



Cour I
A-4167/2020, A-4169/2020

Arrêt du 18 janvier 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Sonja Bossart Meier, Daniel Riedo, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
représenté par
Maître Lucio Amoruso, avocat,
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 L'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale espagnole) a adressé quatre demandes d'assistance administrative, dont une est datée du (...) et les trois autres 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'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après : CDI CH-ES; RS 0.672.933.21).

A.b A l'appui de ses requêtes, l'autorité requérante a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A._____ étant donné qu'elle doutait qu'il ait rempli toutes les exigences nécessaires pour bénéficier du statut fiscal spécial relatif aux travailleurs détachés sur territoire espagnol accordé jusque-là. L'autorité fiscale espagnole a exposé que, d'après les renseignements à sa disposition, A._____ détiendrait des comptes bancaires en Suisse auprès des instituts bancaires suivantes : C._____ SA, D._____ SA, E._____ SA et F._____ SA. Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Espagne, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...) :

Les demandes comportent le texte commun suivant :

12. Our Tax Office at (...) is carrying out an examination into the tax matters of A._____. According to the available information, A._____ submitted Individual Income Tax returns in Spain for the period under audit, under the special regime for workers posted to Spanish territory. Under such regime, he is only required to pay tax on his Spanish-source income. However, our tax auditors have indications that A._____ hasn't complied with the requirements for the application of that regime.

Chaque demande porte ensuite sur les informations spécifiques requises des autorités suisses à l'égard de différentes institutions bancaires (extraits) :

(...)

Pour toutes les demandes, l'autorité requérante a requis les informations suivantes :

We would be grateful if you could provide us with the following information from “(...)”. The documents or information requested are in respect of all accounts held by A._____, whether in his sole name, jointly, jointly with others or in respect of which either he is a signatory or is the ultimate beneficial owner but not limited to the account number (...), including, and being copies of the following:

- Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account;

- Bank statements covering the calendar years (...);

- Credit/ debit cards linked to the mentioned account, if appropriate.

L'autorité requérante a précisé ce qui suit :

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.

A.c Par ordonnances de production du 17 avril 2020, l'AFC a sollicité les banques concernées par les demandes d'assistance administrative de fournir les documents et renseignements requis. Ces institutions bancaires ont en outre été priées d'informer A._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative en l'invitant à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

A.d Dans le délai imparti, les institutions bancaires : C._____ SA, D._____ SA, E._____ SA et F._____ SA ont fourni les informations requises et ont informé la personne concernée et la personne habilitée à

recourir, à savoir B. _____, et les ont invitées à désigner un représentant légal en Suisse.

B.

B.a Par lettre et fax du 8 mai 2020, Maître Lucio Amoruso a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter A. _____ et B. _____ et a demandé la consultation des pièces du dossier. Il a également pris position sur les demandes d'assistance administratives des (...). Par lettre et fax du 20 mai 2020, il a exigé de l'AFC qu'elle réexamine sa position en tant qu'elle entrait en matière sur les demandes formulées par les autorités espagnoles et a fait valoir une violation du droit d'être entendu.

B.b L'AFC a remis l'intégralité du dossier au mandataire, par courrier du 15 juin 2020, en indiquant les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole et en informant les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir ou prendre position par écrit eût égard à cette transmission.

C.

En date du 22 juin 2020, Maître Lucio Amoruso a transmis ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes. Il a déploré que l'AFC n'ait pas tenu compte des demandes formulées par le biais de ses courriers des 20 et 22 mai précédents où il demandait qu'il ne soit pas entré en matière sur les demandes d'assistance administrative.

D.

Par décision finale du 20 juillet 2020 notifiée au mandataire de A. _____, personne concernée, et B. _____, personnes habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité fiscale espagnole.

E.

Par acte du 20 août 2020, A. _____ (ci-après : le recourant) ainsi que B. _____ (ci-après : la recourante), agissant par l'entremise de leur avocat commun (ensemble : les recourants), ont interjeté séparément recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 20 juillet 2020. Ils concluent principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de cette décision, à l'irrecevabilité des demandes d'assistance administrative des (...), à enjoindre l'AFC de restituer aux instituts bancaires concernés l'intégralité des documents obtenus et à ordonner la destruction intégrale de toutes copies, photocopies, notes personnelles, reproductions imagées, fichiers digitaux des documents obtenus et élaborés par l'AFC.

Subsidiairement, les recourants concluent au renvoi de la cause à l'AFC afin qu'elle déclare les demandes d'assistance administrative des (...) irrecevables. Le Tribunal de céans a ouvert les causes A-4167/2020 (recourant) et A-4169/2020 (recourante).

E.a Dans ses réponses du 2 novembre 2020, l'AFC conclut au rejet des deux recours, réfutant tous les griefs des recourants.

F.

F.a Par ordonnance du 5 novembre 2020, le TAF a invité les recourants à répliquer et les parties à se prononcer sur la jonction envisagée des causes A-4167/2020 et A-4169/2020, précisant qu'en l'absence de détermination dans le délai imparti, les parties seraient réputées ne pas s'opposer à cette jonction.

F.b Par courrier du 17 novembre 2020, l'AFC a informé le Tribunal qu'elle n'avait pas d'objections à formuler sur la jonction des causes A-4167/2020 et A-4169/2020. Les recourants se sont exprimés dans le même sens par courrier du 25 novembre 2020. Le même jour, ils ont également fait parvenir au Tribunal une réplique.

G.

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]).

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). Déposées les 7 et 8 avril 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).

1.2 Les recours déposés répondent 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 (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3) En l'espèce, le recourant dispose du statut de 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 doit lui être reconnue. S'agissant de la recourante, l'AFC l'a informée de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 20 juillet 2020 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, D. *supra*). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que celle-ci dispose d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, la recourante dispose également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

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

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

2.

2.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure (ATF 131 V 222 consid. 1; 128 V 124

consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres, arrêt du TAF A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1).

2.2 En l'espèce, l'AFC n'a rendu qu'une seule décision finale datée du 20 juillet 2020, adressée au recourant en sa qualité de personne concernée et à la recourante en sa qualité de personne habilitée à recourir. Les deux recours, interjetés par chacun des destinataires de la décision susmentionnée et déposés par l'entremise du même avocat, reposent sur le même complexe de faits et formulent les mêmes griefs à l'égard de la décision de l'autorité inférieure. A cela s'ajoute que les deux recours déposés par les recourants soulèvent des questions juridiques identiques. De surcroît, s'agissant des éventuels intérêts antagonistes des parties au maintien du secret de la consultation de leurs dossiers respectifs – qui ne paraissent pas manifestes en l'occurrence –, il convient de considérer que ceux-ci seraient le cas échéant préservés, dans la mesure où la notification du présent jugement intervient auprès du même mandataire soumis à des devoirs professionnels correspondants (arrêt du TAF A-2463/2018 du 27 novembre 2019 consid. 1.2.2 et les références citées). Enfin, les parties ne se sont pas opposées à la jonction des causes (cf. Faits, F.b, *supra*). Par conséquent, il convient de joindre les causes A-4167/2020 et A-4169/2020 par économie de procédure.

3.

3.1 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, op. cit., n° 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

3.2 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).

4.

4.1 Les recours du 20 août 2020 sont quelque peu confus puisque la partie intitulée « EN FAIT » contient déjà certains griefs. Toutefois, les arguments

des recourants peuvent être résumés comme suit : ils se fondent principalement sur le régime fiscal particulier (« statut (...) ») dont bénéficie le recourant en Espagne depuis 2015. Les recourants estiment que les quatre demandes d'assistance administrative seraient contraires à la bonne foi, illégales, contraires à l'interdiction de la pêche aux renseignements et que les informations seraient vraisemblablement non pertinentes du fait qu'aucune nouvelle décision n'ait été rendue par l'autorité fiscale espagnole quant au statut fiscal du recourant. Ce dernier étant taxé uniquement sur ses revenus de source espagnole, toutes les informations liées à ses comptes bancaires situés à l'étranger ne devraient ainsi pas être transmises.

4.2 Le Tribunal examinera en premier lieu le grief de nature formelle portant sur la violation du droit d'être entendu (cf. consid. 5 *infra*), pour ensuite aborder les questions matérielles dont il est fait grief par les recourants (cf. consid. 6 et 7 *infra*).

5.

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

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

5.3 Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, le droit d'être entendu est garanti et concrétisé par les art. 14 et 15 al. 1 LAAF (ATF 145 II 119 consid. 4.2; 142 II 218 consid. 2.4). Il sied

à cet égard de relever que ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans une première phase dite de la collecte d'informations, le droit d'être entendu est garanti par l'art. 14 LAAF en ce sens qu'il existe un droit d'être informé de l'existence d'une demande d'assistance fiscale et des informations essentielles liées à cette demande. Une fois que cette phase est terminée mais avant le prononcé d'une décision, l'AFC doit garantir le droit de prendre part à la procédure et la consultation du dossier conformément à l'art. 15 LAAF (arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais dans tous les cas l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (ATF 142 II 218 consid. 2.4; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

5.4

5.4.1 Les recourants font valoir dans un premier grief, la violation du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) au motif qu'ils ont été empêchés de faire valoir tous leurs moyens en fait et en droit déjà lorsque l'AFC a requis les documents auprès des institutions bancaires. Ils avancent notamment que le recourant dispose d'un statut fiscal particulier en Espagne et que l'autorité requérante ne pouvait pas demander l'assistance administrative à la Suisse car la requête serait, de ce fait, abusive. Les recourants déplorent que l'AFC n'ait pas procédé à une instruction complémentaire sur la base de leurs allégations et qu'elle n'ait pas tenu compte de leurs arguments (lettre B1 du mémoire de recours du 20 août 2020).

5.4.2 En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de relever, comme le fait l'AFC (cf. réponse du 2 novembre 2020, p. 2 chiffre 2), que celle-ci a suivi le processus défini par le législateur en matière d'assistance. Le droit d'être entendu est garanti dans un premier temps par le droit d'être informé de la demande d'assistance et, dans un deuxième temps, de pouvoir consulter le dossier et prendre position (cf. consid. 5.3 *supra*). Le Tribunal de céans relève que les recourants ont été informés de la procédure d'assistance administrative, mandatant à cet égard un avocat. Ce dernier s'est manifesté à deux reprises, par courriers et fax des 8 et 20 mai 2020. En outre, le 15 juin 2020, l'AFC a remis aux recourants les informations et documents qu'elle entendait transmettre à l'autorité requérante. Les recourants ont pris position par courrier du 22 juin 2020 dans le délai imparti par l'autorité inférieure, ce qu'ils ne contestent pas. Ainsi, il y a lieu de considérer

que les recourants ont eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur égard, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos. Compte tenu de ces éléments, la Cour de céans ne saurait retenir que le droit d'être entendu des recourants aurait été violé.

Dans la mesure où les recourants semblent plutôt se plaindre du fait que l'AFC n'aurait pas pris en compte sérieusement leurs arguments, en particulier sur le fait que le recourant dispose d'un statut fiscal spécial en Espagne, il convient de considérer qu'un tel grief ne relève pas tant du droit d'être entendu mais plutôt de l'examen du dossier sous l'angle du droit matériel, ce qui sera effectué ci-après.

6.

6.1

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

6.1.2 Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, en ce qui concerne l'Espagne, l'impôt 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 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2018, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

6.2

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

6.2.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

6.3

6.3.1 Aux termes de l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-ES, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999; Cst., RS 101), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse

correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020, consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

6.3.2 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2; sur la condition de la bonne foi, consid. 6.4, *infra*). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (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).

6.3.3 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 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.

6.4

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

6.4.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (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).

6.5 Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES; arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, 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 de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (arrêts du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020, consid. 7.1.3 [destiné à la publication]; 2C_537/2020 du 13 juillet 2020, consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020, consid. 3.5 [destiné à la publication]; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

6.6

6.6.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

6.6.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 ci-avant; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3]).

6.6.3 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2; A-5647/2017 du 2 août A-7413/2018 Page 31 2018 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de

n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

6.7

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

6.7.2 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5; A4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

7.

En l'espèce, la Cour examinera la forme des demandes (consid. 7.1 *infra*), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 7.2 *ss infra*).

7.1 Sur le plan formel, le Tribunal de céans constate que les demandes d'assistance administrative contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité, conformément au ch. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES, de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites et que la pertinence vraisemblable des informations demandées est en principe présumée respectée (cf. consid. 6.2 *supra*).

7.2

7.2.1 A l'égard des conditions de fond, les recourants invoquent en premier lieu que les informations requises violent le principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst. et art. 7 let. c LAAF), car le recourant aurait respecté la loi espagnole pendant quatre années en ne déclarant pas ses comptes étrangers au vu de son statut fiscal spécial (cf. lettre B2 du mémoire de recours, p. 31 et lettre D de la réplique). Les recourants estiment également, que la transmission de renseignements demandés avant que la procédure de vérification n'ait abouti serait contraire à ce principe.

7.2.2 Les demandes des (...) contiennent explicitement un descriptif de la situation des recourants et en particulier du fait que le recourant a opté pour un statut fiscal particulier (« *special regime for workers posted to spanish territory* » et « *he is only required to pay tax on his Spanish-source income* »). L'autorité requérante indique expressément que le recourant n'avait pas respecté toutes les exigences liées à son statut particulier, notamment en ne communiquant pas l'existence de ses comptes bancaires situés à l'étranger. L'autorité requérante estime donc que le recourant est passible de payer des impôts sur tous ses revenus et sa fortune mondiaux en tant que résident espagnol (*Being regarded as resident in Spain for tax purposes, A._____ is liable to pay taxes on his worldwide income and assets*). Ainsi, au vu de ces quatre demandes, l'on peut présumer que ce statut fiscal fait l'objet de vérifications par l'autorité fiscale espagnole.

7.2.3 Les recourants ne peuvent donc pas être suivis lorsqu'ils se contentent d'indiquer que l'autorité requérante serait de mauvaise foi en reconnaissant le statut spécial du recourant pendant quatre années sans que ce dernier ne déclare ses comptes bancaires situé à l'étranger, tout en ouvrant une nouvelle procédure à son encontre qui n'a pas encore aboutie. On ne voit pas en quoi cela constituerait une violation de la bonne foi par l'autorité

fiscale espagnole vu qu'elle expose la situation fiscale actuelle du recourant, les raisons pour lesquelles elle pourrait être remise en cause, et que celui-ci pourrait être taxé sur tous ses revenus mondiaux, ce qui n'est aucunement contradictoire comme le font valoir les recourants (cf. consid. 6.4 *supra*).

7.2.4 Par ailleurs, il n'est ni contraire à la bonne foi ni surprenant pour une autorité fiscale étrangère de requérir des informations liées à la fortune d'un contribuable. L'évolution de la fortune étant un moyen permettant d'examiner la plausibilité et donc la source des revenus déclarés par le contribuable (arrêt du TAF A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.2.2.2). Pour le surplus, le statut particulier dont le recourant bénéficie, relève uniquement des conditions d'application du droit fiscal interne espagnol. Ainsi, il ne revient ni à l'AFC ni au Tribunal de déterminer si le recourant remplit les conditions liées à ce statut ou d'interpréter la législation espagnole (cf. consid. 6.7.2 *supra*). Il y a lieu de constater que les demandes des autorités espagnoles ne reposent pas sur des informations qui seraient fausses, qui comporteraient des lacunes, seraient en contradiction manifeste ou auraient été obtenues frauduleusement à l'égard du droit suisse.

7.2.5 A toutes fins utiles, le Tribunal ne voit pas comment la prétendue violation du principe de la bonne foi invoquée par les recourants pourrait être fondée sur les articles 5 al. 3 et 9 Cst. En effet, ces dispositions auraient tout au plus vocation à s'appliquer dans la relation entre les recourants et l'AFC.

Ainsi, les recourants n'ont pas apporté d'éléments établis et concrets permettant le renversement de la présomption de la bonne foi. Le grief est infondé.

7.3

7.3.1 Les recourants font ensuite valoir que la décision attaquée n'est pas conforme aux exigences de pertinence vraisemblable et que les autorités espagnoles procéderaient à une pêche aux renseignements du fait que le recourant bénéficie du statut « (...) » et qu'il n'y a pas eu de nouvelle décision à cet égard.

7.3.2

7.3.2.1 Comme déjà mentionné, les conditions formelles de la demande sont respectées dans le cas d'espèce, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée respectée et que l'appréciation de la pertinence relève avant tout de l'Etat requérant (cf. consid. 6.3.2 et 7.1 *supra*).

Les informations demandées sont vraisemblablement pertinentes pour déterminer la situation fiscale du recourant. En effet, au moment où les demandes d'assistance administrative ont été formulées (...), il est plausible que les renseignements demandés puissent se révéler pertinents. La vérification ainsi que l'enquête fiscale entreprise à l'égard du recourant ont pour but de déterminer s'il a bénéficié à juste titre d'un statut fiscal particulier ou non et d'évaluer sa situation fiscale. Le fait que la procédure de réexamen ne soit pas close n'a donc pas d'impact sur le devoir des autorités suisses de procéder à l'assistance administrative en faveur de l'autorité fiscale espagnole. L'assistance administrative a au contraire pour vocation de servir ce but et donc de permettre à l'autorité requérante de rendre une décision. Enfin, il importe peu qu'une fois fournis, ces renseignements puissent s'avérer non pertinents (cf. consid. 6.3.1 *supra*). Dans le contrôle de plausibilité, il y a lieu de constater l'existence d'un rapport tangible entre l'état de fait décrit, à savoir l'évaluation de la situation fiscale du recourant (« *to assess the tax situation in Spain* ») et les documents requis que sont les extraits des comptes bancaires situés à l'étranger.

Les arguments des recourants ne permettent pas non plus de retenir une violation du principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements. En effet, l'autorité fiscale espagnole ne s'est pas contentée de requérir toutes informations dont l'AFC pourrait découvrir l'existence par hasard et sans aucun fondement (cf. consid. 6.5 *supra*). Au contraire, l'autorité requérante expose clairement les motifs de ses demandes en indiquant expressément les quatre instituts bancaires auprès desquels le recourant dispose des comptes.

7.3.2.2 Enfin, les recourants semblent confondre la notion d'imposition sur les revenus de source espagnole et les documents nécessaires à l'établissement de ce même revenu. En effet, quand bien même l'autorité fiscale espagnole devait confirmer le statut fiscal spécial du recourant, les comptes bancaires détenus par ce dernier pourraient être vraisemblablement pertinents pour déterminer son revenu même de source exclusivement espagnole. L'évolution de la fortune étant un moyen qui permet au fisc d'examiner la plausibilité des revenus (cf. consid. 7.2.4 *supra*). A cet égard, la CDI CH-ES s'applique expressément aux impôts sur l'ensemble ou une partie des revenus des personnes physiques (cf. consid. 6.1.2 *supra*). Ainsi, le statut fiscal particulier du recourant n'est pas décisif.

7.3.3 Partant, il y a lieu de rejeter les griefs des recourants relatifs à la pertinence vraisemblable et à la pêche aux renseignements.

7.4

7.4.1 Les recourants font encore grief à l'autorité espagnole d'avoir violé le principe de subsidiarité en n'épuisant pas au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. A cet égard, ils précisent que le terme figurant dans la CDI (ch. IV ad art. 25bis Protocole CDI CH-ES) est « épuisé » et non pas « utilisé », de sorte que l'exigence du respect dudit principe est plus grande.

7.4.2 En premier lieu, les recourants associent à tort la notion « d'épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues » avec celle du « prononcé d'une décision finale ». Une requête d'assistance administrative fiscale a pour but l'obtention de renseignements sur la situation fiscale et donc financière de la personne concernée afin de la taxer. L'épuisement des voies internes ne concerne que la procédure ayant trait à obtenir des informations. Ainsi, l'absence de décision finale rendue par l'autorité requérante n'est pas décisive tout comme le statut spécial dont le recourant bénéficie. A cet égard, il sied de rappeler que si l'Etat requérant procède à la révision ou au réexamen de l'une de ces décisions, l'autorité fiscale espagnole peut tout de même déposer une demande d'assistance concernant des éléments abordées dans ses décisions, lorsqu'elle en expose les raisons et motifs dans ladite demande, comme c'est le cas en l'espèce (cf. consid. 6.6.2 et 7.2 *supra*).

7.4.3 En second lieu, l'autorité fiscale espagnole s'est adressée au recourant pour obtenir les informations ce que ce dernier a refusé de faire (cf. requêtes des [...], ch. 12, p. 3). Les recourants n'ont pas contesté ces faits et ont considéré qu'il était même fondé de ne pas transmettre ces renseignements avant la clôture de la vérification et de l'enquête fiscale en cours en Espagne, respectivement ils ont admis avoir refusé de transmettre toute information (cf. notamment réplique du 25 novembre 2020 p. 13). Or, les autorités espagnoles ont, dans leur mode de procéder, respecté le principe de subsidiarité puisqu'elles n'ont pas pu, malgré leurs recherches et sollicitations, obtenir les renseignements utiles.

7.4.4 Ce grief doit donc également être rejeté. Pour être complet, il peut être ajouté que même si le recourant avait transmis les informations en cours de procédure, cela ne rendrait pas les demandes d'assistance fiscale des (...) caduques (cf. consid.6.7.3 *supra*).

7.5

7.5.1 Les recourants estiment enfin qu'en application de l'article 25bis al. 3 et b CDI CH-ES, et du fait que les renseignements doivent être recueillis

de manière conforme à la législation suisse et espagnole, les autorités suisses auraient dû refuser l'assistance administrative aux autorités espagnoles au motif que le recourant bénéficie du « statut (...) ». Ce statut n'autorise pas à l'autorité requérante à accéder aux renseignements demandés.

7.5.2 Comme déjà exposé sous l'angle du principe de la bonne foi et de la pertinence vraisemblable, les demandes de l'autorité requérante ne sont pas illégales au regard droit suisse. En effet, le statut fiscal du recourant en Espagne est en cours de réexamen par l'autorité fiscale espagnole qui requiert des informations pour déterminer si l'intéressé peut effectivement en bénéficier ou bien s'il doit faire l'objet d'une taxation fiscale portant sur l'entier de son patrimoine et de ses revenus mondiaux. La démarche de l'autorité requérante n'est donc contraire ni à la législation suisse ni à la pratique administrative normale de la Suisse. Par ailleurs, l'AFC n'a pas à se poser la question de savoir si la procédure entamée par l'autorité fiscale espagnole est conforme à sa propre pratique en matière fiscale, respectivement elle ne doit pas vérifier le déroulement de la procédure dans l'Etat requérant (cf. consid. 6.7.2 *supra*). Le statut « (...) », comme déjà relevé, a trait à l'imposition des revenus de source espagnole. Cela n'exclut nullement que le recourant ait l'obligation de transmettre des informations relatives à l'évolution de sa fortune (cf. consid. 7.2.2.2 *supra*) pour la détermination de l'assiette servant de base au calcul des impôts, comme indiqué par l'autorité requérante.

7.6 Contrairement à ce qu'invoquent les recourants, l'art. 6 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) ne trouve pas application en matière d'assistance administrative fiscale. Cette procédure n'a pas pour but de déterminer la culpabilité d'une personne et elle ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. consid. 6.7.2 *supra*; ATF 139 II 404 consid. 6; arrêt du TF 2C_715/2019 du 26 août 2019 consid. 5).

7.7 Le Tribunal constate que dans le dispositif de sa décision du 20 juillet 2020, l'autorité inférieure a expressément décidé d'informer l'autorité fiscale espagnole que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES (cf. dispositif de la décision querellée, ch. 6, p. 15). Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de spécialité (cf. consid. 6.6 *supra*), l'AFC devra préciser que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à

l'encontre de A._____. En effet, la seule personne nommément désignée dans les requêtes de l'autorité espagnole est A._____ et non pas B._____.

8.

Au vu 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 mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

9.

Les recourants, qui succombent, doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 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 10'000 francs déjà versée. Le solde de 2'500 francs sera restitué par 1'250 francs, à chacun des recourants, une fois le présent arrêt entré en force.

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

10.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les causes A-4167/2020 et A-4169/2020 sont jointes et conduites sous le numéro de classement A-4167/2020.

2.

Les recours sont rejetés.

3.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de A. _____ conformément à l'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES.

4.

Les frais de procédure, d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), sont mis solidairement à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 10'000 francs (dix-mille francs), déjà versée. Le solde de 2'500 francs (deux mille cinq cents francs), sera restitué par 1'250 francs (mille deux cent cinquante francs), à chacun des recourants, une fois le présent arrêt entré en force.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...]; Acte judiciaire; avec annexe)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Rafi Feller

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 :