



Cour I
A-685/2020

Arrêt du 28 mars 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,
Dimitri Persoz, greffier

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,
tous représentés par
Maître Floran Ponce,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES)

Faits :**A.**

Les autorités compétentes espagnoles (ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale espagnole) ont adressé plusieurs demandes d'assistance administrative, datées (...), cette dernière complétée par courrier du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées sur l'art. 25^{bis} de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI CH-ES, RS 0.672.933.21).

A.a Dans ses requêtes du (...), l'autorité fiscale espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de Madame B. _____ ainsi que de Monsieur A. _____. En effet, l'autorité requérante a expliqué en substance qu'elle avait de sérieux doutes quant à la résidence fiscale suisse des personnes précitées et qu'elle disposait d'éléments tendant à établir une résidence fiscale espagnole.

A.b Afin d'évaluer la situation fiscale de Madame B. _____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation, l'autorité requérante a demandé à l'AFC ce qui suit.

1. Copies of tax returns submitted to the relevant tax authorities, either as a resident or as non-resident. Details of any taxes paid in Switzerland by Mrs. B. _____, and details of the sources of income declared.
2. If Mrs. B. _____ were regarded as a resident in Switzerland, please provide us with the relevant grounds and supporting documents to consider her as a resident in Switzerland for tax purposes. Please mention whether Mrs. B. _____ is obliged to pay taxes in Switzerland for her worldwide income and wealth.
3. Where appropriate, identification of assets (real estate, vehicles, boats, yachts, works of art, paintings, etc.) owned by Mrs. B. _____ in Switzerland. Details of the habitual housing.
4. Identification of entities where Mrs. B. _____ is registered as director, shareholder, partner, member of the Board of Management or beneficial owner. If any, please provide us with the Financial Statements submitted by the entities.

5. Details of any income obtained by Mrs. B. _____ and the relevant withholding taxes. Particularly, please provide us with information about dividends paid to Mrs. B. _____.

Dans sa seconde requête datée du même jour, l'autorité fiscale espagnole a demandé à l'AFC les renseignements complémentaires suivants :

As regards D. _____, we would be very grateful if you could provide us with the following information concerning Mrs. B. _____ related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016:

Regarding debit/credit card number (...) issued by D. _____:

- 1) Identification of the individual holder of the mention debit/credit card.
- 2) Identification of the relevant bank accounts linked to the above mentioned debit/credit cards.
- 3) Movements of the mention debit/credit card.
- 4) Movements of the bank account associated to the mentioned debit/credit card.

Where appropriate,

- 1) Identification of other debit/credit cards.
- 2) Identification of other bank accounts.
- 3) Movements of the other bank accounts.
- 4) Movements of the other debit/credit cards.
- 5) Account balances of the other bank accounts on 01/01/2013, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 and 31/12/2016
- 6) Financial investments, deposits, Securities,
- 7) Loan Contracts. Please provide us with copy.

A.c Dans sa demande du (...), afin d'évaluer la situation fiscale de Monsieur A. _____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation, l'autorité requérante a demandé à l'AFC ce qui suit :

As regards D. _____, we would be very grateful if you could provide us with the following information concerning Mr. A. _____ related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016:

Regarding the following debit/credit cards issued by D. _____ :

(...)

- 1) Identification of the individual holder of the mention debit/credit cards.
- 2) Identification of the relevant bank accounts linked to the above mentioned debit/credit cards.
- 3) Movements of the mention debit/credit cards.
- 4) Movements of the bank accounts associated to the mentioned debit/credit cards.

Where appropriate,

- 1) Identification of other debit/credit cards.
- 2) Identification of other bank accounts.
- 3) Movements of the other bank accounts.
- 4) Movements of the other debit/credit cards.
- 5) Account balances of the other bank accounts on 01/01/2013, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 and 31/12/2016
- 6) Financial investments, deposits, securities,
- 7) Loan contracts. Please provide us with a copy.

Dans une deuxième requête datée du même jour, l'autorité fiscal espagnole a demandé à l'AFC les renseignements complémentaires suivant :

As regards E. _____, we would be very grateful if you could provide us with the following information concerning Mr. A. _____ related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016:

Regarding the following bank accounts:

(...)

1) Identification of the holders, authorized person and ultimate beneficial owners of the mentioned bank accounts.

2) Movements of the mentioned bank accounts.

3) Identification and movements of the debit/credit cards associated to the mentioned bank accounts. Please identify the holder card.

4) Accounts balances on 01/01/2013, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 and 31/12/2016.

Where appropriate

1) Identification of other bank accounts in which Mr. A. _____ is holder, authorized or ultimate beneficial owner.

2) Movements of the other bank accounts.

3) Movements of the other debit/credit cards associated.

4) Account balances of the other bank accounts on 01/01/2013, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 and 31/12/2016.

5) Financial Investments, deposits, securities,... [rect.]

6) Loan contracts. Please provide us with a copy.

Dans une troisième requête datée du même jour, l'autorité fiscal espagnole a demandé à l'AFC ce qui suit :

We would be very grateful if you could provide us with the following information concerning Mr. A. _____ related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016:

1. Copies of tax returns submitted to the relevant tax authorities, either as a resident or as non-resident. Details of any taxes paid in Switzerland by Mr. A. _____, and details of the sources of income declared.

2. If Mr. A. _____ were regarded as a resident in Switzerland, please provide us with the relevant grounds and supporting documents to consider him as a resident in Switzerland for tax purposes. Please mention whether Mr. A. _____ is obliged to pay taxes in Switzerland for his worldwide income and wealth.

3. Where appropriate, identification of assets (real estate, vehicles, boats, yachts, works of art, paintings, etc.) owned by Mr. A. _____ in Switzerland. Details of the habitual housing.

4. Identification of entities where Mr. A. _____ is registered as director, shareholder, partner, member of the Board of Management or beneficial owner. If any, please provide us with the Financial Statements submitted by the entities.

5. Details of any income obtained by Mr. A. _____ and the relevant withholding taxes. Particularly, please provide us with information about dividends paid to Mr. A. _____.

B.

Par ordonnances de production séparées des 22 août et 27 août 2018, l'AFC a demandé à la banque D. _____, à l'Administration fiscale du Canton de (...), à la banque E. _____ et à Monsieur A. _____ de produire les documents et renseignements requis par les demandes d'assistance administrative.

B.a Par lettre du 31 août 2018 et procuration annexée, Maître Floran Ponce a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de Monsieur A. _____ et Madame B. _____ dans le cadre de la présente procédure d'entraide administrative et requis la consultation des pièces du dossier.

B.b Par courriers des 3, 4 et 7 septembre 2018 adressés à l'AFC, soit dans le délai imparti, la banque D. _____ et la banque E. _____ ont fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. L'Administration fiscale du Canton de (...) a quant à elle fourni les informations requises hors délai, par courrier du 12 septembre 2018. Monsieur A. _____ a, quant à lui, transmis les informations requises le 17 septembre 2018, soit dans un délai supplémentaire consenti par l'AFC.

B.c Par ordonnance de production du 5 octobre 2018, l'AFC a demandé à la banque F. _____ de produire, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.d Par courriers des 11 et 18 octobre 2018 à l'AFC, la banque F. _____ a transmis une partie des documents requis.

C.

Par requête complémentaire du (...), l'autorité requérante a indiqué que Madame B. _____ avait transféré certains de ses avoirs auprès de la

banque E. _____ et a requis l'entraide administrative au sujet du compte bancaire (...).

D.

Par requêtes complémentaires du (...), complétées par courriels du 7 mars 2019, l'autorité fiscale espagnole a indiqué que Madame B. _____ et de Monsieur A. _____ avaient transférés certains de leurs avoirs auprès de la banque F. _____ et a requis l'entraide administrative au sujet du compte bancaire n. (...).

E.

Par ailleurs, ces différentes demandes d'assistance administrative précèdent toutes :

- a) All information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request;
- b) The request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request
- c) In similar circumstances, the information would be available if our own laws and administrative practices applied
- d) All possibilities concerning procurement of information within one's own legal jurisdiction have been exhausted except for those which would have involved a disproportionate effort.

F.

Par courrier du 5 mars 2019, l'AFC a indiqué les informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole, accompagnées des documents utiles et a imparti un délai de 10 jours aux intéressés pour prendre position par écrit.

G.

Maître Floran Ponce a remis ses observations à l'AFC le 29 mars 2019.

H.

Par ordonnance de production du 29 juillet 2019, l'AFC a demandé à la banque F. _____ de fournir les dates d'ouverture et de fermeture des relations bancaires ouvertes auprès de cette dernière ainsi que les documents bancaires manquants.

I.

F. _____ a donné suite, le 31 juillet 2019, à la demande précitée.

J.

Par courrier du 21 août 2019, l'AFC a notifié la nouvelle teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante et a imparti un délai de 10 jours aux intéressés pour prendre position par écrit.

K.

Maître Floran Ponce a remis, après avoir obtenu une prolongation de délai, ses observations à l'AFC le 11 septembre 2019.

L.

Par décision finale du 31 décembre 2019, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour les renseignements transmis par la banque D._____, la banque F._____, la banque E._____, l'Administration fiscale du Canton de (...) ainsi que par Monsieur A._____ et Madame B._____.

M.

Par acte du 5 février 2020, A._____ (ci-après : le recourant 1), B._____ (ci-après : la recourante 2), et C._____ (ci-après le recourant 3, ci-après et tous ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, Maître Floran Ponce, ont 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 31 décembre 2019. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à la recevabilité du recours ; principalement, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 31 décembre 2019 (ci-après la décision attaquée, la décision querellée ou la décision finale) ; subsidiairement, à la modification de la réponse de l'AFC relative à la domiciliation fiscale du recourant 1 et de la recourante 2 en ce sens que des précisions devront être apportées quant aux éléments d'information fournis à l'autorité requérante sur leur lieu de résidence, à la modification des réponses apportées par l'AFC relatives à la situation du revenu et de la fortune du recourant 1 et de la recourante 2, en ce sens qu'il devra être indiqué à l'autorité fiscale espagnole que l'AFC ne dispose d'aucune information sur les revenus et la fortune du recourant 1 et de la recourante 2, au retrait des annexes 05 à 10 des renseignements à transmettre à l'autorité requérante ainsi qu'au caviardage de toutes données qui ne seraient pas vraisemblablement pertinentes ; encore plus subsidiairement, à l'annulation de la décision finale et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision ; en tout état de cause, au rejet de toutes autres plus amples ou contraires conclusions.

M.a Dans sa réponse du 24 mars 2020, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'irrecevabilité du recours.

M.b Par courrier du 3 avril 2020, Maître Floran Ponce a requis et obtenu l'accès aux *Status Updates* du 28 février 2020.

N.

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

Droit :**1.**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.1 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 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). Déposées (...), les demandes d'assistances litigieuses et leurs compléments entrent 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).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.3 En l'espèce, le recourant 1 et la recourante 2 sont des personnes concernées 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 leur est reconnue. S'agissant du recourant 3, l'AFC lui a notifié la décision finale du 31 décembre 2019 en qualité de personne habilitée à recourir. Le recourant 3 dispose conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, la Cour retient que le recourant 3 dispose également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

1.4 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit 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).

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

2.

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8e éd., 2020, n°1146 ss).

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (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).

2.2 Les recourants font valoir les griefs suivants. Premièrement, ils invoquent une violation de l'ordre public dans la mesure où la transmission des informations en cause à l'autorité fiscale espagnole les exposerait à un impôt confiscatoire. Deuxièmement, puisque le modèle d'imposition de l'Espagne serait contraire à ses obligations internationales, la demande d'assistance déposée par l'autorité requérante violerait le principe de la bonne foi. Troisièmement, les recourants avancent une violation du principe de la pertinence vraisemblable sous deux angles. Les informations transmises au sujet des trusts G._____ et H._____, des comptes n. (...) et (...) ne seraient pas vraisemblablement pertinentes dans la mesure où le recourant 1 et la recourante 2 n'en seraient ni les bénéficiaires légaux ni économiques. De plus, l'AFC aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable en raison de l'état des informations relatives au lieu de résidence ainsi qu'à la situation du revenu et de la fortune du recourant 1 et de la recourante 2 qu'elle compte transmettre.

2.3 Le Tribunal examinera d'abord d'office les dispositions légales applicables au cas d'espèce (consid. 3 ss infra). Les questions matérielles rela-

tives au principe de l'ordre public (consid. 4 ss infra), de la bonne foi (consid. 5 ss infra) et de la pertinence vraisemblable (consid. 6 ss infra) seront ensuite abordées.

3.

L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25^{bis} CDI CH-ES – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – et par le ch. IV du Protocole joint à la CDI CH-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI CH-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 28 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1^{er} juin 2007 (RO 2007 2199 ; FF 2006 7281). Elles ont ensuite été amendées par un protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367), en l'occurrence ses art. 9 et 12 (FF 2011 8391, 8397 s. ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1 ; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1 ; A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3 ; et A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

3.1 Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, en ce qui concerne l'Espagne, les impôts sur le revenu des personnes physiques (art. 2 al. 3 let. a [i] CDI CH-ES). Les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011 ; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1 ; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1 ; A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3), de sorte que la présente affaire, qui porte sur les périodes fiscales du (...) 2013 au (...) 2016, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.

Selon l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI-ES, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait *contraire à l'ordre public* (pour les développements qui suivent, arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9).

4.1 Selon le message du Conseil fédéral, tant l'art. 26 du MC OCDE que son commentaire (voir MC OCDE [version abrégée], Commentaire, 2014

[ci-après : Commentaire]) mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements. Celles-ci sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est indiqué que l'échange de renseignements peut être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre public. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (message sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire, n° 19.5 ad art. 26 MC OCDE, évoquant par ailleurs les « intérêts vitaux de l'Etat lui-même » en lien par exemple avec des informations sensibles des services secrets (arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

4.2 C'est le lieu de rappeler que si le Commentaire ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre (arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.1.1), il est néanmoins utile pour confirmer le résultat d'une interprétation (ATF 143 II 202 consid. 6.3.4).

4.3 La notion d'ordre public figure comme limite à l'assistance internationale dans plusieurs instruments conventionnels. On peut citer ici l'art. 21 de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017) relatif à la protection des personnes et aux limites de l'obligation d'assistance (voir son art. 21 al. 2 let. b et d). A ce propos, il a été souligné qu'on peut voir une atteinte à l'ordre public dans des cas emportant une grave méconnaissance des valeurs fondamentales d'un Etat de droit (procédure contraire aux principes d'équité et heurtant de manière intolérable la conception suisse du droit ; sanction draconienne ; sérieuse mise en danger de la personnalité du titulaire du compte ; Etats incapables de respecter les garanties minimales de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974] et du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en vigueur pour la Suisse depuis le 18 septembre 1992] ; atteinte aux principes constitutionnels de la sécurité du droit et de la bonne foi ; voir PAPADOPOULOS LYSANDRE, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale : une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, in : Archives 86 [2017/2018] 1ss, p. 23 s. et 25 s. et les réf. citées).

4.4 En l'espèce, les recourants soutiennent que la garantie de la propriété, protégé par l'art. 1^{er} du Protocole 1 à la CEDH et l'art. 26 Cst, serait violé au motif que l'application de la loi espagnole 7/2012 du 29 octobre 2012, adoptée dans le cadre de la prévention et de la lutte contre la fraude fiscale, peut conduire à la perception d'un impôt confiscatoire. Cette loi introduit une nouvelle obligation déclarative à charge des personnes physiques et morales résidant en Espagne. Elles sont tenues de déclarer chaque année dans un certain délai, tous les comptes dont la somme des soldes est supérieure à 50'000 €, qu'elles détiennent à l'étranger à quel titre que ce soit et indifféremment de la dénomination donnée par l'établissement financier, y compris les comptes ne générant pas de revenus. En cas d'omission ou de déclaration tardive, la sanction peut être lourde ; selon la situation, le contribuable peut être condamné, si l'on additionne le montant de l'impôt dû, des intérêts et des sanctions, à devoir payer des montants largement supérieurs à celui du capital non déclaré. Par ailleurs, l'absence de présentation de la déclaration entraîne la déchéance de la prescription. Ces dispositions sont estimées discriminatoires et incompatibles avec les libertés fondamentales au sein de l'Union européenne (UE) par la Commission européenne qui a adressé en date du 15 février 2017 un avis motivé à l'Espagne l'invitant à modifier ses règles (numéro de l'infraction n° 20144330 [en cours], consulté le 16 novembre 2021 sous http://ec.europa.eu/info/law_fr>Processus législatif>Appliquer la législation européenne>Non-application de la législation européenne>Procédure d'infraction>Publication des décisions en matière d'infractions).

4.5 En droit suisse, en matière fiscale, la garantie de la propriété, consacrée à l'art. 26 al. 1 Cst., proscrie en effet une imposition confiscatoire, d'après laquelle une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée. Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau. Toutefois, pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif ; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (cf. ATF 128 II 112 consid. 10b/bb, arrêts du TF 2D_7/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 [non publié aux ATF 143 II 459], 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1).

4.6 En l'espèce, la question de savoir si l'imposition confiscatoire pourraient être contraire à l'ordre public selon 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-ES peut rester ouverte au vu de ce qui suit.

4.7 En effet, 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) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

4.8 Il découle de ce qui précède qu'en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral la question de savoir si la réserve de l'ordre public auquel se réfère l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-ES inclut l'interdiction de percevoir des impôts confiscatoires n'a pas besoin d'être tranchée en l'espèce. En effet, dans la mesure où il n'appartient pas au Tribunal de se prononcer sur le droit interne de l'Etat requérant, en l'occurrence sur l'effet de la loi 7/2012 sur le recourant 1 et la recourante 2, la question soulevée par le grief des recourants peut rester ouverte. En effet, en application de la jurisprudence, toute contestation relative à l'application de la loi espagnole 7/2012 devra être soulevée dans le cadre de la procédure nationale.

5.

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par

l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

5.1 La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

5.2 Les recourants font valoir que l'Etat espagnol ne serait, de manière générale, pas de bonne foi dans la mesure où l'adoption de la loi espagnole 7/2012 constituerait un régime de sanction disproportionné et discriminatoire violant les engagements internationaux de l'Espagne en tant que membre de l'Union européenne. Partant, l'Espagne utiliserait la CDI CH-ES afin de contourner ses obligations internationales en matière de libre circulation des personnes, services et capitaux. L'AFC aurait ainsi violé l'art. 7 let. c LAAF en accordant l'assistance administrative à l'autorité requérante.

5.3 Dans leur mémoire de recours, les recourants se réfèrent de manière générale aux accords de libre circulation des personnes, services et capitaux sans démontrer dans quelle mesure la loi espagnole 7/2012 les violerait. Le Tribunal ne contrôlant pas en détail le droit étranger (cf. consid. 3.7 supra), il ne lui appartient pas non plus de se prononcer sur la conformité du droit étranger avec des accords internationaux. Ainsi, on ne saurait dénier de manière générale la bonne foi de l'Etat espagnol. Au surplus, cette question devrait être soulevée dans le cadre de la procédure au fond devant les autorités espagnoles.

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi.

6.

Aux termes de l'art. 25^{bis} al. 1 CDI CH-ES, l'assistance doit être accordée

à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. 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 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

6.1 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.1 ss supra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

6.2 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

6.3 Sur le plan formel, le Protocole relatif à l'art. 25^{bis} de la CDI CH-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (d) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

6.4 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

6.5 Les recourants font valoir que les informations relatives au G. _____ et au H. _____ ne devraient pas être transmises dans la mesure où ces derniers seraient des trusts révocables dont les recourants seraient que les bénéficiaires discrétionnaires. Partant, en raison de la structure des trusts, les recourants ne pourraient en être les ayant droits économiques. Il s'ensuivrait que les informations relatives auxdits trust seraient sans importance pour déterminer la situation fiscale du recourant 1 et de la recourante 2.

6.5.1 Le TF a, dans un arrêt récent, précisé qu'il n'appartenait pas à l'AFC en tant qu'autorité requise, d'interpréter le droit fiscal étranger afin de déterminer le régime fiscal applicable à un trust dans le cadre du contrôle de

la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021, consid. 5.5.3). Un tel grief doit, au contraire, être invoqué que dans le cadre de la procédure au fond dans l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021, consid. 5.5.4). Il s'ensuit que la nature juridique d'un trust n'est pas en soi déterminante pour la question de la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable.

6.5.2 En l'espèce, les recourants se contredisent en prétendant, dans la partie « en fait » de leur recours (Recours p. 12) que G._____ et H._____ sont des trusts discrétionnaires irrévocables, puis, dans la partie « en droit » que ces mêmes trusts seraient des trusts discrétionnaires révocables (Recours p. 18). Quoiqu'il en soit, au regard de la jurisprudence du TF précitée, la question de la qualification des trusts peut rester ouverte. La nature juridique d'un trust n'est en effet pas déterminante pour trancher la question de la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable. Pour le surplus, il apparaît que les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande. Ainsi, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. consid. 5.1 ss supra). Il existe un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Espagne est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 4 ss supra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Espagne; il n'incombe pas aux autorités administratives et judiciaires suisses requises de refuser une demande ou la transmission des informations parce qu'elles seraient d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (cf. consid. 5.1 ss supra). Ainsi, la question d'une éventuelle imposition des recourants, à titre de bénéficiaire d'un trust, en Espagne, relève de la compétence de l'autorité fiscale espagnole et n'a pas à être traitée par les autorités suisses dans la procédure d'assistance administrative (cf. consid. 3.7 supra). Pour cette raison, le Tribunal constate que les informations dont la transmission est envisagée, en lien avec les deux trusts susmentionnés, sont vraisemblablement pertinentes dans le cadre de la demande présentée à l'encontre des recourants.

6.6 Les recourants font valoir que la transmission des informations relatives aux comptes n. (...) et (...) serait également contraire au principe de la pertinence vraisemblable. Dans la mesure où l'ayant droit du premier compte se trouverait être le recourant 3, qui n'est pas concerné par la demande en cause, l'AFC ne pourrait pas transmettre ces informations car

celles-ci n'étaient pas demandées par l'autorité fiscale espagnole. Le même raisonnement prévaudrait pour le second compte, dont le bénéficiaire serait une personne tierce.

6.6.1 S'agissant de la pertinence vraisemblable des informations relatives aux comptes n. (...) et (...), il apparaît que le recourant 1 disposait, tout du moins jusqu'à la fin de l'année 2013, d'une procuration sur le premier compte et d'un pouvoir restreint d'administrateur du second compte, ce tout du moins jusqu'à la fin de l'année 2015. Partant, ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour déterminer la situation fiscale du recourant 1 et de la recourante 2 pour la période en cause dans la demande d'entraide (à ce sujet cf. ATF 147 II 116 consid. 5.3.3.).

6.7 Les recourants font valoir, en substance, que l'AFC n'aurait pas transmis toutes les informations vraisemblablement pertinentes afin de déterminer leur lieu de résidence fiscale ainsi que leur situation de revenu et de fortune. S'agissant spécifiquement de leur lieu de résidence, ils font valoir que l'AFC aurait produit une fausse impression d'incertitude en prévoyant de ne pas transmettre toutes les informations dont elle disposait. S'agissant de la situation de revenu et de fortune, ils font valoir que l'AFC n'aurait fourni que des informations incomplètes pouvant induire en erreur l'autorité fiscale espagnole.

6.7.1 Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative (ATF 147 II 116 consid. 5.2). Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (art. IV. Ch. 3 Protocole à la CDI CH-ES ad art. 25^{bis} in fine). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après CV), qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1; ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt 2C_287/2019 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (ATF 144 II 130 consid. 8.2.1 ; ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 ; ATF 142 II 35 consid. 3.2 ; ATF 142 II 161 consid. 2.1.3). Le Tribunal de céans examine donc sous l'angle de la bonne foi la manière dont la demandes d'assistance administrative a été interprétée.

6.7.2 En l'espèce, il apparaît que l'AFC a répondu de manière suffisante aux questions relatives à la domiciliation des recourants. En effet, les informations que l'AFC entend transmettre s'agissant du lieu de résidence du recourant 1 et de la recourante 2 reprennent en substance les informations telles que présentées par les recourants, à l'exception de raisonnements juridiques relatifs aux conséquences éventuelles d'une domiciliation fiscale du recourant 1 et de la recourante 2 en Espagne. Hors, de tels éléments n'entrent clairement pas dans le cadre des informations requises par la demande d'entraide. S'agissant des informations relatives à la situation de revenu et de fortune du recourant 1 et de la recourante 2, on ne distingue pas pour quel motif les informations transmises seraient insuffisantes ou induiraient l'autorité fiscale espagnole en erreur dans la mesure où l'AFC précise « the tax authority of the Canton of (...) does not have information about worldwide income and wealth ». L'AFC indique ainsi clairement qu'elle ne dispose pas de la totalité des informations concernant le recourant 1 et la recourante 2.

Partant, l'AFC n'a pas violé le principe de la pertinence vraisemblable et a correctement répondu aux question de l'autorité fiscale espagnole.

7.

L'autorité fiscale espagnole n'a, pour le surplus, pas violé le principe de spécialité, respectivement aucun indice ne permet de conclure qu'elle a l'intention de violer ledit principe. Au contraire, l'autorité requérante a même expressément fourni des garanties suffisantes concernant le respect de ce principe (consid. E supra ; cf. ég. sur cette question ATF 146 II 150 consid. 7 ; arrêts du TAF A-3045/2020 du 29 mars 2021 consid. 1.4.3).

7.1 Compte tenu cependant de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; 2C_545/2019 consid. 4.7), intervenue postérieurement à la décision querellée et relative au principe de spécialité, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises plus précisément que cela ne résulte du ch. 3 du dispositif de la décision querellée. Il sied ainsi de rappeler à l'autorité requérante que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre des personnes concernées, à savoir Madame B. _____ ainsi que Monsieur A. _____, conformément à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES.

8.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en

matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

9.

Les recourants qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

10.

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

11.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES, que dans une procédure concernant Madame B. _____ ainsi que de Monsieur A. _____.

3.

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

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...)) ; acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

Indication des voies de droit :

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

Expédition :