



Cour I
A-4589/2019

Arrêt du 14 avril 2021

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Marianne Ryter, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Nicolas Candaux, Borel & Barbey,
recourante,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

Faits :**A.**

A.a Le ***, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (Agence Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité espagnole) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Dite demande était fondée sur l'art. 25^{bis} de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI CH-ES ; RS 0.672.933.21).

A.b Dans sa requête, l'autorité requérante indiqua procéder à l'examen de la situation fiscale de Madame A._____. L'autorité espagnole précisa que cette dernière n'aurait plus déposé de déclaration fiscale en Espagne depuis 2006 prétendant résider fiscalement en Suisse depuis cette date-là. Toutefois, d'après les renseignements à disposition de l'autorité requérante, Madame A._____ aurait sa résidence fiscale principale en Espagne. Au surplus, l'autorité espagnole indiqua avoir découvert que Madame A._____ serait détentrice d'un compte bancaire détenu au sein d'une banque en Suisse. Afin de procéder à la correcte taxation de Madame A._____, l'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2016 [le texte ci-dessous correspond à la retranscription faite par l'AFC dans la décision finale du 7 août 2019, cf. E ci-dessous] :

1. *As regards the bank account number ***, please provide us with the following information:*
 - *Opening agreements (or any subsequent agreement), including full identification details of the individuals registered as holders, signatories or beneficial owners.*
 - *Bank statements related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016.*
 - *Balances at the end of each year (2013, 2014, 2015 and 2016).*

2. *As regards any financial asset linked to Ms. A._____, please provide us with the following information:*
 - *Opening agreements (or any subsequent agreement), including full identification details of the individuals registered as holders, signatories or beneficial owners.*
 - *Bank statements related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016.*
 - *Balances at the end of each year (2013, 2014, 2015 and 2016).*

3. *Identification of any other financial assets where Mrs. A. _____ appears registered as holder, signatory or beneficial or controlling owner. If any, please provide us with the following information:*
- *Opening agreements (or any subsequent agreement), including full identification details of the individuals registered as holders, signatories or beneficial owners.*
 - *Bank statements related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016.*
 - *Balances at the end of each year (2013, 2014, 2015 and 2016).*
4. *Identification of bank cards (credit or debit cards) linked to any of the above mentioned bank account. If any, please provide us with the relevant card statements related to the years 2013, 2014, 2015 and 2016.*
5. *Detail of changes in financial investments, including the date of acquisition and transfer.*

B.

B.a Par ordonnance de production du 29 mars 2019, l'AFC requit la banque *** de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer Madame A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courrier du 10 avril 2019, la banque *** transmet les informations demandées à l'autorité inférieure.

C.

Par fax et courrier du 11 avril 2019, Maître Nicolas Candaux indiqua avoir été mandaté pour représenter Madame A. _____.

D.

D.a Par courrier du 29 avril 2019, l'AFC notifia à Madame A. _____, par l'intermédiaire de son représentant, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités espagnoles. Elle lui impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit et remit l'intégralité des pièces du dossier.

D.b En date du 20 mai 2019, Maître Nicolas Candaux transmet ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes.

E.

Par décision finale du 7 août 2019, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités espagnoles.

F.

F.a Agissant par l'intermédiaire de son mandataire, Madame A. _____ (ci-après : la recourante) a déféré la décision finale de l'AFC du 7 août 2019 au Tribunal administratif fédéral le 9 septembre 2019. Elle conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale du 7 août 2019 ainsi qu'au refus de l'assistance administrative requise par l'autorité espagnole par demande du ***. Subsidiairement, elle conclut au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

F.b La recourante invoque, en substance, que les autorités requérantes auraient violé l'art. 4 CDI CH-ES et que la demande n'observerait pas les principes de la pertinence vraisemblable et de proportionnalité.

F.c Dans sa réponse du 6 novembre 2019, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle soutient en particulier que ni l'art. 4 CDI CH-ES ni les principes de la pertinence vraisemblable et de proportionnalité n'ont été violés.

G.

Intervenant spontanément dans la procédure par courrier du 19 novembre 2019, la recourante a fait parvenir de nouvelles observations.

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 (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF ; RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF. 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), la recourante disposant en outre 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 (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

1.4

1.4.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 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 et ATF 121 V 204 consid. 6c).

2.

2.1 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

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], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) – 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 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).

En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, 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-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, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire, qui porte sur les périodes fiscales 2013 à 2016, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

2.2 Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) 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 ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande et, (v) 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 (comp. 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).

2.3

2.3.1 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, mais in : RDAF 2017 II 336, spéc. p. 363 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. 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).

2.3.2 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. 2.4 ci-après). 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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 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.

2.4

2.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique (cf. 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 et 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 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

2.4.2 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).

2.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). 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 (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2 et A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3). Il n'est, cela dit,

pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

2.6 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 (cf. art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES ; arrêts du TAF A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision confirmée par jugement du TF 2C_540/2019 du 13 juillet 2020], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; voir aussi arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [publication aux ATF prévue] ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6). Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 précité consid. 3.7, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

2.7

2.7.1 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 la 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).

2.7.2 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'entraide 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 quelque explication 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. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

2.8 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 (cf. consid. 2.3 ci-avant) 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).

2.9

2.9.1 Il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de

prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (voir art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine, 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4).

2.9.2 La question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 25^{bis} par. 1 in fine CDI-ES dans le contexte particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée ne doit pas s'apprécier en fonction de l'existence ou non d'une double résidence fiscale effective, mais à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer la personne visée par la demande comme un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée. Cela signifie que si l'Etat requérant fait valoir un critère d'assujettissement illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a le centre de ses intérêts vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat requérant n'est pas en soi contraire à la Convention (voir art. 4 par. 2 let. a du MC OCDE), même si la Suisse considère aussi la personne visée comme un de ses contribuables. Ainsi, lorsqu'une demande porte sur un contribuable que les deux Etats contractants considèrent chez eux respectivement comme résident fiscal, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

2.9.3 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. 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. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse a, en réalité, sa

résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

2.9.4 Il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, au sens de l'art. 25 par. 1 CDI CH-ES, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-2217/2018 du 28 janvier 2020 consid. 4.5.4.3). 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 ou par le recours à la procédure amiable (voir ATF 142 II 218 consid. 3.7).

3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (consid. 5 ci-après).

4.

Sur le plan formel, le Tribunal de céans constate que la demande d'assistance administrative contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom de la personne visée par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 7), le nom et l'adresse du détenteur d'informations (ch. 15), la période visée par la demande (ch. 9), soit du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2016, l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 11) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 13). Ainsi, la requête contient tous les éléments mentionnés au par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites.

5.

5.1

5.1.1 Pour ce qui est des conditions de fond, la recourante invoque en premier lieu que la demande du *** violerait l'art. 4 CDI CH-ES et serait dès lors irrecevable. Dans un premier volet ayant trait à ce grief, la recourante – qui conteste avoir été domiciliée fiscalement en Espagne durant la période visée par la requête – avance que l'autorité requérante n'aurait fait valoir aucun des critères d'assujettissement prévus dans cette disposition afin de démontrer sa résidence fiscale en Espagne.

5.1.2 La Cour de céans rappelle que la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être tranchée par les autorités suisses au stade de l'assistance administrative. Ainsi, lorsqu'une demande porte sur un contribuable que les deux Etats contractants considèrent chez eux respectivement comme résident fiscal, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (cf. consid. 2.9.1 ci-avant). En l'espèce, contrairement à ce qu'invoque la recourante, l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujettissement qui se retrouvent à l'art. 4 CDI CH-ES – à savoir particulièrement ceux du lieu d'habitation permanent et des intérêts vitaux. En effet, dans sa requête l'autorité espagnole mentionne : « [...] in the course of the tax proceedings our tax auditors have obtained information that has led them to believe that Mrs. A._____ has her primary residence in Spain, particularly in the property located at ***. [...] Mrs. A._____ is the owner of significant real estate in Spain, either directly or indirectly, through shares in the company ***. [...] In addition to the aforementioned assets located in Spanish territory, owned by Mrs. A._____, there is strong evidence of her presence in Spain, such as expenses, bank accounts, personal attendance to the meetings of the community of owners (***), visits to the doctor, etc. » (soit en traduction libre: « *dans le cadre de la procédure fiscale, nos contrôleurs fiscaux ont obtenu des informations qui les ont amené à penser que Madame A._____ a sa résidence principale en Espagne, notamment dans l'immeuble situé à ***. [...] Madame A._____ est propriétaire d'importants biens immobiliers en Espagne, soit directement, soit indirectement, par le biais de parts dans la société ***. [...] Outre les biens susmentionnés situés sur le territoire espagnol, dont Madame A._____ est propriétaire, il existe des preuves solides de sa présence en Espagne, telles que des dépenses, des comptes bancaires, une présence personnelle aux réunions de copropriétaires (***), des visites chez le médecin, etc. »).*

Compte tenu de ce qui précède, la Cour de céans ne saurait retenir qu'en déposant sa requête, l'autorité requérante aurait violé l'art. 25^{bis} CDI CH-ES, respectivement l'art. 4 CDI CH-ES comme l'invoque la recourante, en ne faisant valoir aucun des critères d'assujettissement énumérés dans cette dernière disposition. Partant, le grief de la recourante est rejeté.

5.2

5.2.1 Dans un second volet ayant trait au grief de la violation de l'art. 4 CDI CH-ES en lien avec sa résidence en Suisse, la recourante avance qu'il ressortirait des pièces produites dans son recours du 9 septembre 2019 qu'elle aurait résidé de manière ininterrompue en Suisse durant la période concernée par la présente procédure. Elle en conclut que les assertions de l'autorité requérante – contenues dans la demande litigieuse – selon lesquelles elle disposerait d'éléments probants démontrant une présence effective de la recourante en Espagne seraient inexactes et trompeuses et auraient été réfutées par la recourante.

5.2.2 Au préalable, la Cour de céans relève que l'argument soulevé ici par la recourante revient à dire que le principe de la bonne foi aurait été violé par l'autorité requérante dès lors que la requête espagnole contiendrait des allégations erronées. A cet égard, il est rappelé que le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI. En vertu du principe de la confiance, la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, 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 la bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets. Au nom du principe de la confiance, l'Etat requis est 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 en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes. Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi (cf. consid. 2.4 ci-avant).

5.2.3 En occurrence, l'autorité requérante mentionne dans sa requête que : « our Tax Services believe that there is strong evidence to regard Mrs. A. _____ as a resident in Spain for tax purposes, being therefore liable to pay taxes in Spain » (soit : « *nos services de taxation estiment qu'il existe de fortes raisons de considérer Madame A. _____ comme une résidente en Espagne à des fins fiscales, étant par conséquent redevable de l'impôt en Espagne* »). A l'appui de cette affirmation, l'autorité espagnole précise – dans l'état de fait détaillé de sa demande – les éléments qui laissent supposer que la recourante serait domiciliée en Espagne. Ainsi, elle mentionne que la recourante aurait sa résidence principale en Espagne (à l'adresse ***) et qu'elle serait propriétaire de plusieurs biens immobiliers

situés sur le territoire espagnol détenus de manière directe ou indirecte au travers de la société ***. En sus de ces éléments, l'autorité requérante précise détenir d'autres preuves démontrant la présence de la recourante en Espagne, telles que ses visites chez le médecin ainsi que sa présence aux assemblées de la copropriété ***.

La recourante – qui conteste ces diverses allégations – tente de les invalider en démontrant, pièces à l'appui, avoir été domiciliée de manière ininterrompue en Suisse durant la période visée. A cet égard, la Cour de céans relève que la potentielle reconnaissance du domicile fiscal suisse de la recourante par les autorités helvétiques ne saurait mettre en cause la bonne foi des autorités requérantes. En effet, le Tribunal rappelle que l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne signifie pas encore que ce dernier n'est pas de bonne foi ; elle 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, comme souligné par le Tribunal fédéral (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7). Il ne s'agit pas tant de démontrer la prévalence du domicile en Suisse (qui ne relève pas de la procédure d'assistance administrative en matière fiscale) mais de réfuter les éléments de faits apportés dans sa demande par l'Etat requérant. Or la recourante n'apporte aucun élément concret qui invaliderait les facteurs permettant de fonder la résidence fiscale en Espagne. Compte tenu de ces éléments, les allégations et pièces fournies par la recourante afin de démontrer sa résidence fiscale en Suisse ne lui sont d'aucun secours et ne sauraient mettre en doute les allégations soi-disant inexacts et trompeuses de l'autorité requérante au sujet de sa résidence en Espagne, ce d'autant plus qu'en vertu du principe de la confiance, il ne saurait être exigé de l'autorité requérante qu'elle prouve ses allégations. La recourante demeure bien entendu libre de produire ces pièces dans toute procédure tierce qu'elle conduirait en lien avec l'établissement de la résidence fiscale, respectivement la prévention de toute double imposition (cf. consid. 2.9.4 ci-avant).

Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que le principe de la bonne foi n'a pas été violé par l'autorité requérante. Partant, le grief de la recourante doit être rejeté.

5.3

5.3.1 Dans un second grief, la recourante argue que les principes de la pertinence vraisemblable et de proportionnalité seraient violés. A l'appui de son grief, elle avance que les autorités espagnoles auraient déjà obtenu –

dans le cadre de précédentes procédures d'assistance administrative déposées à son encontre – des informations lui permettant de statuer sur sa résidence fiscale. La demande litigieuse violerait le principe de proportionnalité dès lors que l'autorité espagnole n'aurait pas indiqué les raisons justifiant cette nouvelle demande, en particulier en quoi la documentation déjà transmise était lacunaire et méritait d'être complétée. De plus, elle avance que les informations bancaires que l'AFC entend transmettre ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'elles ne permettraient pas d'assoir une résidence fiscale en Suisse ou en Espagne de la recourante.

5.3.2 Au préalable, le Tribunal de céans relève qu'il ressort effectivement des pièces du dossier que la recourante a fait l'objet de procédures d'assistance administrative antérieures, dont les informations requises ont fait l'objet d'une transmission en date du ***, suite au consentement de la recourante. Nonobstant l'existence de ces procédures antérieures, la présente requête doit être interprétée de manière indépendante sans égard aux buts visés par les précédentes demandes. Or, il ressort de l'argumentaire de la recourante que cette dernière considère que la présente demande aurait pour but – à l'instar des précédentes requêtes – de définir sa résidence fiscale et que, partant, les informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes au vu du but visé par la demande. Le Tribunal relève que la recourante se méprend sur le but poursuivi par la présente procédure dès lors qu'il ne ressort pas du libellé de la requête litigieuse que le but poursuivi par celle-ci est de déterminer la résidence fiscale de la recourante. Au contraire, les autorités requérantes indiquent dans leur demande qu'elles considèrent la recourante comme étant résidente fiscale espagnole et que, partant, elles souhaitent obtenir des informations sur ses avoirs détenus en Suisse afin de procéder à sa taxation (cf. consid. A.b ci-avant). Au vu de l'état de fait de la requête, le Tribunal de céans constate que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre – portant sur les avoirs bancaires de la recourante – satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête.

5.3.3 S'agissant du principe de proportionnalité, la recourante avance que l'autorité inférieure aurait dû indiquer les raisons justifiant le dépôt de sa requête du *** dès lors qu'elle aurait déjà obtenu, dans le cadre des précédentes procédures, des informations lui permettant de statuer sur sa résidence. A cet égard, il est rappelé que la recourante se méprend sur le but visé par la présente requête qui n'est point de déterminer sa résidence

fiscale (cf. consid. 5.3.2 supra). Comme déjà mentionné, la présente procédure est indépendante des précédentes requêtes de sorte que le Tribunal de céans ne saurait retenir que l'autorité requérante aurait violé le principe de proportionnalité en n'indiquant pas, en référence aux précédentes demandes, les raisons justifiant le dépôt de sa requête du ***.

5.4

5.4.1 Dans un dernier argument, la recourante indique que les autorités espagnoles n'auraient pas examiné les pièces qui leur auraient été transmises dans le cadre des précédentes requêtes d'assistance administrative avant de déposer leur requête du ***. Elle en conclut que l'autorité requérante n'aurait pas épuisé l'ensemble des sources d'information à sa disposition. Par le biais de cet argument, l'on peut déduire que la recourante sous-entend que l'autorité requérante n'aurait pas respecté le principe de subsidiarité.

5.4.2 A cet effet, la Cour de céans constate que les autorités requérantes ont expressément mentionné dans leur requête avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national (« The requesting, competent authority confirms that : d) it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure », cf. Requête du ***, ch. 17). De surcroît, le Tribunal relève que l'autorité espagnole a précisé dans le libellé de sa requête avoir requis sans succès, les informations demandées auprès de la recourante avant de déposer sa demande (« Our Tax Services requested information about bank accounts from Mrs. A._____. Her representatives stated that : "the documentation regarding Mrs. A._____'s status as non-resident in Spain will be provided, but documentation regarding her economic situation and assets abroad will not be provided because it is understood that this is not compulsory due to her status as non-resident." », [soit : « *Nos services de taxation ont demandé des informations sur les comptes bancaires de Madame A._____. Ses représentants ont déclaré que : "la documentation concernant le statut de non-résidente de Madame A._____ en Espagne sera fournie, mais la documentation concernant sa situation économique et ses actifs à l'étranger ne sera pas remise car il est entendu que cela n'est pas obligatoire en raison de son statut de non-résidente." »], cf. Requête du ***, ch. 12 Circumstances). Or, la recourante ne remet pas en cause directement ces éléments ni ne démontre que l'allégation selon laquelle l'autorité fiscale espagnole lui aurait demandé des informations sur les comptes bancaires serait fautive. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.4 ci-avant), les allégations de la recourante ne sont pas de nature à remettre en cause*

l'affirmation des autorités espagnoles confirmant l'épuisement des voies internes.

Au vu de ces différents éléments, force est de constater que le principe de subsidiarité n'est pas violé.

5.5 Pour le surplus, rien ne laisse penser – et la recourante ne le prétend pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance ne sont pas respectées.

5.6 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. La décision rendue le 7 août 2019 est ainsi confirmée, précision devant au surplus être faite que l'AFC devra 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 la recourante, conformément à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES (cf. ci-avant consid. 2.6).

6.

6.1 La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

7.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h 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 qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'AFC est chargée de signaler à l'autorité requérante que les informations à transmettre dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative ne peuvent être utilisées que conformément à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES dans une procédure concernant la recourante.

3.

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

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

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 :