



Arrêt du 5 octobre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Keita Mutombo, Raphaël Gani, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____, décédé le (...),
représenté par ses successeurs en droit :
C. _____,
D. _____,
E. _____,
3. **F.** _____,
4. **G.** _____,
5. **H.** _____,
tous représentés par Maître Philippe A. Grumbach,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

Faits :**A.**

A.a Le service espagnol d'échange d'informations en matière fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale espagnole) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC) trois demandes d'assistance administrative, datées du (...) 2020 (...). Lesdites demandes sont fondées sur l'art. 25^{bis} de la Convention du 26 Avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (ci-après : CDI CH-ES, RS 0.672.933.21).

A.b Dans ses requêtes, l'autorité fiscale espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale pour les années 2014 et 2015 de B. _____ et de A. _____ en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques et d'impôt sur le revenu des non-résidents, considérant A. _____ et B. _____ comme des résidents fiscaux espagnols, imposables de manière illimitée en Espagne.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A. _____ et B. _____ et en vue d'effectuer leur correcte taxation en Espagne, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

S'agissant de la demande (...) (réf. (...)) concernant les virements bancaires depuis les comptes (...), (...) et (...) tenus auprès de la banque I. _____ vers le compte bancaire espagnol (...) en 2014 et 2015 :

1. Identification of the bank account holders, signatories and beneficial owners of the bank accounts from where the transfers were made to the Spanish bank account.
2. Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.
3. Bank statements for each of the bank accounts for the years 2014 and 2015.
4. If any, bankcards linked to the bank accounts, identifying its holder, signatory or beneficial owner for the years 2014 and 2015.
5. Identification of any other bank accounts, financial investments, where B. _____ or A. _____ may figure as holders, signatories and beneficial owners of at the bank I. _____ during 2014 and 2015.
6. Balances at the end of each year and Statements of the above-mentioned financial investments, if appropriate.

S'agissant de la demande (...) (réf. (...)) concernant les virements bancaires depuis le compte (...) tenu auprès de THE BANK J. _____ vers le compte bancaire espagnol (...) en 2014 et 2015 :

1. Identification of the bank account holders, signatories and beneficial owners of the Swiss bank account from where the transfer was made to the Spanish bank account.
2. Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.
3. Bank statements of the bank account for the years 2014 and 2015.
4. If any, bankcards linked to the account (...), identifying its holder, signatory or beneficial owner for the years 2014 and 2015.
5. Identification of any other bank accounts, financial investments, where B. _____ or A. _____ may figure as holders, signatories and beneficial owners of at the bank J. _____ during 2014 and 2015.
6. Balances at the end of each year and Statements of the above-mentioned financial investments, if appropriate.

S'agissant de la demande (...) (réf. (...)) concernant les virements bancaires depuis le compte (...) tenu auprès de la banque K. _____ vers le compte bancaire espagnol (...) en 2014 et 2015 :

Reason for which the transfer was made. Any documentation related to the transfer of funds that justifies it.

Please identify any other transfers that L. _____ may have done during 2014 and 2015 to B. _____ or A. _____

Please identify L. _____, in the case it is a Swiss resident company, please identify its director, partners, economic activity and address.

Is there any kind of relationship between the Spanish taxpayers and L. _____, if appropriate please provide the documentation that supports it.

Par ailleurs, les trois demandes d'assistance administrative précisent (ch. 17) :

The requesting, competent authority confirms that:

- 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 28 février 2020, l'AFC a demandé à la banque I. _____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque I. _____, ont en outre été priées d'informer les personnes concernées et/ou les titulaires, personnes physiques ou morales, des relations bancaires objets de la requête 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 Par ordonnances de production du 2 mars 2020, l'AFC a demandé à la banque J. _____ et à la banque K. _____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque J. _____ et la banque K. _____ ont en outre été priées d'informer les personnes concernées 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.c Par courriers du 13 mars 2020 adressés à l'AFC, dans le délai imparti, la banque J. _____ et la banque K. _____ ont fourni les informations requises à leur égard par la demande d'assistance administrative. Par courriers des 14 avril 2020 et 29 avril 2020, la banque K. _____ a complété, sur requêtes de l'AFC, sa réponse du 13 mars 2020.

B.d Par courriers du 17 mars 2020 et procurations annexées, Maître Philippe Grumbach a annoncé à l'AFC avoir été mandaté dans la procédure (...) pour représenter les intérêts des personnes concernées, soit A. _____ et B. _____, ainsi que des sociétés F. _____, G. _____ et H. _____, titulaires de relations d'affaires auprès de la banque I. _____ et dont A. _____ et B. _____ étaient les ayants droits économiques et

détenteurs du droit de signature. Il a enfin requis la consultation des pièces du dossier.

B.e Par courrier du 20 mars 2020 adressé à l'AFC, dans le délai prolongé, la banque I. _____ a fourni les informations requises à son égard par la demande d'assistance administrative. Par courriers des 31 mars 2020, 26 mai 2020 et 12 juin 2020 elle a précisé et complété, sur requêtes de l'AFC, sa réponse du 20 mars 2020. La banque I. _____ a indiqué avoir informé de la procédure A. _____ et B. _____ et les sociétés F. _____, G. _____ et H. _____.

B.f Par courrier du 24 mars 2020 et téléphone du même jour, l'AFC a informé Maître Grumbach que deux autres procédures étaient en cours concernant A. _____ et B. _____ et que, dans le cadre de celles-ci, une autre société, L. _____, ainsi que deux autres personnes, D. _____ et C. _____, apparaissaient en tant que titulaires de comptes bancaires. Elle a ainsi demandé à Maître Grumbach s'il entendait également les représenter.

B.g Par courriel et courrier du 21 avril 2020, Maître Grumbach a informé l'AFC qu'il représentait également les intérêts des deux autres personnes titulaires de comptes, soit D. _____ et C. _____. Il a également informé l'AFC que B. _____ était décédé le (...) et a transmis le certificat de décès à cet égard. Il a finalement informé l'AFC que la situation concernant la société L. _____ titulaire d'un compte bancaire, n'avait pas encore pu être éclaircie, et a demandé une prolongation de délai. Par courriel du 22 avril 2020, Maître Grumbach a indiqué à l'AFC que la société L. _____ n'appartenait pas à ses mandants et demandé à ce que les pièces du dossier lui soient transmises.

B.h Par courriel du 28 avril 2020, l'AFC a informé l'autorité fiscale espagnole du décès de B. _____ et a demandé à connaître l'identité de ses successeurs en droit. Par courriel du 29 avril 2020, l'autorité fiscale espagnole a transmis à l'AFC les informations demandées à ce sujet et a communiqué l'identité de E. _____, D. _____, C. _____.

B.i Par courriel du 30 avril 2020, l'AFC a informé Maître Grumbach avoir contacté l'autorité fiscale espagnole s'agissant des successeurs en droit de B. _____ et avoir obtenu l'information selon laquelle il existait une autre héritière, E. _____. Elle lui a ainsi demandé s'il entendait égale-

ment la représenter. Par courriel et courrier du 8 mai 2020, Maître Grumbach a informé l'AFC qu'il représentait également les intérêts de E. _____ et a transmis la procuration correspondante.

C.

C.a Par courriers du 26 juin 2020, l'AFC a mis à disposition l'intégralité des dossiers des trois demandes d'assistance administrative à Maître Grumbach, pour consultation, sous forme électronique. L'AFC a également indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole accompagnées des documents utiles et informé les intéressées du fait qu'elles pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Par courriers du 24 juillet 2020, Maître Grumbach a transmis, dans le délai prolongé par l'AFC, ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorités fiscale espagnole.

D.

Par décision finale du 25 août 2020, notifiée à A. _____, D. _____, C. _____, E. _____, F. _____, G. _____ et H. _____ par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque J. _____, la banque K. _____ et la banque I. _____.

E.

E.a Par acte du 25 septembre 2020, A. _____ (ci-après : la recourante 1), D. _____ (ci-après : le recourant 2a), Madame C. _____ (ci-après : la recourante 2b), E. _____ (ci-après : la recourante 2c), F. _____ (ci-après : la recourante 3), G. _____ (ci-après : la recourante 4) et H. _____ (ci-après : la recourante 5) (tous ensemble ci-après : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 25 août 2020. Les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre principal, à l'admission du recours et à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 25 août 2020. Ils ont ensuite conclu au refus et au rejet des trois demandes d'assistance administrative de l'autorité requérante et au refus d'accorder à l'autorité requérante l'assistance administrative s'agissant de A. _____ et B. _____. Ils ont conclu que les informations demandées et reçues des détentrices d'informations la banque J. _____, la banque K. _____ et la banque I. _____ et mentionnées au ch. 2 de la décision attaquée (y compris les annexes) ne soient pas transmises à l'autorité requérante ainsi

qu'au refus de toute transmission d'informations, de documents et de fichiers à l'autorité requérante. En tout état de cause, ils ont requis que l'AFC soit déboutée de toutes autres ou contraires conclusions.

E.b Dans sa réponse du 19 novembre 2020, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique spontanée du 7 décembre 2020, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 25 septembre 2020.

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). Déposées le (...) 2020, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme 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, la recourante 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

1.5 Le recourant 2a, la recourante 2b et la recourante 2c sont les successeurs en droit au sens l'art. 18a LAAF de la personne concernée décédée. La qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA doit dès lors leur être reconnue.

1.6 S'agissant des recourantes 3, 4 et 5, l'AFC les a informées, par l'intermédiaire de la banque I._____, de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF. Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure a notifié la décision finale du 25 août 2020 aux recourantes 3, 4 et 5, en qualité de personnes habilitées à recourir, par l'entremise de leur mandataire commun. Chacune des recourantes 3, 4 et 5 disposent, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, la Cour retient que les recourantes 3, 4 et 5 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

1.7 Le recours déploie 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).

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

2.

2.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 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 Dans la présente cause, les recourants, eu égard à la résidence fiscale alléguée au Venezuela des personnes concernées, invoquent en substance des violations du principe de bonne foi et la norme de la pertinence vraisemblable. Ils font valoir à titre principal que les demandes d'assistance de l'autorité fiscale espagnole seraient incomplètes et trompeuses en violation des art. 6 LAAF et 25^{bis} CDI CH-ES ; subsidiairement, ils invoquent une violation de l'art. 7 let. a et c LAAF en tant que l'Espagne voudrait se soustraire abusivement à l'application de la CDI Espagne-Venezuela et, encore plus subsidiairement, une violation de l'art. 7 let. a et let. c LAAF, 25^{bis} CDI CH-ES et 17 al. 2 LAAF en tant que l'Espagne rechercherait des preuves en se prévalant d'une compétence fiscale qu'elle n'aurait pas.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis aux demandes d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il abordera ensuite les conditions de l'assistance administrative (consid. 4 infra) et traitera enfin des questions matérielles dont il est fait grief par les recourants (consid. 5 infra).

3.

3.1 L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par la CDI CH-ES – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org thèmes fiscalité conventions fiscales) – 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 1er 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 par ses art. 9 et 12 (FF 2011 8391, 8397 s.; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3 et A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

3.2 Les impôts auxquels s'applique la Convention sont : l'impôt sur le revenu et sur la fortune. En ce qui concerne l'Espagne, cela comprend, entre autres, (i) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, (ii) l'impôt sur les sociétés, (iii) l'impôt sur le revenu des non-résidents, (iv) l'impôt sur la fortune, et (v) les impôts locaux sur le revenu et sur la fortune (art. 2 al. 1 et 3 CDI CH-ES). Les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1; A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2014 au (...) 2015, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

4.

4.1 Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés y compris leur nature et la forme sous laquelle l'État requérant désire recevoir les renseignements de l'État 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.

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

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 la législation fiscale des Etats contractants (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 norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

4.2.2 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 (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.3 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 (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

4.2.3 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités

après des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

4.3

4.3.1 Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

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

4.4

4.4.1 En matière de résidence fiscale d'une personne, 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, 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., 142 II 218 consid. 3.6).

4.4.2 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, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

4.4.3 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 assujetti 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, 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).

4.4.4 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 MC OCDE ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

5.

En l'espèce, les griefs principaux (cf. consid. 5.1 ss infra) et subsidiaires (cf. consid. 5.2 ss infra) des recourants seront examinés successivement.

5.1 Dans leur grief principal, les recourants soutiennent que les demandes d'assistance de l'autorité fiscale espagnole seraient à la fois incomplètes et trompeuses. Elles violeraient les art. 6 LAAF et 25^{bis} CDI CH-ES en ne mentionnant ni la qualité de résidents fiscaux au Venezuela de A. _____ et B. _____ ni la CDI conclue entre l'Espagne et le Venezuela et en particulier l'article de celle-ci relatif à l'assujettissement à l'impôt. A l'appui de leurs dires, ils ont notamment fourni des attestations de résidence fiscale établies par l'autorité fiscale vénézuélienne pour la période 2014 et 2015.

5.1.1 Formellement, le Tribunal constate que les demandes d'assistance présentées à l'AFC par l'autorité fiscale espagnole contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité, conformément au par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES. Elles mentionnent en effet, le nom des personnes concernées, les périodes visées par la demande, soit les années 2014 et 2015, la description des renseignements demandés, l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'« Individual Income Tax / Non Resident Income Tax », ainsi que les noms des entités détentrices des documents demandés. Les demandes d'assistance espagnoles précisent également que A. _____ et B. _____ revendiquent une résidence fiscale au Venezuela. Contrairement aux allégations des recourants, ni le par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES ni l'art. 6 LAAF, applicable à titre supplétif, n'imposent, en cas de revendication d'une résidence fiscale dans un Etat tiers autre que l'Etat requérant, de mentionner la CDI conclue entre ces Etats et l'existence d'une résidence fiscale concurrente. Par ailleurs, l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne constitue pas un élément apte à rendre la demande d'assistance administrative manifestement incomplète (cf. consid. 4.4.2 supra). En conséquence, les demandes d'assistance présentées par l'autorité fiscale espagnole ne sont pas lacunaires et sont formellement recevables.

5.1.2 Matériellement, les demandes de l'autorité fiscale espagnole ne peuvent être qualifiées de trompeuses et par là même de contraires au principe

de la bonne foi. Le Tribunal fédéral a déjà jugé que l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne constituait pas une circonstance de nature à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 4.4.2 supra). Il en va également de l'absence de mention et de référence à la CDI Espagne-Venezuela dans les demandes d'assistance. Cet instrument international conclu entre l'Etat requérant et l'Etat tiers dont les personnes revendiquent la résidence fiscale permet de trancher la question de la détermination de la résidence fiscale au plan international. L'examen d'une telle question ne relève pas de la compétence de l'Etat requis lors de la procédure d'assistance administrative (cf. consid. 4.4.1 supra) et c'est à bon droit qu'il n'est pas fait référence à la CDI Espagne-Venezuela dans les demandes d'assistance que l'autorité fiscale espagnole a adressées à l'AFC.

5.1.3 Le Tribunal rappelle enfin qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale qui a été conclue entre l'Etat requérant et l'Etat requis (cf. consid. 4.4.2 supra). Les dispositions de la CDI conclue entre l'Etat requérant et l'Etat tiers dont le contribuable revendique la résidence fiscale ne jouent aucun rôle à cet égard. En l'occurrence, la Cour de céans constate que l'autorité requérante a indiqué avoir de solides raisons lui permettant de considérer que A. _____ et B. _____ résidaient en Espagne durant la période sous contrôle. L'autorité requérante a expliqué que A. _____ et B. _____ disposent d'un domicile permanent en Espagne puisqu'ils louent un appartement à (...) dans lequel une importante consommation d'électricité a été enregistrée. Ils étaient engagés dans une fondation espagnole dont B. _____ était le fondateur. Enfin, A. _____ et B. _____ auraient passés 273 jours en Espagne en 2014 et 245 jours en 2015. L'Etat requérant ayant fait valoir des critères d'assujettissement à l'impôt prévus à l'art. 4 al. 2 CDI CH-ES (foyer d'habitation permanent, centre des intérêts vitaux et séjour habituel), la conformité des demandes d'assistance présentées par l'autorité fiscale espagnole est ainsi établie.

5.1.4 Quant aux attestations de résidence fiscale de l'autorité fiscale vénézuélienne produites par les recourants, celles-ci ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. De telles attestations n'excluent en rien l'existence d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence l'Espagne. Il appartient aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de

faire valoir leurs griefs de fond relatifs à leur résidence devant les juridictions espagnoles (cf. consid. 4.4.4 supra).

5.1.5 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que les demandes d'assistance de l'autorité fiscale espagnole sont conformes à la CDI CH-ES. Elles ne sont ni incomplètes ni trompeuses. Le grief des recourants à cet égard doit être rejeté.

5.2 Subsidiairement, les recourants avancent que les demandes d'assistance administrative auraient été formulées à des fins de recherche de preuves et violeraient le principe de la bonne foi, en tant que l'autorité fiscale espagnole tenterait, d'une part, de se soustraire abusivement à l'application de la CDI Espagne-Venezuela et d'autre part, de rechercher des preuves en se prévalant d'une compétence fiscale qu'elle n'aurait pas. Ainsi, ils estiment que l'Espagne ne pourrait requérir l'assistance administrative de la Suisse dans le cas d'espèce qu'en prouvant qu'elle a établi sa compétence fiscale, sur la base d'un accord avec le Venezuela, respectivement d'une décision en sa faveur au terme d'une procédure de règlement des différends. Par ailleurs, selon les recourants, les informations requises seraient dénuées de pertinence dans la mesure où l'Espagne se prévaudrait notamment d'une compétence fiscale qu'elle n'aurait pas et qui aurait été exercée par un autre Etat. En outre, les recourants relèvent qu'un formulaire KYC de la banque J. _____ mentionnerait des informations qui sortiraient du cadre temporel de ce qui est pertinent et que ces informations auraient dû être caviardées. Dans ce contexte, les recourants soutiennent également que les requêtes d'assistance administrative constitueraient une recherche indéterminée d'informations. En conséquence, les recourants sont d'avis que les requêtes devraient être rejetées et l'assistance administrative refusée.

5.2.1 Les griefs relatifs à une violation du principe de la bonne foi et à l'application de la pertinence vraisemblable invoqués par les recourants sont examinés à la suite.

5.2.2 Le Tribunal relève, d'abord, qu'une demande d'assistance peut être formée en tout temps par l'Etat requérant même en cas de conflit de résidence fiscale avec un Etat tiers (cf. consid. 4.4.3 supra). Dès lors, l'autorité fiscale espagnole est habilitée à déposer une demande d'assistance à la Suisse même si les recourants contestent effectivement sa compétence fiscale devant ses juridictions ou celles du Venezuela, ce qui d'ailleurs n'est pas établi en l'espèce. Une telle attitude n'est pas contraire à la bonne foi. Par ailleurs, comme cela a été évoqué précédemment (cf. consid. 5.1.3

supra), les dispositions de la CDI conclue entre l'Etat requérant et l'Etat tiers dont le contribuable revendique la résidence fiscale ne jouent aucun rôle lors de la procédure d'assistance administrative. En l'espèce, l'Espagne, en tant qu'Etat requérant, ne doit pas se référer à la CDI qu'elle a conclue avec le Venezuela. La Suisse, en tant qu'Etat requis, n'a pas à examiner cette convention. Il ne peut dès lors être question à ce sujet de soustraction de la part de l'autorité fiscale espagnole à la CDI conclue entre l'Espagne et le Venezuela et, a fortiori, de violation du principe de bonne foi.

5.2.3 S'agissant du principe de la pertinence vraisemblable, il apparaît tout d'abord en l'espèce, que les requêtes d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES (cf. consid. 5.1.1 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 4.1 supra). Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 4.2.2 supra). En l'espèce, l'autorité fiscale espagnole a demandé la transmission d'informations afin de pouvoir vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de A. _____ et B. _____ qu'elle considère comme des résidents espagnols en vue d'effectuer leur taxation correcte en Espagne. Pour ce faire, elle a requis la documentation bancaire relative à des comptes dont A. _____ et B. _____ pourraient être titulaires, ayants droits économiques ou disposer du droit de signature. A cet égard, le Tribunal observe que les informations demandées sont propres à définir l'imposition en Espagne de A. _____ et B. _____ puisqu'elles complètent l'assiette de l'impôt sur le revenu de ceux-ci. De surcroît, ces informations sont susceptibles d'apporter des précisions quant à la résidence fiscale de A. _____ et B. _____. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans les demandes d'assistance de l'autorité fiscale espagnole et les documents requis de sorte que la transmission des documents demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

5.2.4 Toujours dans le cadre de griefs concernant la violation du principe de la pertinence vraisemblable des informations transmises, les recourants relèvent spécifiquement que le formulaire KYC établie par la banque J. _____ mentionnerait des informations qui sortiraient du cadre temporel de ce qui est pertinent, notamment la mention des banques avec lesquelles A. _____ et B. _____ avaient des relations à l'époque de l'ouverture

des comptes et que ces informations auraient dû être caviardées. Le Tribunal relève que la jurisprudence admet que de tels documents puissent être transmis (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4). Cette jurisprudence s'applique en l'espèce et dans la mesure où il est expressément requis, l'ensemble des documents bancaires KYC doit être considéré comme vraisemblablement pertinent au sens de l'art. 25 CDI CH-ES. Comme expliqué précédemment (cf. consid. 4.2.2 supra), cette pertinence doit être déjà réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents, cette appréciation devant être effectuée en premier lieu par l'Etat requérant. Tel est bien le cas en l'espèce. Dans la mesure où la documentation KYC est destinée à évoluer au fil du temps, les effets juridiques de cette documentation perdurent après l'établissement de celle-ci (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4). En l'espèce, les effets de la documentation KYC qui aurait été établie par la banque J. _____ en 2006 perdurent après le (...) 2014, date du début de la période sous enquête. La transmission de ces documents ne viole dès lors pas le champ d'application temporel de la CDI CH-ES.

5.2.5 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable et de la bonne foi par l'autorité fiscale espagnole.

6.

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.

7.

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

8.

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

9.

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.

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

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

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 :