



Cour I
A-3886/2020

Arrêt du 26 avril 2022

Composition

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

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Maître Pietro Sansonetti et Maître Clara Pogia,
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**

En date du *** 2018, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou 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'éliminer 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 B. _____ (ci-après : B. _____ ou la personne concernée) pour les années *** à ***. A cet égard, l'autorité requérante expose que B. _____ a cédé ses droits (...) à la société C. _____ (ci-après : la société C. _____) (...) l'autorité ibérique est occupée à contrôler si (cela a été fait) aux conditions du marché. Elle n'a dans ce cadre pas pu obtenir la production des renseignements et documents utiles par B. _____ lui-même. Ayant découvert que l'intéressé collaborait avec A. _____ SA (ci-après : la recourante), l'autorité requérante souhaite obtenir des renseignements s'agissant des liens contractuels existants entre la précitée et la société C. _____. A l'aune de ce qui précède, elle précise que le but de sa demande est de procéder à la taxation des revenus mondiaux et des avoirs de B. _____ (...).

A.c Dans ce contexte, l'autorité requérante a prié l'AFC de lui faire parvenir, pour les années *** à ***, les renseignements et documents suivants en possession de la recourante :

- Les contrats signés par la recourante avec la société C. _____ ;
- Tout autre contrat signé par la recourante présentant un lien avec (...) B. _____ ;
- Les factures découlant des contrats susmentionnés ;
- Les taxes retenues sur le revenu découlant des services rendus.

B.

B.a L'autorité inférieure est entrée en matière sur la demande, de sorte qu'elle requit la recourante de produire les documents demandés par ordonnance de production du *** 2018. L'AFC confirma dite ordonnance par courrier du *** 2018, après que la recourante, aux termes d'une correspondance du *** 2018, s'y soit opposée en se prévalant du secret d'affaires.

B.b Déférant à la demande de l'AFC, la recourante lui transmet, sous pli du *** 2018, un contrat conclu entre elle, la société C. _____ et d'autres sociétés (...) durant la période visée, contenant une clause de confidentialité sanctionnée d'une pénalité de plusieurs millions de dollars américains, ainsi qu'un avenant audit contrat daté de *** en prolongeant la durée et plusieurs factures établies sur cette base. Les pièces ainsi remises étaient éditées en deux versions, soit une version intégrale et une version caviardée. Le *** 2018 et à la demande de l'autorité inférieure, la recourante lui indiqua qu'il n'existait pas d'autre contrat signé par elle et qui déploierait ses effets durant la période visée.

B.c Divers échanges ont eu cours entre l'autorité inférieure et la recourante jusqu'à *** 2018, par lesquels la première nommée a donné l'accès aux pièces du dossier à la seconde, laquelle a maintenu son opposition sur la base, essentiellement, du secret d'affaires.

B.d La personne concernée a pour sa part été informée de l'ouverture d'une procédure à son endroit par courrier de l'AFC du *** 2018. Elle s'est de même opposée à ce que l'assistance administrative soit accordée sur la base de motifs propres.

C.

Par décisions finales du 30 octobre 2018 notifiées à B. _____ en qualité de personne concernée et à la recourante en qualité de personne habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité espagnole.

D.

D.a Par acte du 30 novembre 2018, la recourante a déféré la décision finale de l'AFC du 30 octobre 2018 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Elle conclut, principalement et sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale du 30 octobre 2018 et à ce que l'assistance administrative requise soit refusée, arguant que la décision attaquée violerait les principes de

protection du secret des affaires et de la pertinence vraisemblable. Subsidiairement, la recourante requiert que la transmission des documents soit circonscrite à la version caviardée telle qu'elle l'a soumise à l'AFC le *** 2018, avec les ajouts supplémentaires apportés par l'autorité inférieure. Plus subsidiairement encore, elle requiert que soient caviardés les noms des autres entités qu'elle-même et la société C._____ apparaissant sur la documentation.

D.b Dans sa réponse du 11 février 2019, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours sous suite de frais, réfutant tous les griefs de la recourante.

E.

Par arrêt du 8 avril 2019 sous référence A-6871/2018, la Cour de céans, après avoir retenu que les renseignements requis remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable, a constaté la nullité de la décision finale du 30 octobre 2018 au motif que l'AFC avait gravement violé le droit d'être entendues des sociétés (...) mentionnées dans la documentation en ne les informant pas de l'existence de la procédure d'assistance administrative. Une décision frappée de nullité ne pouvant être l'objet d'une contestation, le recours a par conséquent été déclaré irrecevable.

F.

Dans un ATF 146 I 172 du 13 juillet 2020, le Tribunal fédéral a admis le recours formé par l'AFC contre l'arrêt du TAF susmentionné. Notre Haute Cour a considéré que la qualité pour recourir des personnes n'étant pas concernées par la demande ne devait être admise que dans des situations particulières, l'administration fédérale n'étant de surcroît tenue d'informer de l'ouverture d'une procédure que les personnes dont la qualité pour recourir est évidente – ce qui n'était pas le cas en l'espèce des sociétés (...) mentionnées dans la documentation. Aussi, le Tribunal fédéral a renvoyé la cause à la Cour de céans pour qu'elle statue à nouveau, l'invitant en outre à se prononcer sur la qualité de partie de la recourante.

G.

G.a En date du 20 août 2020, le Tribunal a annoncé que la procédure se poursuivrait sous référence A-3886/2020 et, eu égard aux considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral précité, a invité la recourante à se déterminer sur sa qualité de partie à la procédure.

G.b Le 11 septembre 2020, la recourante a fait parvenir ses observations à la Cour. L'autorité inférieure a pour sa part renoncé à se déterminer plus avant.

H.

En date du *** 2020, l'autorité espagnole a fait parvenir à l'AFC une nouvelle demande de renseignements concernant B._____, fondée sur le même complexe de faits et tendant au même but fiscal que la première requête (cf. let. A ci-dessus), mais pour l'année fiscale ***. Dans ce cadre, l'autorité ibérique requiert, en sus d'une actualisation des informations et documents d'ores et déjà requis dans la première demande, l'identification des moyens de paiement et des comptes bancaires crédités des montants versés sur la base de la relation commerciale liant la recourante à B._____ ou à la société C._____, ainsi qu'une description détaillée des prestations effectuées par B._____.

I.

I.a Déférant à l'ordonnance de l'AFC, la recourante a produit les renseignements demandés sous pli du *** 2020. Elle s'est, ce faisant, opposée à la demande espagnole et a requis l'accès au dossier.

I.b Par courrier du *** 2021, l'autorité inférieure a informé la recourante qu'elle entendait donner suite à la demande en transmettant les documents à l'autorité espagnole, dans une version toutefois partiellement caviardée aux fins de s'en tenir à la période sous contrôle. L'AFC transmet en outre les pièces du dossier à la recourante.

I.c En date du *** 2021, la recourante interpela l'autorité inférieure quant aux termes de la demande, lesquels laissaient entendre que des informations auraient d'ores et déjà été transmises à l'autorité requérante dans le cadre de la première procédure, pourtant toujours en cours.

I.d Dans des lignes du *** 2021, l'AFC informa la recourante qu'aucune information n'avait été transmise aux autorités espagnoles, les indications contenues à cet égard dans la demande relevant d'une erreur de plume. Elle lui remit en outre un échange de mails avec l'autorité ibérique attestant de ce qui précède.

I.e La recourante fit parvenir ses déterminations à l'autorité inférieure en date du *** 2021, aux termes desquelles elle s'opposa une nouvelle fois à ce que l'assistance administrative fut accordée.

J.

Par décisions finales du 21 juin 2021 notifiées à B._____ en qualité de personne concernée et à la recourante en qualité de personne habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité espagnole.

K.

K.a Par acte du 22 juillet 2021, la recourante a interjeté recours contre la décision finale de l'AFC du 21 juin 2021 auprès du Tribunal. Elle conclut préalablement à la jonction du recours avec la cause A-3886/2020. Principalement, elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale du 21 juin 2021 et à ce que l'assistance administrative requise soit refusée, arguant que la décision attaquée violerait les principes de protection du secret des affaires et de la pertinence vraisemblable. Subsidiairement, la recourante requiert que la formulation de la réponse de l'AFC à l'autorité espagnole soit modifiée, de sorte à préciser qu'aucune information pour une période postérieure au *** ne sera transmise.

K.b Dans sa réponse du 21 septembre 2021, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours sous suite de frais.

L.

Par décision incidente du 14 décembre 2021, la Cour de céans prononça la jonction des causes A-3886/2020 et A-3389/2021.

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

Droit :**1.**

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 [LAAF, RS 651.1]).

La procédure est régie par la PA, sous réserve de dispositions contraires de la LTAF ou de la LAAF (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

2.

2.1 Il sied, préalablement à tout autre examen, de formuler quelques développements eu égard à la qualité de partie de la recourante. Notre Haute Cour, dans son arrêt de renvoi, a en effet invité le Tribunal à

examiner l'existence d'un intérêt propre de la recourante (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 8 non publié in : ATF 146 I 172) – qu'il avait d'emblée admise dans son arrêt A-6871/2018 précité – celle-ci ne participant pas à la procédure en qualité de personne concernée, mais en tant que « personne habilitée à recourir ». Cette question, soulevée en lien avec le pourvoi du 30 novembre 2018, se pose de manière identique pour le second recours introduit le 22 juillet 2021, dès lors qu'il vise le même complexe de faits pour une année fiscale supplémentaire et que la recourante occupe dans ce contexte la même position de détentrice des renseignements et de partie à la relation contractuelle en cause.

2.1.1 Si la LAAF ne régit pas expressément la qualité de partie à la procédure, elle contient une disposition précisant la qualité pour recourir : à l'aune de l'art. 19 al. 2 LAAF, disposent de cette qualité la personne concernée, ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Les « autres personnes », qui se distinguent de la personne concernée en ce sens qu'elles ne sont pas l'objet du contrôle (cf. art. 3 let. a LAAF), sont celles dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre en raison de leur proximité avec l'état de fait contenu dans la demande d'assistance administrative (ATF 146 I 172 consid. 7.1.1), les détenteurs des renseignements étant compris dans cette notion (cf. art. 3 let. b LAAF ; arrêt du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.1).

A teneur de l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). S'agissant de la qualité de partie dans une procédure d'assistance administrative, le critère de l'art. 48 let. c PA est décisif : une « autre personne », dont le détenteur des renseignements, doit se voir reconnaître cette qualité si et seulement si elle est touchée par la décision finale dans ses propres intérêts dignes de protection (cf. arrêt du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.2).

Selon la jurisprudence, l'intérêt digne de protection au sens de l'art. 89 al. 1 let. c de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110 ; auquel correspond l'art. 48 al. 1 PA [ATF 145 II 259 consid. 2.3]) consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait à la partie recourante en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait. Cet intérêt doit être non seulement direct et concret, mais également actuel, en

ce sens que l'intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée doit exister tant au moment du dépôt du recours qu'au moment où l'arrêt est rendu (arrêt du TF 2C_863/2019 du 14 avril 2020 consid. 3.2 et les références citées). En matière d'assistance administrative, il convient de retenir que l'intérêt digne de protection du détenteur des renseignements fait défaut lorsque l'intéressé ne doit fournir, dans le cadre de la procédure, que des renseignements sur ses clients et non sur des opérations qu'il a lui-même effectuées, à moins que l'atteinte découlant pour lui de la décision finale soit dans le cas concret d'une intensité comparable à celle que subit la personne concernée (arrêt du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5).

2.1.2 En l'espèce, la recourante plaide se trouver dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec les décisions attaquées, dans la mesure où elle ne serait pas un simple détenteur de renseignements, mais la cocontractante du contrat destiné à être transmis aux autorités ibériques, contenant une clause de confidentialité. Elle se prévaut à ce titre de la protection du secret d'affaires, arguant, en substance, encourir un risque économique important en cas de divulgation des documents en cause. La qualité pour recourir devrait ainsi lui être accordée, aux fins de permettre l'examen de ses moyens par une autorité judiciaire.

L'autorité inférieure, pour sa part, partage manifestement cette dernière opinion dans la mesure où elle a, dès leurs premiers échanges, conféré les droits de partie à la recourante et lui a notifié les décisions en qualité de personne habilitée à recourir. L'AFC ne s'est au surplus pas déterminée sur cette question procédurale dans le cadre de ses écritures devant le Tribunal.

La Cour de céans adhère à son tour à ce point de vue. Il appert en effet que la recourante ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'un simple détenteur des renseignements, par exemple d'une banque invitée à transmettre les relevés de compte de l'un de ses clients. Au contraire, la recourante est personnellement partie au rapport contractuel en cause, objet de l'intérêt des autorités fiscales étrangères. Elle se trouve ainsi manifestement dans un rapport étroit et spécial avec les décisions entreprises. Cela étant, savoir si la recourante, étant donné le contenu du contrat qui la lie à la personne concernée, est touchée dans ses intérêts propres par les décisions entreprises dépend du bien-fondé de son moyen, soit la protection du secret d'affaires. La recevabilité, sur le point de l'intérêt digne de protection, se confond ainsi avec la question de fond, en sorte

qu'il y a lieu à ce stade d'entrer en matière (pour un raisonnement analogue, voir notamment : arrêts du TF 1C_894/2013 du 17 juillet 2014 consid. 2.1.2 et 1C_483/2012 du 30 août 2013 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF B-5740/2017 du 30 octobre 2018 consid. 4).

2.2 Il s'ensuit que la recourante dispose de la qualité pour recourir dans les deux procédures jointes, les mémoires déposés les 30 novembre 2018 et 22 juillet 2021 répondant en outre aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). Il est donc entré en matière sur les recours.

3.

3.1 La recourante 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, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Cela étant, le Tribunal 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).

3.2 A l'appui de ses pourvois, la recourante se prévaut de la protection du secret d'affaires et d'une violation du principe de pertinence vraisemblable. Le Tribunal procèdera donc à un rappel des dispositions et principes applicables en matière d'assistance administrative avec l'Espagne (cf. consid. 4 ci-dessous), avant de traiter des griefs matériels susmentionnés (cf. consid. 5 infra).

4.

4.1

4.1.1 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 (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). Les dispositions précitées, introduites dans leur version actuelle par un protocole de modification du 27 juillet 2011, 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), en sorte que la présente cause est régie par les règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.1.2 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. Cette liste d'indications sur le contenu de la demande 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 ; arrêts du TAF A-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 4 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

4.2

4.2.1 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-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 3.3.1 et A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; arrêt du TAF A-2376/2021 du 1^{er} février 2022 consid. 4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles soient pertinentes pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 144 II 206 consid. 4.2).

4.2.2 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.4.1). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les références citées).

4.2.3 A teneur de l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES, les renseignements reçus par l'Etat requérant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de sa législation interne et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par les buts fiscaux visés dans la convention ; celles-ci n'utilisent 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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). L'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES exprime le principe de spécialité. 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 ; ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; arrêt du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020 consid. 3.4.3). 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 (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).

4.2.4 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 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 et déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

4.3 Suivant l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-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.

Selon le Commentaire MC OCDE, à la lumière duquel la disposition topique peut être interprétée (ATF 142 II 161 consid. 2.1 par analogie ; arrêts du TAF A-3071/2020 du 1^{er} juin 2021 consid. 7 [arrêt attaqué au TF] et A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 10.2), on entend par secret commercial ou industriel des faits ou circonstances d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice, par exemple en occasionnant de graves difficultés financières. La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé, à moins que leur divulgation ne trahisse un tel secret, par exemple lorsqu'il s'agit de documents d'achat permettant de révéler la formule exclusive d'un produit (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE). Cela étant, le Commentaire MC OCDE précise qu'il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dans ce contexte, sous peine de restreindre excessivement l'assistance (cf. Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19 ad art. 26 MC OCDE).

5.

5.1 En l'espèce, la recourante plaide que les renseignements en cause seraient couverts par le secret commercial. Conclue avec une personnalité de renommée mondiale, les documents contractuels s'inscriraient dans la stratégie commerciale (...) et seraient de nature sensible. La divulgation des éléments du contrat, notamment la rémunération prévue en faveur de B. _____, serait susceptible d'entraîner un dommage économique grave pour la recourante, dans la mesure où elle pourrait perdre le contrat en question au profit de la concurrence, ou être désavantagée dans de futures négociations (...). La confidentialité serait donc impérative à la protection de ses intérêts économiques, la recourante en voulant pour preuve la

clause de confidentialité lourdement sanctionnée dans le contrat. Or, le respect de cette confidentialité ne serait pas garanti en cas de production des documents aux autorités fiscales espagnoles, dès lors qu'elles pourraient être amenées à remettre la documentation à d'autres autorités, notamment de recours, qui pourraient à leur tour rendre les informations publiques. La recourante en conclut que le rejet de la demande est l'unique moyen de préserver ses intérêts économiques, qui l'emportent selon elle sur l'intérêt du fisc espagnol.

5.1.1 A l'évidence, la relation contractuelle en cause présente un caractère particulier du fait de la personne du cocontractant et du montant de la rémunération, négocié dans un environnement que l'on peut supposer très concurrentiel. Ces éléments ne revêtent néanmoins pas un caractère d'exception tel qu'ils seraient comparables, par exemple, à la formule exclusive d'un produit, couverte par le secret commercial. Les renseignements requis par l'autorité espagnole sont, de surcroît, principalement de nature financière, à savoir des renseignements qui ne constituent pas un secret protégé dans le contexte de l'assistance administrative (cf. consid. 4.3 ci-dessus). La notion de secret d'affaires dans le cadre de l'échange de renseignements entre Etats, conçu comme devant être le plus large possible (cf. consid. 4.2.1 supra), est en effet définie de manière restrictive, soit de manière plus restreinte qu'à l'art. 162 du Code pénal suisse du 12 décembre 1937 (CP, RS 311.0 ; arrêt du TAF A-3071/2020 du 1^{er} juin 2021 consid. 7.4 [arrêt attaqué au TF]). La référence faite à cette disposition par la recourante ne lui est dès lors d'aucun secours, les informations en cause n'étant pas constitutives d'un secret protégé.

5.1.2 La Cour relève encore que la recourante n'amène aucun élément concret à même de fonder ses craintes de divulgation des renseignements. Le seul fait que l'autorité ibérique pourrait être amenée à remettre le contrat litigieux à une autorité judiciaire, dans la continuité de la procédure fiscale, ne suffit pas à fonder le risque invoqué, le lien entre l'utilisation des renseignements dans une telle procédure et le grave préjudice plaidé relevant de la pure conjecture. Il sied ici de rappeler que l'Etat requérant, présumé de bonne foi (cf. consid. 4.2.2 supra), est lié par le principe de spécialité et par une obligation de confidentialité (cf. consid. 4.2.3 plus haut), l'autorité espagnole ayant d'ailleurs réitéré ses engagements à cet égard dans sa demande. Aussi, un risque abstrait de violation de ses engagements par l'Etat requérant, inhérent à chaque procédure, est insuffisant pour mettre une demande en échec, des éléments sérieux et

concrets devant être apportés. Le moyen de la recourante doit ainsi être rejeté, faute de consistance.

5.1.3 Par surabondance, le Tribunal remarque que même à admettre qu'un secret d'affaires méritant protection ait existé, tel n'est plus le cas à présent, les éléments essentiels du contrat (...) ayant été publiés par la presse. Il ressort en effet de divers articles, aisément consultables en ligne (voir notamment ***), que le contenu du contrat, y compris la rémunération convenue en faveur de B. _____, a été rendu publique par les médias. En outre, la recourante ne figure apparemment plus parmi les (...) du prénommé (voir notamment ***). La question de savoir si les recours conservent une raison d'être, étant donné l'apparent défaut de caractère actuel du moyen tiré du secret d'affaires, peut toutefois demeurer ouverte, ce grief ayant d'ores et déjà été rejeté (cf. consid. 5.1.1 et 5.1.2 ci-dessus).

En conséquence, le grief de la recourante est rejeté, la transmission des renseignements demandés ne violant pas l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-ES.

5.2 Dans un grief distinct, la recourante se prévaut d'une violation du principe de la pertinence vraisemblable. Dans son mémoire du 30 novembre 2018 (cf. Faits, let. D.a supra), elle soutient que les renseignements demandés ne sont pas pertinents à la lumière du but fiscal annoncé ; l'Etat requérant chercherait en effet à déterminer si la cession (...) a été effectuée aux conditions du marché (cf. Faits, let. A.b), ce qui serait sans lien avec le contrat (...) en cause. A titre subsidiaire, la recourante plaide que si la rémunération convenue en faveur de B. _____ devait être considérée comme pertinente, il n'en irait de toutes les manières pas de même pour les détails (du contrat) et les noms des autres sociétés impliquées, qui devraient donc être caviardés. Dans son pourvoi du 22 juillet 2021 (cf. Faits, let. K.a), la recourante s'en prend à la formulation de la réponse de l'AFC à l'autorité espagnole, arguant que celle-ci serait insatisfaisante à l'aune du principe de pertinence vraisemblable, dès lors qu'elle ne précise pas qu'aucune information postérieure au *** ne sera transmise.

5.2.1 La démonstration précitée semble ne concerner que les intérêts de la personne concernée, à l'exclusion de ceux de la recourante elle-même. Or, l'intérêt digne de protection dont se prévaut la recourante doit lui être propre, le Tribunal n'entrant pas en matière sur des griefs formulés en faveur de tiers (cf. consid. 2 plus haut ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.4 et 139 II 404 consid. 11.1). La recourante n'exposant pas en quoi elle serait

personnellement concernée par la procédure de taxation de B._____, son moyen peut d'emblée être déclaré irrecevable, sans autre examen.

5.2.2 S'agissant enfin de la reformulation requise par la recourante, soit la mention qu'aucune information ne sera transmise pour la période *postérieure* au ***, elle ne peut qu'être refusée, faute de caractère utile. En effet, si l'AFC a précisé dans son projet de réponse à l'autorité ibérique, tel que formulé dans la décision finale du 21 juin 2021, qu'aucune information *antérieure* à l'année *** ne serait transmise, c'est à raison du fait que la demande présente une certaine ambiguïté sur ce point. En revanche, aucune information postérieure au *** n'est requise, ni n'apparaît sur la documentation destinée à être transmise. Il en découle que l'ajout requis par la recourante est inutile, le dispositif de la décision rédigé par l'autorité inférieure étant claire en l'état.

6.

6.1 Vu les considérants qui précèdent, dans la mesure où ils sont recevables, les recours sont rejetés. 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 Fr. 6'000.- (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 les avances de frais déjà versées de Fr. 8'000.-. Le solde de Fr. 2'000.- sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt entré en force.

6.2 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).

7.

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 LTF). 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.

Dans la mesure où ils sont recevables, les recours sont rejetés.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 6'000.- (six mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur les avances de frais déjà versées d'un montant total de Fr. 8'000.- (huit mille francs). Le solde de Fr. 2'000.- (deux mille francs) sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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 :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)