



Cour I
A-669/2020

Arrêt du 28 mars 2022

Composition

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

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,
4. D. _____,
tous représentés par
Maître Guillaume Grisel,
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI CH-ES);

Faits :**A.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Where appropriate,

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

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

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

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

(...)

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

Where appropriate,

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

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

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

Regarding the following bank accounts:

(...)

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

2) Movements of the mentioned bank accounts.

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

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

Where appropriate

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

2) Movements of the other bank accounts.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.

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

B.a Par courriers des 3, 4 et 7 septembre 2018 adressés à l'AFC, soit dans le délai imparti, la banque G. _____ et la banque H. _____ ont fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. L'Administration fiscale du Canton (...) a quant à elle fourni les informations requises hors délai, par courrier du 12 septembre reçu par l'AFC le 20 septembre. Monsieur F. _____ a transmis les informations requises le 17 septembre, soit dans un délai supplémentaire consenti par l'AFC.

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

B.c Une partie desdits documents ont été transmis à l'AFC par courriers des 11 et 18 octobre 2018 de la banque I. _____.

C.

Par requête complémentaire du (...) au sujet de Madame E. _____, l'autorité requérante a indiqué que cette dernière avait transféré certains de ses avoirs auprès de la banque H. _____ et a requis l'entraide administrative au sujet du compte bancaire (...).

D.

Par courrier du 21 novembre 2018, adressé à l'AFC, Maître Maximilien de Ridder a indiqué, procurations à l'appui, représenter la société J. _____,

en qualité de Trustee du A. _____ et du B. _____, ainsi que les sociétés C. _____, et D. _____.

E.

Par requêtes complémentaires du 13 février 2019, complétées par courriels du 7 mars 2019, l'autorité fiscale espagnole a indiqué que Madame E. _____ et Monsieur F. _____ avaient transférés certains de leurs avoirs auprès de la banque I. _____ et a requis l'entraide administrative au sujet du compte bancaire n. (...).

F.

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

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

G.

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

G.a Les informations en question font nommément référence au A. _____, au B. _____, à C. _____ et à D. _____ ainsi qu'à des comptes bancaires détenus par ces derniers.

G.b J. _____ est une société ayant son siège en (...). Cette société est le trustee du B. _____ ainsi que du A. _____.

G.c C. _____ est une société ayant son siège au (...). Son capital-social a servi d'apport au A. _____.

G.d D._____ est société ayant son siège au (...). Son capital-social a servi d'apport au B._____.

H.

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

I.

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

J.

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

K.

Par décision finale du 31 décembre 2019, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour les renseignements transmis par la banque G._____, la banque I._____, la banque H._____, l'Administration fiscale du Canton (...) ainsi que par Monsieur F._____ et Madame E._____ pour la période du (...) 2013 au (...) 2016.

L.

Par acte du 4 février 2020, la société J._____, en qualité de trustee du A._____ (ci-après : le recourant 1), la société J._____ en qualité de trustee de B._____ (ci-après : le recourant 2), C._____ (ci-après : le recourant 3), et D._____ (ci-après le recourant 4, ci-après et tous ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de Maître Guillaume Grisel, 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 31 décembre 2019. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à la recevabilité du recours ainsi qu'à l'anonymisation des noms des recourants et de toutes les autres personnes concernées par la présente procédure ; et principalement, à l'annulation partielle, au sens de leurs conclusions, de la décision finale de l'AFC du 31 décembre 2019 (ci-après la décision attaquée, la décision querellée ou la décision finale), soit au retrait de tous les documents relatifs aux comptes bancaires détenus par les recourants et de toute référence aux recourants et aux comptes concernés dans les informations dont la transmission est envisagée. A titre subsidiaire, les recourants ont conclu

à l'anonymisation des documents les concernant dont la transmission est prévue à l'autorité requérante. Finalement, les recourants concluent encore à l'anonymisation du présent arrêt.

L.a Par décision incidente du 7 février 2020, le Tribunal a invité Maître Guillaume Grisel à produire des procurations justifiant son pouvoir de représentation des recourants 3 et 4.

L.b Par écriture du 24 février 2020, soit dans le délai imparti, Maître Guillaume Grisel a fourni, les documents justifiant son pouvoir de mandataire à l'égard des recourants 3 et 4.

M.

Dans sa réponse du 1^{er} avril 2020 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'irrecevabilité du recours.

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

Droit :

1.

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

1.1 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...), 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).

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

1.3 En l'espèce, l'AFC a désigné les recourants dans la décision finale en tant que personnes habilitées à recourir. Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que les recourants disposent d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, elle dispose également 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).

1.5 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*, 8e éd., 2020, 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 Les recourants font valoir les griefs suivants. Ils invoquent, à titre principal, une violation du principe de la pertinence vraisemblable. En effet, la structure juridique du B. _____ ainsi que du A. _____, en tant que trusts

discrétionnaires irrévocables, aurait pour conséquence que les informations bancaires y relatives ne pourraient être vraisemblablement pertinentes afin de déterminer la situation fiscale de Monsieur F. _____ et Madame E. _____. Subsidiairement, les recourants invoquent une violation du principe de la pertinence vraisemblable en lien avec le principe de proportionnalité. Ainsi, il appartiendrait à l'AFC d'anonymiser les noms des recourants dans les documents que cette dernière compte transmettre dans la mesure où ces informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes afin de déterminer la situation fiscale de Monsieur F. _____ et Madame E. _____.

2.4 Le Tribunal examinera d'abord les dispositions légales applicables au cas d'espèce (consid. 3 ss infra). Les questions matérielles relatives au principe de la pertinence vraisemblable (consid. 4.5 ss infra) ainsi qu'au caviardage des informations à transmettre (consid. 4.6 infra) seront ensuite abordées.

3.

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

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

4.

Aux termes de l'art. 25^{bis} al. 1 CDI CH-ES, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié 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).

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

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

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

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

4.5

4.5.1 Les recourants font valoir que la structure juridique du B. _____ ainsi que du A. _____, en tant que trusts discrétionnaires irrévocables, aurait pour conséquence que leurs informations bancaires, ainsi que celles relatives à leurs sociétés sous-jacentes, à savoir le recourant 3 et le recourant 4, ne pourraient être vraisemblablement pertinentes. En effet, Madame E. _____ ainsi que Monsieur F. _____, en tant que bénéficiaires de ces trusts discrétionnaires, n'auraient aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de parts de capital des trusts en question. Les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire irrévocable n'ont ainsi qu'une expectative, soit une sorte d'intérêt futur et incertain qui se manifeste par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee. De plus, Madame E. _____

et Monsieur F. _____ n'auraient aucun lien, qu'il soit de nature économique, juridique ou familiale, avec la société constituante (settlor) des trusts ou leurs ayant-droit économiques. Partant, les liens entre les trusts, Madame E. _____ et Monsieur F. _____ seraient trop ténus pour que les informations bancaires relatives aux trusts puissent être vraisemblablement pertinents.

4.5.2 Le TF a, dans un arrêt récent, précisé qu'il n'appartenait pas à l'AFC en tant qu'autorité requise, d'interpréter le droit fiscal étranger afin de déterminer le régime fiscal applicable à un trust dans le cadre du contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021, consid. 5.5.3). Un tel grief doit, au contraire, être invoqué que dans le cadre de la procédure au fond dans l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021, consid. 5.5.4). Il s'ensuit que la nature juridique d'un trust n'est pas en soi déterminante pour la question de la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable.

4.5.3 Au regard de la jurisprudence du TF précitée, il n'est pas nécessaire de trancher la qualification des trusts en cause. En effet, cette qualification n'est en soit pas déterminante pour trancher la question de la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable. Pour le surplus, il apparaît que les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande. Ainsi, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. consid. 4 ss supra). Il existe un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Espagne; il n'incombe pas aux autorités administratives et judiciaires suisses requises de refuser une demande ou la transmission des informations parce qu'elles seraient d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (cf. consid. 4.1 ss supra). Ainsi, la question d'une éventuelle imposition de Madame E. _____ et de Monsieur F. _____, à titre de bénéficiaire d'un trust, en Espagne, relève de la compétence de l'autorité fiscale espagnole et n'a pas à être traitée par les autorités suisses dans la procédure d'assistance administrative (cf. consid. 4.1 ss supra). Pour cette raison, le Tribunal constate que les informations dont la transmission est envisagée, en lien avec les recourants, sont vraisemblablement pertinentes dans le cadre de la demande présentée à l'encontre des recourants.

4.6 Les recourants font valoir, à titre subsidiaire, que les informations les concernant devraient être anonymisées au motif que les intérêts des recourants au respect de la vie privée et à la confidentialité de leurs informations bancaires seraient, sous l'angle de la proportionnalité, prépondérants face à l'intérêt de l'autorité espagnole à la transmission des informations non-caviardées, ce en particulier au regard du fait que les recourants ne font pas l'objet de la procédure d'entraide administrative en cause.

4.7 Selon la jurisprudence, lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. art. 5 al. 2 Cst). Cela signifie que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation et sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés par le principe de spécialité. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées).

4.8 En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

4.9 En l'espèce le Tribunal note que les noms des recourants mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent tous une relation directe avec les comptes bancaires concernés (arrêt du

TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Pour cette raison, le Tribunal retient que la transmission des noms des recourants non-caviardés, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). En conséquence, le grief des recourants doit être rejeté. Le Tribunal rappelle au demeurant que les recourants, dont les noms apparaissent sur de tels documents, sont protégés par le principe de spécialité (cf. infra consid. 5 ss).

5.

Selon les recourants, les informations permettant de reconnaître cette dernière devrait être caviardées par le Tribunal avant la publication de son arrêt. En l'espèce, conformément à l'art. 8 al. 1 du Règlement du Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 relatif à l'information (RS 173.320.4), et sous réserve des exceptions, non-réalisées ici, prévues à l'art. 4, le Tribunal publie ses arrêts sous forme anonyme.

6.

L'autorité fiscale espagnole n'a, pour le surplus, pas violé le principe de spécialité, respectivement aucun indice ne permet de conclure qu'elle a l'intention de violer ledit principe. Au contraire, l'autorité requérante a expressément fourni des garanties concernant le respect de ce principe (consid. F supra ; cf. ég. sur cette question ATF 146 II 150 consid. 7 ; arrêts du TAF A-3045/2020 du 29 mars 2021 consid. 1.4.3). Ainsi en l'absence d'éléments susceptibles de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante, il y a lieu de retenir que cette dernière respectera le principe de spécialité.

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

7.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la

décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

8.

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.

9.

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).

10.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

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

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège:

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

Indication des voies de droit :

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

Expédition :