renseignements » se rattache plutôt à la précision formelle de la demande (cf. arrêt du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 4.1.2) plutôt qu'à son étendue matérielle, laquelle s'évalue en principe à l'aune du critère de la pertinence vraisemblable (consid. 3.2.1).

Vu les éléments qui précèdent, le Tribunal de céans considère que les faits présentés par le HMRC sont cohérents, qu'ils se sont en grande partie avérés au cours de la procédure d'assistance – étant précisé qu'il n'aurait de toute façon pas été nécessaire que chaque question conduise à une recherche fructueuse correspondante (consid. 2.2.2 ci-avant) – et que l'autorité fiscale britannique ne procède dès lors pas à une recherche de preuves au hasard. Une acception large des conditions formelles correspond du reste, et en particulier, à la lettre et à l'esprit du ch. 2 de l'échange de lettres (consid. 2.2.1.2 ci-avant).

3.1.4

3.1.4.1 A bien suivre le recourant, il se prévaut également du non-respect des règles de la procédure interne britannique. Il estime, en effet, que l'existence d'une procédure judiciaire l'opposant au HMRC au sujet de l'objet de la requête rendrait la demande d'assistance administrative « invalide et/ou prématurée (comme attesté par Y. _____) », selon l'avis de droit produit (« Pièce B », annexe 44 et « Pièce D »). Le recourant se plaint ainsi, en particulier, d'une violation de son droit d'être entendu en lien avec le rejet de l'avis de droit de l'expert anglais et dont les conclusions indiqueraient que le HMRC ne respecterait pas le droit interne anglais (mémoire de recours, p. 32 s.). Or, comme le retient à juste titre l'AFC (décision attaquée, p. 13), un tel avis de droit, fût-il rédigé par un juge auprès de deux instances de droit fiscal, ne constitue pas une preuve

exempte de doute pour les autorités suisses ; on ne saurait par exemple lui reconnaître la même force probante qu'à une décision de dernière instance entrée en force. Le seul fait que le HMRC n'aurait pas « joué cartes sur table » (mémoire de recours, p. 31 s.) ne suffit pas à démontrer une violation effective et manifeste du droit interne anglais. Il s'agit somme toute d'une appréciation subjective par l'expert anglais des intentions du HMRC, autorité dont la bonne foi est présumée (consid. 2.2.3 et 2.3.3 ci-avant). Par souci d'exhaustivité, la Cour indique encore que l'argument de Y. _____ au ch. 58 de sa legal opinion du 2 novembre 2016 (« Pièce B », annexe 44), selon lequel le « legal professional privilege » anglais empêcherait une obtention des informations de la part des quatre avocats, n'est pas pertinent aux fins de la présente procédure.

3.1.4.2 Le recourant invoque encore trois procédures pendantes en Grande-Bretagne en lien avec ses affaires fiscales, à savoir un recours fiscal, une demande de révision et une demande pour violation de contrat par le HMRC (mémoire de recours p. 15 ss). Il n'appartient toutefois pas à l'AFC, saisie d'une demande d'assistance administrative, de vérifier que la procédure dans l'Etat requérant s'est déroulée en conformité de toutes les dispositions internes applicables ; les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit et de la procédure étrangers. Avec diligence, au vu des informations dont disposait l'administration suisse au sujet, apparemment, d'un accord entre le recourant et les autorités britanniques à soumettre pour confirmation au Tax Dispute Resolution Board (C.a ; dossier autorité inférieure, pièces 58, 60 et 62), l'AFC a de surcroît pris contact avec le HMRC pour clarifier son intention de maintenir, ou non, la demande. Compte tenu de la réponse claire du HMRC (dossier autorité inférieure, pièce 62 : « I will not withdraw the request at this time and will leave with you as extant until such times as my operational colleagues provide me a further update »), l'AFC n'avait finalement aucune raison de douter de la bonne foi de l'Etat requérant quant au respect de ses règles de procédure internes.

3.1.4.3 Sur la question du respect des règles de la procédure suisse, le Tribunal de céans relève, en particulier, que tant le recourant que les quatre avocats ont été dûment informés de l'existence de la procédure d'assistance administrative (cf. art. 9 et 10 LAAF ; dossier autorité inférieure, pièces 2 à 5). Ce faisant, l'AFC a respecté l'art. 14 al. 1 LAAF et le droit d'être entendu des parties lequel ne portait, à ce stade de la procédure (cf. dossier autorité inférieure, pièce 49), que sur la réception de la demande et les renseignements y relatifs nécessaires. Aussi, avant la notification de la décision finale du 12 janvier 2017, l'AFC a donné au

recourant la possibilité de consulter l'intégralité des pièces du dossier (dossier autorité inférieure, pièce 85), et ce, en application de l'art. 15 LAAF (sur la relation entre les art. 14 al. 1 et 15 LAAF, arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4).

3.1.4.4 Les informations à transmettre par les quatre avocats au HMRC ne sont d'ailleurs pas couvertes par le secret professionnel de l'avocat. En effet, elles entrent dans le cadre de leur activité atypique (sur l'activité typique et l'activité atypique, cf. ATF 135 III 410 consid. 3.3 ; cf. dossier autorité inférieure, pièce 67, p. 1 s.). La question de savoir si, du point de vue de la Suisse, le secret professionnel de l'avocat s'oppose et dans quelle mesure à la transmission d'informations dans le contexte de l'application de la CDI-GB (cf. art. 25 al. 3 et 5 CDI-GB) ne doit pas être tranchée ici.

Vu les éléments qui précèdent, et selon les critères établis de jurisprudence constante (consid. 2.2.3 ci-avant), le Tribunal de céans considère que les renseignements demandés par le HMRC sont compatibles avec les règles de procédure applicables tant dans l'Etat requérant que dans l'Etat requis.

La demande d'assistance litigieuse du MFI respecte ainsi les conditions formelles de l'assistance administrative.

3.2
Le Tribunal de céans doit encore examiner si la demande respecte les *conditions matérielles* de l'assistance administrative (consid. 2.3 ci-avant). Il analysera la pertinence vraisemblable des informations demandées (consid. 3.2.1), le principe de subsidiarité (consid. 3.2.2), le principe de spécialité (consid. 3.2.3) et, enfin, le principe de la bonne foi (consid. 3.2.4).

3.2.1
3.2.1.1 En lien avec la pertinence vraisemblable des informations demandées (consid. 2.3.1 ci-avant), le Tribunal de céans constate que le HMRC indique, dans sa demande, que le recourant est un ressortissant du Royaume-Uni et qu'il y résiderait. En tant que résident et personne domiciliée au Royaume-Uni, il y serait assujetti sur ses revenus et gains mondiaux (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 3 ; cf. art. 2 CDI-GB). L'autorité britannique expose qu'elle suspecte le recourant de ne pas déclarer certains revenus et gains en capital générés, d'une part, par des trusts qu'il contrôlerait et, d'autre part, par les sociétés détenues par ces trusts (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 5). Le HMRC aurait ainsi été

trompé quant à la nature et à l'étendue de l'influence véritablement exercée par le recourant sur lesdits trusts (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 3). En conséquence, le HMRC réclame des informations au sujet de l'existence d'une influence directe ou indirecte du recourant sur les agissements des trustees, par le truchement des quatre avocats, et ce, avant et après le 1er janvier 2011. Le Tribunal rappelle à cet égard que l'AFC a limité la période concernée par la demande du 1er janvier 2011 au 5 avril 2013 (consid. 3.1.2 ci-avant).

3.2.1.2 De l'avis de la Cour de céans, il ne reste cependant pas clairement établi si l'ensemble des renseignements requis et dont la transmission est envisagée (1) soit continuent à produire des effets ultérieurement au 1er janvier 2011 (cf. ch. 2 a] du dispositif de la décision attaquée), (2) soit visent des informations extérieures à la période déterminante et entièrement révolues avant le début de celle-ci (cf. ch. 2 b] du dispositif de la décision attaquée), mais qui seraient néanmoins, et d'après les seules indications du HMRC, susceptibles d'avoir une incidence fiscale pour la période ultérieure au 1er janvier 2011 (cf. dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 3 qui indique que les autorités fiscales britanniques peuvent contrôler une situation fiscale sur une période de 20 ans).

Le Tribunal de céans remarque à cet endroit que l'AFC, dans sa réponse du 26 avril 2017 (cf. art. 58 al. 1 PA), a néanmoins spontanément caviardé certaines informations antérieures au 1er janvier 2011 (réponse, p. 2). Le recourant ne s'est pas prononcé au sujet de ce caviardage, alors même qu'il en avait la possibilité dans sa réplique spontanée (dossier, pièce 12) ; de toute manière cette solution lui est plus favorable en ce qu'elle revient à transmettre moins d'informations qu'initialement envisagé au stade de la notification de la décision finale. Rien n'empêche, au demeurant, l'autorité inférieure de modifier sa décision à ce stade (cf. art. 19 al. 5 LAAF en relation avec l'art. 58 al. 2 PA), ce qui vaut en particulier si elle modifie la décision – en la présente cause l'étendue des informations à transmettre – en faveur du recourant.

Cela dit, et en fin de l'arrêt (consid. 4), le Tribunal détaillera les informations et les documents qu'il estime devoir être caviardés avant la transmission à l'autorité requérante. En effet, ceux-ci portent sur des renseignements entièrement révolus au 1er janvier 2011 et qui ne sont, ni couverts par le champ d'application temporel du nouvel art. 25 CDI-GB, ni vraisemblablement pertinents.

3.2.1.3 Les questions adressées par le HMRC à l'intention des quatre avocats s'avèrent ensuite, certes plus ou moins larges, mais néanmoins précises ; le recourant souligne d'ailleurs la précision de la requête (mémoire de recours, p. 38). La description factuelle et historique apparaît circonstanciée. La demande est complète, tout en motivant également les différentes informations que le HMRC cherche à obtenir et que cette autorité estime nécessaires pour la conduite de ses investigations fiscales à l'encontre du recourant (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 3 ss). Il n'appartient pas à l'AFC de remettre en cause, d'une part, le bien-fondé de l'état de fait présenté dans la demande d'assistance administrative et, d'autre part, les soupçons nourris par les autorités fiscales étrangères à l'égard des affaires du recourant (consid. 2.3.1.1 ci-avant), d'autant plus que l'art. 4 let. b du protocole additionnel retient le critère de la pertinence vraisemblable en tant que « standard » ayant en principe pour but d'assurer un échange de renseignements qui soit le plus large possible entre la Suisse et le Royaume-Uni (consid. 2.3.1.2 ci-avant). Les questions adressées à l'AFC ont dès lors un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et les renseignements sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère.

Vu les éléments qui précèdent, le Tribunal de céans considère que les renseignements sollicités par le HMRC sont vraisemblablement pertinents (sous réserve des informations à caviarder cf. consid. 4 ci-après) Lesdits renseignements le paraissent même d'autant plus que, toujours selon les indications de l'autorité britannique, le recourant n'aurait précisément pas déclaré à son endroit les fraudes fiscales suspectées, mais d'autres fraudes (A.c ci-avant ; dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 1), ce que ladite autorité cherche précisément à éclaircir.

3.2.2

3.2.2.1 S'agissant du respect du principe de subsidiarité (consid. 2.3.2 ci-avant), la demande d'assistance administrative du HMRC mentionne expressément que les informations sollicitées ne peuvent être obtenues par la seule application des moyens d'investigation disponibles en vertu du droit interne britannique (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 7 : « […] which are not available to my investigators under our domestic legislation in the UK […] »). Conformément au principe de confiance qui doit régner dans les relations entre Etats (consid. 2.3.3 ci-avant et 3.2.4), le Tribunal de céans ne discerne aucun motif de remettre en doute le respect du principe de subsidiarité par l'autorité requérante.

3.2.2.2 L'identification des détenteurs d'informations présumés par l'Etat requérant doit finalement être distinguée des informations qu'ils peuvent concrètement détenir et que l'Etat requérant cherche précisément à obtenir par le truchement de sa demande d'assistance administrative. En d'autres termes, la précision formelle de la demande d'assistance administrative – s'agissant de l'identification des détenteurs présumés d'informations – n'a en principe pas d'incidence du point de vue du principe de subsidiarité. Ce dernier vise, en effet, uniquement l'épuisement de ses moyens internes par l'Etat requérant, et ce, en vue de l'obtention des informations recherchées. Cela vaut d'autant plus dès lors que, comme en l'occurrence, l'Etat requérant expose, dans sa demande initiale, l'impossibilité d'obtenir les informations par ses moyens internes et confirme, de surcroît, sa volonté de maintenir la demande d'assistance administrative (cf. C.a et consid. 3.1.4.2 ci-avant).

Vu ce qui précède, le Tribunal de céans considère que la demande d'assistance administrative du HMRC respecte le principe de subsidiarité.

3.2.3 En référence à l'art. 25 CDI-GB (consid. 2.2 ci-avant), le fonctionnaire agissant pour le compte des autorités britanniques confirme, en préambule, le respect du principe de spécialité (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 2 : « I confirm that use and disclosure of any information provided will be governed accordingly »). En tant qu'Etat requis, la Suisse n'a à ce titre pas à remettre en doute la bonne foi des allégations du HMRC, en particulier si l'autorité britannique lui confirme expressément le respect des termes de la Convention de double imposition liant les deux Etats (consid. 2.3.3 ci-avant).

Sur cette base, le Tribunal de céans considère que la demande d'assistance administrative du HMRC respecte le principe de spécialité.

3.2.4
Il reste encore à examiner s'il existe des éléments établis et concrets remettant en doute la présomption de bonne foi du HMRC (consid. 2.3.3 ci-avant).

3.2.4.1 En premier lieu, le Tribunal de céans constate qu'il n'existe aucun élément donnant à penser que la demande d'assistance administrative reposerait elle-même sur un comportement contraire à la bonne foi (cf. art. 7 LAAF). Dans sa demande, le HMRC expose les suspicions de fraude qu'il nourrit à l'endroit du recourant (dossier autorité inférieure, pièce 1 ; décision attaquée, p. 2 s.). A cela s'ajoute le fait que le recourant aurait fourni de fausses déclarations aux autorités fiscales de l'Etat requérant

dans le contexte d'une procédure d'immunité de poursuite (« immunity of prosecution » ; dossier autorité inférieure, pièce 1). Si le HMRC n'indique certes pas la manière dont il a obtenu les différentes et nombreuses informations au sujet des affaires fiscales du recourant, cela ne suffit cependant pas à inverser la présomption de bonne foi entre l'Etat requérant et l'Etat requis (consid. 2.3.3 ci-avant).

3.2.4.2 S'agissant ensuite des développements du recourant en lien avec son assujettissement illimité et sa résidence fiscale en Suisse (mémoire de recours, p. 6 ss et 27 ss), comme le rappelle à juste titre l'AFC (réponse, p. 5), il ne s'agit pas non plus d'un élément concret de nature à remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant (consid. 2.3.3). La Cour de céans rappelle que l'argument de la résidence fiscale est une question de fond qui n'a pas à être tranchée par les autorités suisses au stade de l'assistance administrative (consid. 2.4 ci-avant). Elle n'a ainsi pas à l'examiner, raison pour laquelle les pièces telles que les bordereaux d'impôts suisses ne sont d'aucun secours au recourant (cf. « Pièce B » produite à l'appui du recours). Il incombe en revanche au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes de l'Etat contractant, et ce, indépendamment des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5). Le grief du recourant selon lequel l'AFC aurait procédé à une appréciation arbitraire des preuves (mémoire de recours, p. 38 s.) doit ainsi être rejeté.

Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans remarque encore que le dossier de l'autorité inférieure contient des informations indiquant que le recourant continuerait à disposer d'une adresse de contact personnelle à […] (Royaume-Uni) (dossier autorité inférieure, pièces 61, 64, 65, 68 et 69). Sans être à lui seul décisif (consid. 2.4 ci-avant), cet élément paraît néanmoins, d'une part, indiquer la bonne foi du HMRC dans ses démarches tendant à examiner l'imposition du recourant en vertu de sa propre législation fiscale interne (cf. art. 4 al. 1 CDI-GB) et, d'autre part, relativiser l'argumentation du recourant. En tout cas, ces éléments indiquent que la demande du HMRC se fonde sur les critères d'assujettissement que l'on retrouve en particulier à l'art. 4 al. 1 CDI-GB. Cela suffit en définitive à convaincre le Tribunal de céans qu'il existe ou pourrait exister une forme de rattachement économique (consid. 2.4 ci-avant) du recourant avec l'Etat requérant.

3.2.4.3 En référence à l'ATF 137 II 128 précité (consid. 2.5 ci-avant), et comme le souligne à juste titre le recourant, l'Etat requérant peut librement

choisir entre la voie de l'entraide judiciaire ou de l'assistance administrative (mémoire de recours, p. 34). La demande du HMRC précise que les éventuelles investigations complémentaires restent, le cas échéant, du ressort du HMRC (dossier autorité inférieure, pièce 1, p. 2 : « […] the Commissioners (of HMRC) reserve the right to commence a criminal investigation with a view to prosecution »). Or, il ne revient ni à l'autorité inférieure, ni même au Tribunal de céans – lequel ne dispose d'aucune compétence en matière pénale – d'analyser en profondeur l'étendue des compétences internes du HMRC. Le principe de la bonne foi commande, en d'autres termes, une confiance mutuelle entre Etats contractants quant à la destination des informations transmises et quant au respect du principe de spécialité par les autorités de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2). D'une part, la demande du HMRC n'est ainsi pas constitutive d'un abus de droit et, d'autre part, elle ne sert pas uniquement à contourner les dispositions de l'entraide internationale en matière pénale (consid. 2.5 ci-avant).

Finalement, la voie choisie pour l'obtention des informations n'est pas un élément propre à faire douter le Tribunal de céans de la bonne foi de l'Etat requérant dans ses démarches. La Cour de céans remarque que l'AFC indique expressément aux autorités compétentes britanniques que « les informations citées au chiffre 2 ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à X. _____ […] » (décision attaquée, p. 20). Or, il n'y a pas de raisons suffisantes de douter du respect de cette injonction par les autorités britanniques. L'interdiction du principe de double incrimination dont se prévaut le recourant (mémoire de recours, p. 33 s.) reste relative à la procédure d'entraide judiciaire en matière pénale ; l'argument n'a donc en principe pas sa place dans une procédure d'assistance administrative. En conséquence, les démarches du HMRC ne constituent pas un détournement des voies de droit prévues entre Etats contractants. Le Tribunal de céans rappelle, de surcroît, que l'art. 25 CDI-GB, déjà dans son ancienne teneur, n'excluait de toute manière pas l'échange de renseignements dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente (consid. 2.1.2 ci-avant).

Vu ce qui précède, le Tribunal de céans considère que la demande d'assistance administrative du HMRC respecte le principe de bonne foi.

Ainsi, la demande du HMRC remplit les conditions formelles et matérielles de l'assistance administrative.

4.
En dernier lieu, il convient de considérer ce qui suit en relation avec le caviardage – déjà entrepris partiellement par l'AFC – concernant des informations antérieures au 1er janvier 2011 (consid. 3.2.1.2 ci-avant).

4.1 Tout d'abord, et compte tenu du caviardage complémentaire de certaines informations spontanément entrepris par l'AFC dans sa réponse du 26 avril 2017 (F.c et consid. 3.2.1.2 ci-avant ; pièces 5 à 11 et 16 de la pièce 85 du dossier de l'autorité inférieure), il conviendra évidemment d'observer lesdits caviardages complémentaires (pièces 5 à 11 et 16 annexes modifiées de la pièce 85) également au moment de la transmission définitive de ces renseignements à l'autorité requérante.

4.2 Ensuite, sans pour autant entreprendre un examen d'office de l'ensemble des pièces du dossier (cf. consid. 1.4.2 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral observe qu'il est manifeste que les annexes 12 et 23 de la pièce 85 du dossier de l'autorité inférieure contiennent des informations absolument similaires à celles que l'AFC a entrepris de caviarder et que l'AFC aurait dû spontanément caviarder (consid. 4.1 ci-avant). Avant leur envoi définitif au HMRC, il s'agira donc de caviarder dans ces deux annexes les dates antérieures au 1er janvier 2011.

4.3 Enfin, concernant les dates mentionnées au ch. 2 a) du dispositif de la décision, il s'agit d'informations portant sur des éléments continuant à produire des effets juridiques à ce jour, de sorte que le Tribunal de céans n'estime pas nécessaire qu'elles soient caviardées (consid. 2.1.2 ci-avant). Il en va de même en ce qui concerne les dates mentionnées sous ch. 2 b) de la décision attaquée.

En conséquence, la décision finale de l'AFC doit être modifiée dans le sens que les annexes 12 et 23 à la pièce 85 du dossier de l'autorité inférieure sont à caviarder.

En revanche, et après pesée de tous les intérêts en cause (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1), les noms des différentes personnes qui apparaissent dans ces informations et documents peuvent être transmis. D'une part, ces indications ne sont pas le fruit d'un pur hasard et, d'autre part, elles doivent être considérées comme étant vraisemblablement pertinentes pour le HMRC, et ce, compte tenu de l'état de fait décrit et des informations recherchées (ATF 143 II 185 consid. 3.2, ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). Au demeurant, leur suppression rendrait la demande d'assistance administrative vide de sens.

5.

5.1 Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5’000.–. Vu l’admission très partielle du recours et non pas dans ses conclusions principales telles qu’elles ressortent de l’acte de recours du 10 février 2017, les frais de procédure sont mis à la charge du recourant (art. 63 al. 1 PA) à raison de neuf dixièmes, soit Fr. 4'500.–. Ce montant est prélevé sur l’avance de frais de Fr. 5'000.– déjà versée (cf. 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]). Le solde de Fr. 500.– sera restitué au recourant une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour lui de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

5.2 Une indemnité de dépens de Fr. 750.– est allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA ; art. 7 al. 2 FITAF), lequel n’a du reste produit aucune note de frais. L’autorité inférieure n’a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

6.

S’agissant finalement des voies de droit qui entrent en ligne de compte ici, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a, 90 ss et 100 al. 2 let. b de la LTF. Par conséquent, le présent arrêt, qui concerne un cas d’assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaqué par un recours en matière de droit public, à condition qu’une question juridique de principe se pose ou qu’il s'agisse pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Il revient au Tribunal fédéral de dire si les conditions de recevabilité du recours sont réunies.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis, dans le sens des considérants. Pour le surplus, le recours est rejeté.

2.

La décision finale de l’autorité inférieure est modifiée dans le sens que l’AFC doit, avant la transmission des informations au HMRC, procéder aux modifications et caviardages complémentaires mentionnés au considérant 4.

3.

Les frais de procédure par Fr. 4’500.– sont mis à la charge du recourant. Le solde de Fr. 500.– lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et

exécutoire, à charge pour lui de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 750.– au recourant à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

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

La présidente du collège : Le greffier :

Annie Rochat Pauchard Dario Hug

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. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :