



Cour I
A-105/2021

Arrêt du 24 septembre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Marianne Ryter, Keita Mutombo, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

A. _____, héritière de
Feue **B.** _____,
représentée par
Maître Guillaume Grisel,
recourante,

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.**

A.a Le service espagnol d'échange d'informations en matière fiscale (Spanish National Tax Administration Agency, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale espagnole) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2020, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 25^{bis} de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (ci-après : CDI CH-ES, RS 0.672.933.21).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de feu B._____ (ci-après : feu B._____) et de son héritière A._____ (ci-après : A._____). Dans la demande, l'autorité requérante a exposé ce qui suit :

Our tax services are carrying out an examination into the tax matters (Civil or Administrative procedure) of B._____, deceased on (...), and her heiress A._____, concerning their Individual Income Tax for the years 2015 and 2016, the Capital Tax and Informative return on goods and rights held abroad for the year 2015 in both cases.

From the information received in response to our request (...), for which we are grateful, it was established that B._____ was the holder of the account (...) at the bank Z._____, as both the name and date of birth matched. The balance of such account on (...) 2015 was of CHF (...).

In B._____'s Individual income tax return for the years 2015 and 2016 stands out her pension income for its low amount. On the other side, she had large returns on movable capital, in terms of interest, deposits and financial assets. Notwithstanding B._____'s advanced age when she passed away, she subscribed financial assets in the international markets for a value of € (...) in 2015 and € (...) in 2016. In 2015, she also made acquisitions of investment funds for a total of € (...).

Nor B._____ nor her heiress did submit the informative tax return on goods and assets held abroad for the years 2015 and 2016.

The representative of A._____ (heiress of B._____) when summoned in our tax services facilities he was question about the bank account held by

B._____ both in Spain and abroad, and he stated that the only bank accounts were those included in the acceptance of the inheritance. The representative was expressively questioned about the possibility of obtaining information over the Swiss account at the bank Z._____, denying such possibility.

Spanish taxpayers have the obligation to fill an informative return on their goods and rights held abroad when certain conditions are met.

Please let me inform you that according to Article 39 of the Spanish Individual Income Tax Act, if it were found out that B._____ or her heiress were the owner of any rights, assets or income abroad not reported to the Spanish Tax Authorities, those income, rights and assets should be assessed as non-justified capital gain for Income Tax purposes. So it is essential to obtain the requested information to ensure the proper assessment of taxes in Spain. Being regarded as a resident in Spain for tax purposes, B._____ and her heiress are liable to pay taxes in Spain on their worldwide income and assets.

As the bank accounts are out of our jurisdiction, we assure all available means to obtain the information in Spain have been exhausted.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale des années 2015 et 2016 de feu B._____ et de son héritière A._____, et en vue d'effectuer une taxation correcte en Espagne, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

1. Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s) since the opening of the account until its cancelation if appropriate.
2. The copy of the following documents:
 - Account opening form(s) (incl. Form A or other documents assessing the beneficial ownership);
 - Identification documents of the persons mentioned under point (1) above, if available;
 - Power of attorney of the persons mentioned under point (1) above, if available;
 - Statements of assets as at each (...) from 2015 to 2016;
 - Account statements from (...) 2015 to (...) 2016.
3. The closing date of the account and a copy of the closing order;
4. Details of the delivery address(es) of the bank documents, if not already visible in the opening form;

5. If an e-banking contract exists/existed, details of the authorized person(s);
6. In case other bank accounts, credit cards, safe deposit accounts would exist at the Bank Z._____, with the concerned persons as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required in the previous points (1 to 5).

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise que :

- 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 under the application of domestic laws and administrative practices;
- d. it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure;
- e. there is no objection to you notifying the taxpayer or contacting him/her directly in Spain nor granting the person concerned access to the request for administrative assistance as well as to the correspondence between our two authorities in the context of the relevant procedure.

B.

B.a Par ordonnance de production du 30 septembre 2020, l'AFC a demandé à la banque Z._____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque Z._____ a en outre été priée d'informer A._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courriel du 1^{er} octobre 2020, la banque Z._____ a requis à l'AFC une prolongation du délai pour transmettre les informations requises, laquelle a été accordée par entretien téléphonique du 8 octobre 2020.

B.c Par courriel du 14 octobre 2020, la banque Z._____ a demandé à l'AFC une seconde prolongation de délai pour remettre les informations requises, laquelle a été octroyée par courriel même jour.

B.d Par courrier du 16 octobre 2020, la banque Z. _____ a transmis à l'AFC les informations demandées.

B.e Par lettre du 30 octobre 2020 et procuration annexée, Maître Guillaume Grisel a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de A. _____, et requis la consultation des pièces du dossier.

C.

C.a Par courrier du 11 novembre 2020, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître Guillaume Grisel, pour consultation sous forme électronique, et lui a indiqué les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité espagnole en lui impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

C.b Par courriel du 27 novembre 2020, Maître Guillaume Grisel a requis un délai supplémentaire pour prendre position, lequel a été accordé par l'AFC par courrier du 2 décembre 2020.

C.c Par courrier du 7 décembre 2020, soit dans le délai imparti, Maître Guillaume Grisel a transmis ses observations en s'opposant, au nom de sa mandante, à l'envoi de toute information à l'autorité fiscale espagnole.

D.

Par décision finale du 16 décembre 2020, notifiée à A. _____ par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque Z. _____ pour la période du (...) 2015 au (...) 2016.

E.

E.a Par acte du 15 janvier 2021, A. _____ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 16 décembre 2020. Par ce recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à la recevabilité de l'acte et à ce que les nom de la recourante et de toutes les autres personnes concernées par la procédure soient anonymisés dans l'arrêt qui sera rendu ; principalement, à l'annulation de la décision attaquée et à ce que l'autorité inférieure restitue aux détenteurs de renseignements toutes les pièces obtenues de leur part.

E.b Dans sa réponse du 31 mars 2021, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

F.

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

Droit :

1.

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

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2020, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF *a contrario*). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

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

1.4 En l'espèce, tant feue B. _____ que A. _____ sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF puisqu'elles sont toutes deux mentionnées dans la demande de l'autorité espagnole, qui indique procéder à l'examen de leur situation fiscale. Il en découle que la qualité pour

recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA doit lui être reconnue à A. _____. Elle est, au surplus, la successeure en droit de feu B. _____ (art. 18a LAAF).

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

2.

2.1 Le requérant 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, la requérante se plaint, en substance, de la violation du principe de la bonne foi, dans la mesure où la demande de l'autorité espagnole se fonderait sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse ; de la violation de son droit d'être entendu par l'application de l'art. 21a LAAF ; et que la loi espagnole (Modelo 720), en tant qu'elle prévoirait un impôt confiscatoire, serait contraire l'ordre public suisse.

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 *infra*) ainsi que la forme de la demande (consid. 4 *infra*). Il examinera ensuite le grief de nature formelle portant sur la violation du droit d'être entendu (consid. 5 *infra*), pour ensuite traiter les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la requérante (consid. 6 *infra*).

3.

3.1 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, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

3.2 En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, 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-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, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire, qui porte sur les périodes fiscales 2015 et 2016, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.

4.1 Sur le plan formel, le ch. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale; (ii) la période visée; (iii) une description des renseignements demandés; (iv) l'objectif fiscal poursuivi et, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (le détenteur d'informations).

4.2 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-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

4.3 En l'espèce, la Cour de céans constate que la demande d'assistance administrative contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité, conformément au ch. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES, de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites et que la pertinence vraisemblable des informations demandées est en principe présumée respectés.

5.

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

5.2 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 janvier 1999 [Cst., RS 101]), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

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

prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2, A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, *Praxiskommentar StAhiG*, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

5.4 En l'espèce, la recourante demande l'annulation de la décision finale rendue par l'AFC au motif que son droit d'être entendu aurait été violé par l'application de l'art. 21a LAAF dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative antérieure. En substance, la recourante indique que l'autorité espagnole, dans sa demande du (...) 2020, se serait fondée sur des renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure d'entraide préalable à l'encontre de feu B._____. L'Espagne se baserait ainsi sur les informations communiquées par décision finale de l'AFC du 23 avril 2020, suite à leur demande d'entraide du (...)2016. Or la recourante n'aurait été informée de la décision susmentionnée, et, par conséquent eu accès au dossier et la possibilité d'interjeter un recours à son encontre qu'en septembre 2020, alors même que l'échange de renseignements avait déjà eu lieu en avril de la même année. La recourante précise qu'une fois la décision notifiée, dès lors où les renseignements avaient d'ores et déjà été transmis à l'autorité espagnole, un recours était dénué de toute utilité pratique, raison pour laquelle elle a renoncé à l'attaquer. Bien que la décision du 23 avril 2020 est entrée en force, la recourante la considère entachée de nullité en raison de la violation de son droit d'être entendu. Elle requiert ainsi que l'AFC n'aggrave pas les effets pratiques de cette décision nulle, et qu'elle annule la décision finale du 16 décembre 2020.

5.5 L'art. 29a Cst. consacre un droit fondamental d'accès au juge, selon lequel toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. Toutefois, cette garantie n'est pas absolue. Dans certaines circonstances, il peut y être dérogé. Ainsi, la Confédération et les cantons peuvent, par la loi, exclure cette garantie dans des cas exceptionnels (STÉPHANE GRODECKI, *Commentaire romand, Constitution fédérale*, 2021, art. 29a n°1 ; ATF 136 II 436 consid. 1). En matière d'assistance administrative, l'art. 21a LAAF prévoit une procédure spéciale, d'après laquelle les personnes habilitées à recourir ne sont informées de la demande qu'après la transmission des renseignements lorsque l'autorité requérante établit de

manière vraisemblable que l'information préalable des personnes habilitées à recourir compromettrait le but de l'assistance administrative et l'aboutissement de son enquête (XAVIER OBERSON, Le développement de l'échange international d'informations en matière fiscale, in : La Semaine judiciaire 2021 II, p. 105). Certes cette procédure, prévue par la loi, est constitutive d'une restriction à la garantie au juge prévue à l'art. 29a Cst. Toutefois, l'intéressé, qui se voit notifier la décision *a posteriori*, peut interjeter un recours contre cette décision, dans les 30 jours dès sa notification. Dans la mesure où les données ont déjà été transmises à l'autorité requérante, seule la constatation de la non-conformité au droit peut faire l'objet d'un recours au sens de l'art. 21a al. 2 LAAF (GIOVANNI MOLO, Du secret bancaire à la transparence financière, in : Dossiers de Droit Européen n°32, 2017, p. 344).

5.6 La Cour de céans constate, à l'instar de l'autorité inférieure, que la recourante base son argumentation uniquement sur la procédure ayant menée à la décision finale de l'AFC du 23 avril 2020. Ladite décision, en application de l'art. 21a al. 1 LAAF, a été notifiée à la recourante en date du 17 septembre 2020. Bien que les renseignements requis avaient déjà été transmis à l'autorité espagnole en avril 2020, la décision pouvait être attaquée par la voie ordinaire de recours dans un délai de 30 jours dès sa notification. Compte tenu du fait que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées et que leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie, il appartenait à la recourante de s'opposer à la décision du 23 avril 2020 (art. 18a LAAF). La recourante a toutefois indiqué avoir renoncé à recourir dans la mesure où les renseignements avaient déjà été transmis à l'autorité requérante et qu'en conséquence, un recours était dénué de toute utilité pratique (cf. mémoire de recours p. 14). Ainsi, c'est dans le cadre de la présente procédure que la recourante, invoquant une violation de son droit d'être entendu en lien avec la procédure ayant menée à la décision de l'AFC du 23 avril 2020, fait valoir la nullité de la décision susmentionnée.

5.7 Certes la nullité d'une décision peut être constatée d'office et en tout temps (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2; 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 5A_657/2018 du 16 août 2018 consid. 2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 4.1; A-8124/2015 du 1^{er} avril 2016 consid. 2 ; WEISSENBERGER/HIRZEL, op. cit., n° 71 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1096; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.2 ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2^e éd., 2015, p. 379). Hormis dans les cas expressément prévus par loi, la nullité n'est admise qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le

système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1 et 137 I 273 consid. 3.1 ; arrêt du TF 1C_474/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 du 1^{er} avril 2016 consid. 4.2 ; A-8124/2015 précité consid. 2 ; WEISSENBARGER/HIRZEL, op. cit., n° 71 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1087 et 1099 s. ; BOVAY, op. cit., p. 382 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.1 et 2.3.3.3). De graves vices de procédure, tenant notamment à l'incompétence fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a statué ainsi qu'à des erreurs manifestes de procédure, constituent des motifs de nullité. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (cf. ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; 138 III 49 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF 8C_681/2016 du 17 août 2017 consid. 5.2 ; 1C_156/2016 du 1^{er} novembre 2016 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-8124/2015 du 1^{er} avril 2016 consid. 2 ; A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 3.1 ; WEISSENBARGER/HIRZEL, op. cit., n° 73 ad art. 61 PA ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1102 ss ; BOVAY, op. cit., p. 383 s. ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.4). Ainsi, l'illégalité d'une décision ne constitue pas, par principe, un motif de nullité, mais doit au contraire être invoquée dans le cadre des voies ordinaires de recours.

5.8 La Cour de céans constate que la procédure qu'a appliquée l'AFC est celle prévue par l'art. 21a LAAF. Cette procédure ne s'applique qu'à des cas exceptionnels, lorsque les conditions en sont remplies (cf. consid. 5.5 *supra*). La décision du 23 avril 2020 n'a ainsi été portée à la connaissance de la recourante qu'en date du 17 septembre 2020, ce qui n'est au demeurant pas contesté par cette dernière, qui indique que « *cette décision finale n'a été notifiée à la Recourante que le 17 septembre 2020 [...]* » (cf. mémoire de recours p. 6 ch. 9). Le Tribunal relève que la recourante a délibérément renoncé à contester ladite décision. En effet, celle-ci indique que « *[...] au moment où cette décision a été notifiée à la Recourante, le mal était fait : les renseignements avaient été transmis à l'Espagne le jour même du prononcé de la décision finale. Le dépôt d'un recours contre cette décision était dénué de toute utilité pratique pour la même raison. La violation du droit d'être entendu ne pouvait pas être réparée dans le cadre du recours.* ». L'argumentation de la recourante selon laquelle le recours contre une décision exécutée n'a pas d'utilité ne saurait être suivie. Il sied au contraire de retenir que la recourante aurait pu et dû, de bonne foi, invoquer ses griefs immédiatement après la communication de la décision. Le Tribunal relève au surplus que le droit d'être entendu et l'accès au juge de la recourante, selon les art. 29 et 29a Cst., ont été garantis par la communication postérieure de la décision et la possibilité qui en découle de s'y

opposer. Dans ces circonstances, les conditions relatives à la nullité ne sont de toute évidence pas remplies.

Le Tribunal de céans relève que la recourante avait la possibilité de s'opposer à la décision de l'AFC du 23 avril 2020 dès que celle-ci a été portée à sa connaissance, pour faire constater, cas échéant, sa non-conformité au droit (voir à cet égard l'arrêt du TAF du 24 juin 2021 A-5424/2020). Or, aucun recours à l'encontre de ladite décision n'a été déposé. La recourante ne peut pas invoquer, dans le cadre de la présente procédure, des droits auxquels elle a renoncé en omettant de recourir dans le cadre de la procédure d'assistance administrative préalable. En outre, il sied de relever que, dans la mesure où ladite décision est entrée en force, la question de l'éventuelle illicéité de la décision finale du 23 avril 2020 sort de l'objet du litige et il ne revient pas au Tribunal de céans d'examiner, dans le cadre de la présente cause, l'application de la procédure prévue par l'art. 21a LAAF.

5.9 Au vu de ce qui précède, dans la mesure où il n'y a pas de motifs permettant de constater la nullité de la décision du 23 avril 2020 et que la recourante ne s'est pas opposée à celle-ci en temps utile, il n'est pas entré en matière sur les conclusions de la recourante tendant à la constatation de la nullité.

6.

6.1

6.1.1 Le principe de la bonne foi s'applique, 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 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 ; A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, 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 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4.2 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2 ; arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-2324/2017 du 25 septembre 2018 consid. 5.3.4 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 ; 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-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, cette expression renvoie à des actes *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence razione loci *de la Suisse* (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6).

6.1.2 La CDI CH-ES ne contient pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse est irrecevable. Cela ne signifie pas pour autant *ipso facto* que l'art. 7 let. c LAAF ne peut pas être valablement opposé à une demande d'assistance administrative espagnole. Cette norme renvoie au principe de la bonne foi. Or, ce faisant, le législateur de la LAAF a fait référence au principe de la bonne foi qui figure notamment à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5786) et qui s'applique de manière générale dans les relations internationales et partant également dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.2 ; ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, ATF 142 II 218 consid. 3.3).

En édictant l'art. 7 let. c LAAF, le législateur n'a donc pas voulu s'écarter du droit international (cf. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, Archives 81 p. 191; FRANCESCO NAEF, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, in : Archives 85 p. 264 s.), mais au contraire illustrer le principe de droit international public de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale en fournissant un exemple de comportement jugé contraire à ce principe et en fixant les conséquences procédurales d'une telle situation, à savoir

l'irrecevabilité de la demande. En d'autres termes, l'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012 p. 17). Cette disposition n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où elle *oblige* la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2 ; ATF 143 II 224 consid. 6.2 ; arrêts du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3 ; NAEF, op. cit., p. 265). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables au regard du droit suisse, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

6.1.3 Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Il n'y pas lieu de faire ici l'inventaire des situations qui pourraient constituer une violation de la bonne foi en lien avec les données dites volées. On se limitera à relever ce qui suit : sous réserve du cas où l'Etat requérant acquiert des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'entraide, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'entraide est fondée sur des données d'origine illicite. Un examen de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce s'impose dans ces cas. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4).

6.1.4 En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées.

Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1). Dans une constellation où la demande d'assistance se fonde sur des données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse, données qui auraient été communiquées par un Etat tiers à l'Etat requérant par voie d'assistance spontanée ou sur demande, la seule acquisition et l'utilisation de ces données ne constituent pas une violation du principe de la bonne foi (arrêts du TF 2C_819/2017 consid. 4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.1). En effet, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance est l'existence d'une assurance (« *Zusicherung* ») de l'Etat requérant envers la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4) ; un raisonnement *a contrario* selon lequel l'Etat requérant qui n'aurait pas fourni une telle assurance ne pourrait pas adopter un comportement contraire à la bonne foi au sens de l'art. 7 let. c LAAF en formant une demande d'assistance administrative en lien avec des données volées, n'étant toutefois pas possible (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4).

6.1.5 En l'espèce, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données qui auraient été obtenues illégalement dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative antérieure, en violation du principe de la bonne foi tel que mentionné à l'art. 7 let. c LAAF. Dans le cadre de cette précédente procédure, l'Espagne aurait eu connaissance de l'existence de la relation bancaire objet de la présente demande par le biais de données volées à la banque en (...), à savoir des listes de comptes bancaires ouverts auprès de la banque (...), qui auraient été saisies par l'Allemagne, puis transmises à l'Espagne. Suite aux informations obtenues par décision finale de l'AFC du 23 avril 2020, l'Espagne aurait pu faire le lien entre un compte bancaire non déclaré et feu B. _____ et ainsi, fonder sa demande d'assistance du (...) 2020.

À cet égard, la recourante reproche à l'AFC de ne donner aucune explication sur les circonstances dans lesquelles les autorités allemandes ont acquis les listes de comptes objets de la demande d'entraide du (...) 2016.

Ainsi, la recourante relève que les renseignements fournis dans la demande d'assistance ne permettent pas de déterminer si ceux-ci ont été obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse, à savoir l'achat illégal par l'Allemagne de données volées. Selon la recourante, il existerait un lien de causalité entre cet acte punissable et l'obtention par l'Espagne des données sur lesquelles serait fondées la demande litigieuse. La recourante allègue à ce sujet que c'est justement grâce aux informations contenues sur ces listes que l'autorité espagnole a pu faire un lien entre feue B. _____ et le compte bancaire en question. Ainsi, sans l'achat desdites listes, les données à l'origine de la requête du (...) 2020 n'auraient pas pu être découvertes.

6.1.6 Dans ces circonstances, la recourante considère qu'aucune suite n'aurait dû être donnée à la demande en cause. A tout le moins, l'autorité inférieure aurait dû requérir des autorités espagnoles les informations supplémentaires nécessaires établissant les circonstances dans lesquelles les listes susmentionnées ont été obtenues. Dès lors où la décision litigieuse n'aurait pas pu être prise sans les données contenues dans lesdites listes, et au vu du risque important que celles-ci aient été obtenues suite à la commission d'infractions punissables en droit suisse, la recourante estime que l'AFC aurait dû déclarer la requête de l'autorité espagnole irrecevable.

6.1.7 À titre liminaire, la Cour de céans relève qu'il ressort de l'état de fait de la requête de l'autorité espagnole que : « [...] From the information received in response to our request (...), [...] it was established that B. _____ was the holder of the account (...) at the bank Z. _____, as both the name and date of birth matched [...] », soit en traduction libre : « Selon les informations reçues en réponse à notre demande (...), [...] il a été établi que B. _____ était la titulaire du compte (...) auprès de de la banque Z. _____, étant donné que tant le nom que la date de naissance correspondaient. ».

C'est ainsi grâce aux données communiquées à l'autorité espagnole dans le cadre de la procédure d'assistance ayant menée à la décision du 23 avril 2020 que l'Espagne a fondé sa requête du (...) 2020, et par conséquent, a pu établir que feue B. _____ était la titulaire du compte (...) auprès de la banque Z. _____.

6.1.8 L'argumentation de la recourante repose à nouveau en partie sur la procédure d'assistance administrative ayant donné lieu à la décision finale de l'AFC du 23 avril 2020, laquelle est entrée en force. La recourante a indiqué ne pas avoir attaqué la décision dès lors où cela était dénué de

toute utilité pratique. Or le bien-fondé de la décision du 23 avril 2020 ne saurait être remis en question par l'intermédiaire du présent recours. La recourante aurait dû faire valoir ses moyens de droit relatifs à la requête de l'autorité espagnole du (...) 2016 directement par le biais d'un recours contre la décision du 23 avril 2020.

6.1.9 La Cour de céans relève encore que, certes, l'art. 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. consid. 5.1.1 *supra*). Certes encore, la CDI CH-ES consacre à son art. 25^{bis} par. 3 let. b le principe selon lequel un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant.

Cela étant, la LAAF n'est qu'une loi d'exécution des conventions internationales concernées. A ce titre, elle ne contient pas de définitions matérielles propres, mais vise à concrétiser les dispositions conventionnelles applicables. La CDI CH-ES, comme toutes les conventions rédigées sur le modèle de l'OCDE, ne renferme pas de disposition sur lesquelles une demande d'assistance fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse serait irrecevable. En revanche, l'interprétation d'une telle convention est soumise au respect du principe de la bonne foi (cf. consid. 5.1.2 *supra*).

Il s'ensuit que l'art. 7 let. c LAAF n'a pas de portée distincte autre que d'obliger la Suisse, en qualité d'Etat requérant, à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi. Or, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de préciser que, en application de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224 consid. 6), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, c'est-à-dire des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens restrictif que lui a donné la jurisprudence ne constitue pas *en soi* une violation du principe de la bonne foi reconnu du droit public international (cf. consid. 5.1.1 *supra*).

6.1.10 D'après la jurisprudence, la question déterminante à trancher sous l'angle de la bonne foi en présence de données volées est celle de savoir si l'Etat requérant a donné l'assurance de ne pas utiliser ces données dans le cadre d'une demande d'assistance. Or, une demande heurte la con-

fiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative qu'il dépose, et qu'il dépose tout de même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Ainsi, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance est l'existence, ou non, d'une assurance de l'Etat requérant envers la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (cf. consid. 5.1.2 *supra*).

Cette jurisprudence a encore été confirmée en ce sens que n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'Etat requérant qui achèterait des données bancaires qu'il utiliserait ensuite pour former des demandes d'assistance administrative (cf. consid. 5.1.3 *supra* et ATF 143 II 224 consid. 6.4 ; arrêt TF 2C_88/2018 consid. 5.3). Le Tribunal fédéral a expressément souligné que le point de savoir si l'Etat requérant s'était comporté de mauvaise foi à l'égard de la Suisse en présentant une demande en lien avec des données volées au sens de l'art. 7 let. c LAAF devait s'examiner dans chaque cas d'espèce. Il découle de cet arrêt que, si l'Etat requérant a formé l'engagement de ne pas utiliser des données volées et qu'il dépose malgré tout une demande d'assistance en lien de causalité avec lesdites données, il est réputé agir de mauvaise foi. De même, lorsqu'il est prouvé que l'état requérant a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande, son comportement est constitutif d'une violation du principe de la bonne foi.

6.1.11 Avant tout, il y a lieu de relever que le recourant n'invoque aucun élément établi et concret susceptible d'établir l'origine illicite des données. De surcroit, il est relevé que ni la demande litigieuse, ni la demande des autorités espagnole du (...) 2016 ne se fondent directement sur les données obtenues illégalement. Il ressort de la décision du 23 avril 2020 que les informations contenues dans la première demande d'entraide ont été transmises par l'Allemagne en application de la directive européenne 2011/16. Quoi qu'il en soit, le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne suffit pas, à lui seul, à en conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant. En effet, selon la jurisprudence de Tribunal fédéral, la question déterminante à trancher est celle de savoir si l'autorité requérante a donné l'assurance qu'elle n'utiliserait pas les données – prétendument volées – sur lesquelles la demande litigieuse se fonde.

6.1.12 En l'espèce, le Tribunal relève qu'à aucun moment l'Espagne ne s'est engagée de manière générale à ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées, et ce contrairement à la France, ce qui distingue le cas d'espèce de celui tranché par le Tribunal fédéral dans son arrêt publié aux ATF 143 II 224. En l'absence de telles assurances, et quand bien même la demande se fonderait sur des renseignements obtenus au travers de données volées, cela ne permettrait pas de conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant.

6.1.13 Ensuite et quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévaut la recourante, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionné comme critère permettant de démontrer l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été fournie – comme dans le cas d'espèce – le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne suffit pas, à lui seul, à en conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4).

6.1.14 Force est encore de constater que l'autorité requérante ne peut être considérée comme ayant acheté des données acquises illégalement au regard du droit suisse pour fonder sa demande, ce que la recourante n'invoque au demeurant pas.

6.1.15 Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève finalement que même une violation du droit d'être entendu de la recourante, dans le cadre de la procédure ayant menée à la décision de l'AFC du 23 avril 2020 ne constituerait pas un acte punissable au regard du droit Suisse au sens de l'art. 7 let. c LAAF.

6.1.16 Au vu de ce qui précède, il s'ensuit que le grief de violation du principe de la bonne foi doit être rejeté.

6.2

6.2.1 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).

6.2.2 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 ; voir également la version anglophone du Commentaire plus récente [Model Tax Convention on Income and on Capital {condensed Version}, Commentary, 2017] ; arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

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).

6.2.3 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 LYSANDRE PAPADOPOULOS, 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 ; WEYENETH, ordre public, p. 1 ss).

6.2.4 En l'espèce, la recourante prétend 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 8 juin 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).

6.2.5 Tout d'abord, le Tribunal relève que compte tenu de l'interprétation restrictive donnée à la réserve d'ordre public dans le cadre de l'assistance fiscale internationale (cf. consid. 5.2.2 *supra*), on peut se demander si l'interdiction d'une imposition confiscatoire ressortit à cette notion dans ce contexte.

6.2.6 Cela étant, 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).

6.2.7 Il découle de ce qui précède que, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'appartient pas à la Cour de céans de se prononcer sur l'effet de la loi 7/2012 sur la recourante. Ainsi, la question de savoir si la réserve de l'ordre public auquel se réfère l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI-ES inclut l'interdiction de percevoir des impôts confiscatoires n'a pas besoin d'être tranchée en l'espèce. En conséquence, le grief de la recourante à cet égard est sans consistance.

7.

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.

8.

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

9.

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

10.

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, pour autant qu'il est recevable.

2.

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

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (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 :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

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 :