



Arrêt du 19 novembre 2021

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Guillaume Vodoz et Maître Elisa Bianchetti,
recourant,

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 En date du (...) 2017, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante, l'autorité espagnole ou l'autorité ibérique) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Dite 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'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ES, RS. 0.672.933.21).

A.b Dans sa requête, l'autorité espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de Monsieur A._____ (ci-après : le recourant) pour la période du (...) au (...). A cet égard, l'autorité requérante expose que le recourant, qui a régularisé par le passé des comptes dont il était titulaire auprès de la banque B._____ (ci-après : la banque B._____), n'a déposé ni déclaration de revenus ni déclaration d'avoirs détenus à l'étranger durant la période visée. Or, cet état de fait n'est pas conforme à son standard de vie, dès lors qu'il (indications sur les dépenses connues du recourant). L'autorité ibérique expose en outre que d'après des informations provenant des (...), le recourant apparaît comme l'actionnaire de la société des (...) C._____ LTD, la banque B._____ intervenant en qualité d'intermédiaire entre les deux. Interpelé quant à ses sources de revenus par l'autorité fiscale espagnole, le recourant, respectivement son représentant, n'a pas répondu et a déclaré ne pas avoir de lien avec la société susmentionnée. A l'aune de ce qui précède, l'autorité requérante précise que le but de sa demande est d'obtenir des renseignements quant aux comptes détenus, en qualité de titulaire ou d'ayant droit économique, par le recourant ou la société C._____ LTD, auprès de la banque B._____ aux fins de procéder à la régularisation des revenus et de la fortune qui auraient dû être déclarés par le recourant et à leur taxation, s'il y a lieu.

A.c Dans ce contexte, l'autorité requérante a prié l'AFC de lui faire parvenir, pour les années (...) à (...) et pour les comptes dont le recourant et/ou la société C._____ LTD seraient titulaires, ayants droit économiques et/ou au bénéfice d'une procuration, les renseignements et documents suivants :

- Les numéros des comptes bancaires ;
- L'identité des co-titulaires de ces comptes et des personnes au bénéfice d'une procuration sur ceux-ci ;

– Les relevés et états de fortune de ces comptes.

B.

B.a Par ordonnance de production du (...) 2018, l'AFC requit la banque B. _____ de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer le recourant et C. _____ LTD de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b La banque B. _____ transmet les informations demandées à l'autorité inférieure, sous plis des (...) et (...) 2018. Il en ressort que le recourant, pour la période visée, était l'ayant droit économique du compte n° *** (précédemment n° ***), sur lequel il bénéficiait également d'une procuration, et dont la société D. _____ S.A. était titulaire. La société C. _____ LTD n'était en revanche ni titulaire ni ayant droit économique d'un compte auprès de l'établissement concerné durant la période sous contrôle.

C.

C.a Par courrier du (...) 2018, Maître Guillaume Vodoz (ci-après : le mandataire) annonça à l'AFC qu'il représentait les intérêts du recourant dans le cadre de la procédure d'assistance administrative et demanda à recevoir les pièces du dossier.

C.b En date du (...) 2018, l'AFC transmet l'intégralité des pièces du dossier au recourant, par son mandataire.

C.c Par missive du (...) 2018, le mandataire, donnant suite à un échange téléphonique avec l'AFC qui souhaitait savoir s'il représentait également D. _____ S.A., communiqua à l'autorité inférieure que tel n'était pas le cas. Il l'informa en outre que la société susmentionnée avait été liquidée en (...) et le compte dont elle était titulaire clôturé postérieurement à sa liquidation, le recourant en étant l'unique bénéficiaire.

C.d Le recourant, par son mandataire, fit parvenir ses observations à l'autorité inférieure le (...) 2018, aux termes desquelles il s'opposa à toute transmission de données le concernant.

C.e Par courriel du (...) 2018, le mandataire, donnant suite à des échanges avec l'AFC concernant C. _____ LTD, confirma à l'autorité inférieure ne pas représenter dite société, dès lors que cette dernière aurait été liquidée.

C.f Le requérant, par son mandataire, adressa ses déterminations complémentaires à l'AFC sous pli du (...) 2018.

D.

Par décision finale du 23 novembre 2018, notifiée au requérant par le truchement de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité espagnole et décidé de lui transmettre les informations reçues de la banque B._____.

E.

E.a Par acte du 24 décembre 2018, le requérant 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 23 novembre 2018. Il conclut à titre superprovisionnel et provisionnel, sous suite de frais et dépens, à ce qu'il soit fait interdiction à l'AFC de transmettre des informations à l'autorité requérante sur la procédure, sous réserve de l'information suivant laquelle la procédure suit son cours.

Principalement, le requérant conclut à l'annulation de la décision finale du 23 novembre 2018 et à ce que l'assistance administrative requise soit refusée. Il invoque, dans ce cadre et en substance, que la demande constituerait une pêche aux renseignements proscrite et qu'elle violerait les principes de la pertinence vraisemblable et de la bonne foi entre Etats.

Subsidiairement, il conclut à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure, avec l'ordre d'interpeler l'autorité espagnole sur la provenance des pièces fondant la demande d'assistance administrative, d'une part, et sur les fondements de la procédure de taxation en Espagne et son statut de résident, d'autre part.

E.b Par décision incidente du 28 décembre 2018, la conclusion superprovisionnelle et provisionnelle formulée par le requérant en-tête de son recours fut rejetée, étant donné la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière de *status updates* (cf. ATF 144 II 130).

E.c Dans sa réponse du 15 mars 2019, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours, réfutant tous les griefs du requérant.

E.d Par réplique du 3 avril 2019, le requérant a persisté intégralement dans les conclusions prises au pied de son mémoire du 24 décembre 2018.

E.e Par pli du 9 avril 2019, l'autorité inférieure a renoncé à dupliquer.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (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 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2017, 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), le requérant, en tant que personne concernée, disposant en outre de la qualité pour recourir (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.

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*, 2^e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

2.3 Le requérant fait valoir que l'autorité espagnole aurait formulé sa demande de sorte à induire l'Etat requis en erreur, en violation du principe de la bonne foi. A cet égard, il argue, en premier lieu, que la CDI CH-ES ne lui serait pas applicable, faute de résidence en Espagne. Estimant avoir démontré être fiscalement domicilié dans un Etat tiers, il conteste la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, des clarifications devant à tout le moins, selon lui, être sollicitées auprès de l'autorité requérante. Cela étant, le requérant soutient également que le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements serait violé, arguant que l'autorité requérante, sous couvert du contrôle fiscal annoncé, chercherait en réalité à obtenir des preuves qu'elle n'a pas ou des informations dépassant le cadre de la demande. Le requérant allègue enfin que la demande d'assistance administrative serait fondée sur des données volées, et non pas sur le contrôle fiscal annoncé, si bien que l'Etat espagnol aurait violé le principe de la bonne foi.

La Cour de céans examinera d'abord le droit applicable et procédera à un rappel des dispositions et principes régissant l'assistance administrative avec l'Espagne (cf. consid. 3 infra). Le Tribunal analysera ensuite la forme de la demande (cf. consid. 4 ci-dessous), avant de traiter successivement des griefs matériels invoqués par le requérant (cf. consid. 5 infra).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative avec l'Espagne est 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 – 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). Les dispositions précitées ont été introduites, dans leur version actuelle, par un protocole de modification du 27 juillet 2011, et sont en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367 ; voir Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI CH-ES du 23 novembre 2011, FF 2011 8391).

La Convention s'applique aux impôts sur le revenu et la fortune, dont notamment, en ce qui concerne l'Espagne, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (i), l'impôt sur les sociétés (ii), l'impôt sur le revenu des non-résidents (iii), l'impôt sur la fortune (iv) et les impôts locaux sur le revenu et la fortune (v) (art. 2 al. 1 et 3 let. a CDI CH-ES). Les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance relatives aux années de taxation 2010 et suivantes (art. 13 al. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011).

3.1.2 En l'espèce, l'autorité ibérique a déposé une demande visant à appliquer sa législation en matière d'impôt sur le revenu et la fortune à l'un de ses contribuables, pour les années de taxation (...) à (...). Aussi, les dispositions précitées de la CDI CH-ES sont applicables en leur version actuelle à la présente cause, étant précisé que la qualité de résident espagnol du recourant, contestée par ce dernier qui soutient en conséquence que la CDI CH-ES ne lui est pas applicable, sera discutée dans le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable des renseignements requis (cf. consid. 5.1 ci-dessous).

3.2 Sur le plan formel, la demande de renseignements doit indiquer les éléments qui ressortent du ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES, à savoir (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 (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-4589/2019 du 14 avril 2021 consid. 2.2, A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2).

3.3

3.3.1 Aux termes de l'art. 25^{bis} par. 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 de la

législation fiscale des Etats contractants (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 et 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, la demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »]) ou porter sur des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. 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).

3.3.2 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 (cf. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 3.4 infra). 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 (cf. 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). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2).

3.4

3.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (cf. 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).

3.4.2 La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 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 (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les références citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2). 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 contradictions manifestes (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

3.4.3 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). Cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse, ce qui suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). Cela étant, le principe de la bonne foi n'est pas violé du simple fait que la demande est fondée sur des données d'origine illicite. De même, le refus de l'Etat requérant de confirmer l'origine licite des données 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). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'Etat requérant qui achèterait des données bancaires qu'il utiliserait ensuite pour fonder une demande d'assistance administrative, ou l'Etat qui aurait pris l'engagement de ne pas utiliser de données volées pour déposer une demande et qui déposerait néanmoins une telle demande (ATF 143 II 224 consid. 6.4 à 6.6). Le cas échéant, pourvu que l'on soit bien en présence de données provenant d'actes punissables en Suisse, l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020], A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2 et A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

3.5 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir l'art. 25^{bis} CDI CH-ES dernière phrase et l'art. 20 al. 3 LAAF ; cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020 consid. 3.4.3 et A-837/2019 consid. 5.3.3.2 avec les réf. citées). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

3.6 L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (cf. arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5), à l'aune duquel il aura épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements, sauf si ces mesures devaient donner lieu à des difficultés disproportionnées (ch. IV par. 1 du Protocole CDI CH-ES). A

défaut d'éléments concrets, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

3.7

3.7.1 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s. et 142 II 218 consid. 3.6).

3.7.2 Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 25^{bis} par. 1 *in fine* CDI CH-ES, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle

de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7 et 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 25 par. 1 CDI CH-ES ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7).

3.8

3.8.1 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.3 supra ; voir ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les références citées).

3.8.2 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie toutefois 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-1864/2019 du 10 septembre 2021 consid. 5.5). 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 (cf. arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et 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 (cf. 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 (cf. 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.

Sur le plan formel, le Tribunal relève que la demande du (...) 2017 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité, telles que requises au ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES (cf. consid. 3.2 supra), ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par le recourant. Il y a ainsi lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites, la condition de la pertinence vraisemblable des informations requises par l'autorité espagnole étant, de ce fait et comme avancé par le Tribunal fédéral, présumée réalisée (voir ch. IV par. 3 *in fine* Protocole CDI CH-ES ; ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

5.

5.1

5.1.1 Sur le fond, le recourant plaide en premier lieu que la CDI CH-ES ne serait pas applicable dans le cas d'espèce, faute pour lui de revêtir la qualité de résident espagnol et donc d'entrer dans le champ d'application de cette convention (voir art. 1 CDI CH-ES). Il aurait en effet établi par pièces être domicilié dans un Etat tiers, le (...), depuis de nombreuses années, si bien que les renseignements requis ne seraient ni utiles, ni pertinents. Le recourant soutient que les pièces produites à l'appui de son grief justifient à tout le moins que des clarifications soient requises par l'AFC auprès de l'autorité requérante, ce qui fait l'objet de ses conclusions subsidiaires.

5.1.2 A cet égard, il sied de rappeler que la question du domicile fiscal de la personne concernée par la demande n'a pas à être tranchée par la Suisse, en qualité d'Etat requis. En effet, de jurisprudence constante, la Suisse devrait en principe se contenter, en présence d'un conflit de résidence, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant est prévu dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile (cf. consid. 3.7 ci-avant). Or, tel est manifestement le cas en l'espèce, le critère d'assujettissement invoqué par l'autorité espagnole, à savoir celui du domicile, étant compris dans la norme dédiée (voir art. 4 par. 1 CDI CH-ES). Il est de surcroît apparemment plausible, vu les éléments exposés dans la demande.

Par surabondance, la Cour de céans relève qu'alors que la demande formée par l'autorité espagnole tend à obtenir des renseignements relatifs aux années fiscales (...) à (...), les pièces produites par le recourant à l'appui de sa démonstration (pièces 4 à 10 du bordereau du recourant) font état d'un statut de résident (...) à partir de l'année (...) seulement. Il en découle que le recourant échoue à démontrer son absence de domicile en Espagne, les pièces du dossier tendant au contraire à établir que ce dernier a bien été domicilié dans l'Etat requérant pour – à tout le moins – partie de la période sous contrôle.

Au vu de ce qui précède, le grief du recourant doit être rejeté, ce dernier étant renvoyé à faire valoir ses moyens, le cas échéant, devant les autorités ibériques dans le cadre de la procédure fiscale à venir. La conclusion subsidiaire du recourant doit de même être rejetée, tant il est vrai qu'il n'est pas du ressort de l'Etat requis d'instruire la question de son domicile fiscal (cf. consid. 3.7 ci-dessus).

5.2

5.2.1 Au moyen d'un second grief, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'accéder à une demande constitutive d'une pêche aux renseignements proscrite, qui s'inscrirait en violation de l'art. 7 let. a LAAF. Selon lui, l'autorité espagnole aurait fondé sa demande sur des informations publiées dans le cadre des (...), révélant un lien entre la banque B. _____, la société C. _____ LTD et lui-même, et dont il ressort que la société précitée aurait été radiée (« struck off ») en (...). Il soutient qu'aucune information susceptible d'être pertinente pour la période sous contrôle ne peut résulter de la procédure d'assistance, la période visée étant postérieure à la cessation des activités de la société susmentionnée. Le recourant argue ainsi qu'au prétexte d'investiguer ce lien, inexistant, pour les années (...) à (...), l'Etat requérant rechercherait en réalité des preuves pour une période antérieure à l'année (...), respectivement sur l'exhaustivité de sa régularisation passée (cf. consid. A.b supra), ou des preuves au hasard.

5.2.2 C'est en vain que le recourant plaide le caractère aléatoire de la demande de renseignements. En effet, l'argumentaire précité passe sous silence la première partie de l'exposé par l'autorité espagnole des circonstances de sa demande, et pour cause : l'autorité requérante y indique diligenter un contrôle fiscal à raison du fait que le recourant n'a pas soumis de déclaration d'impôt pour la période visée, ce qui n'est pas cohérent avec son niveau de vie. Aussi la demande d'assistance n'est-elle pas fondée exclusivement, comme le soutient le recourant, sur les

informations publiées dans le cadre des (...), mais sur un exposé clair de divers faits utiles qui, à défaut d'éléments immédiatement réfutables, lie la Cour de céans (cf. consid. 3.4.2 supra).

Les informations requises sont de surcroît strictement définies, soit limitées à la personne du recourant et à la société C. _____ LTD pour la période sous contrôle, et s'inscrivent en parfaite cohérence avec l'exposé des faits et l'objectif fiscal annoncé, en sorte que les renseignements demandés ne peuvent être qualifiés de purement aléatoires. La pertinence des informations requises concernant C. _____ LTD ne saurait en outre être écartée sur la seule base d'une indication de radiation (« struck off ») en (...), l'existence de comptes bancaires au nom de dite société pour une période ultérieure ne pouvant en être exclue. Le Tribunal relève d'ailleurs que le compte dont D. _____ S.A. était titulaire est, précisément, demeuré ouvert postérieurement à sa liquidation (cf. pièce 21 du dossier de l'autorité inférieure).

La Cour de céans a par ailleurs déjà eu l'occasion de préciser qu'il n'y a pas de pêche aux renseignements prohibée lorsqu'une autorité requérante connaît un numéro de compte de la personne concernée par la demande d'assistance et que cette autorité requiert des informations au sujet d'autres numéros de comptes que dite personne concernée détiendrait directement ou indirectement auprès de l'institution financière où est détenu le compte dont le numéro est connu. Il ne s'agit pas là d'une requête faite « à l'aveugle » mais d'une question concrète relative à une personne identifiée (ou identifiable) dans le cadre d'une enquête en cours (cf. arrêts du TAF A-1231/2018 du 26 novembre 2018 consid. 3.6.4 et A-846/2018 du 30 août 2018 consid. 2.1.5). Aussi, le fait que le recourant ait régularisé par le passé des comptes dont il était titulaire auprès de la banque B. _____ ne s'oppose pas au dépôt d'une demande visant à obtenir des renseignements le concernant auprès du même établissement.

Ainsi, l'Etat requérant a fait valoir suffisamment de points de rattachement fiscaux, l'ensemble des éléments qu'il cite étant propre à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. La demande ne constitue donc pas une pêche aux renseignements prohibée et le grief du recourant doit être rejeté.

5.3

5.3.1 Le recourant allègue enfin, dans la continuité de son précédent moyen, que les données fondant la demande, soit les informations issues des (...), proviendraient d'actes punissables en droit suisse. Se référant à

plusieurs articles de presse, il soutient qu'il serait notoire qu'un vol de données a été opéré depuis (la Suisse), l'infraction pénale de soustraction de données au sens de l'art. 143 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0) étant selon lui consommée. En convoquant une enquête relative à son train de vie pour fonder sa demande, l'autorité espagnole aurait cherché à dissimuler la véritable origine, illicite, de sa requête, ce qui caractériserait la violation par l'Etat requérant du principe de la bonne foi.

5.3.2 En l'espèce, il est douteux que l'on puisse adhérer à l'assertion du recourant suivant laquelle les données litigieuses auraient notoirement fait l'objet d'un vol en Suisse. En effet, aucune condamnation pénale n'a été prononcée à cet égard, le recourant ne soutenant pas le contraire. Cela étant, et même à admettre que tel eût été le cas, l'origine illicite des données n'en serait néanmoins pas suffisante pour établir une violation du principe de la confiance par l'autorité ibérique. Notre Haute Cour a en effet consacré le principe suivant lequel l'utilisation de données volées ne suffit pas à fonder la mauvaise foi de l'Etat requérant, celle-ci n'étant constatée qu'en présence de circonstances additionnelles particulières, notamment de la violation par l'Etat concerné de son engagement de ne pas recourir à de telles données (cf. consid. 3.4.3 supra). Or, la Cour de céans constate que les informations litigieuses sont librement accessibles et qu'aucun élément ne suggère que l'Etat espagnol aurait été impliqué, de quelque manière que ce soit, dans des actes délictueux en lien avec l'obtention desdites informations. Il appert au contraire que l'autorité requérante s'est limitée à consulter des informations accessibles au public pour fonder, en partie, sa demande, ce qui n'est pas constitutif d'une violation du principe de la bonne foi. On ne voit d'ailleurs pas qu'il existe un engagement de l'Etat espagnol de ne pas exploiter les données issues des (...) dans le cadre de l'assistance administrative avec la Suisse et le recourant ne le soutient à juste titre pas.

Le recourant échoue ainsi à établir la mauvaise foi de l'autorité requérante dans la formulation de sa demande. Celle-ci a en effet exposé clairement et sans contradiction ou lacune manifeste les circonstances ayant fondé sa requête, ainsi que l'ensemble des éléments listés au ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES, lesquels lient la Suisse. Mal fondé, le grief du recourant doit être rejeté.

De même, la conclusion subsidiaire du recourant, qui tend à ce que l'autorité ibérique soit interpellée quant à la provenance des pièces fondant sa demande, doit être rejetée, les explications fournies dans dite demande,

à défaut d'un doute sérieux, ne nécessitant pas de plus amples éclaircissements.

6.

La décision attaquée, au chiffre 3 de son dispositif, rappelle les restrictions d'utilisation et les obligations de confidentialité prévues par la CDI CH-ES, auxquelles sont soumises les informations transmises. L'autorité espagnole elle-même, dans sa demande du (...) 2017, confirme que les renseignements obtenus seront traités de manière confidentielle et utilisés uniquement aux fins définies dans la CDI CH-ES. Cela étant, eu égard aux conceptions différentes de la portée du principe de spécialité, notamment sur le plan international, relevées au sein de la jurisprudence, il incombe à l'AFC d'expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

7.

7.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Le recourant qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (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 déjà versée, d'un même montant.

7.2 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).

8.

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 l'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES, que dans une procédure concernant le recourant.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (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 :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

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 :