



Cour I
A-3049/2019

Arrêt du 8 septembre 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Sonja Bossart Meier, Raphaël Gani, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,
4. D. _____,
toutes représentées par
Maître Lucio Amoruso, avocat,
recourantes

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 (Agencia 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 et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (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 exposa que, d'après les renseignements à sa disposition, Madame A._____ contrôlerait les sociétés B._____, D._____ et C._____ qui détendraient des comptes bancaires en Suisse au sein de la banque ***. Afin de vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de Madame A._____ en vue d'effectuer sa correcte taxation en Espagne, l'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2015 [le texte ci-dessous correspond à la retranscription faite par l'AFC dans la décision finale du 16 mai 2019, cf. let. E. ci-dessous] :

*1. Bank account contracts for the bank accounts opened at the entity BANK *** related to the bank accounts number ***, *** and *** controlled by Ms A._____.*

2. Supporting documentation related to the Individual person who is the ultimate beneficial owner (UBO) or the controlling person for the mentioned bank accounts.

*3. Copy of bank statements of the mentioned bank accounts opened at the entity BANK *** for the period 1 January 2013 to 31 December 2015 in which Ms A._____ is controlling person.*

4. Identification of investments and value of the portfolio associated with the mentioned bank accounts identified on 31 December 2013, 31 December 2014 and 31 December 2015, in particular, account balances or equivalent documents.

B.

B.a Par ordonnance de production du 11 janvier 2019, l'AFC requit la banque *** de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer Madame A. _____ ainsi que les sociétés B. _____, C. _____ et D. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courrier du 21 janvier 2019, la banque *** transmet les informations demandées à l'autorité inférieure. Dans ce contexte, elle indiqua avoir été en mesure d'informer les sociétés B. _____, C. _____ et D. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

C.

Par lettres du 23 janvier 2019, Maître Lucio Amoruso indiqua avoir été mandaté pour représenter Madame A. _____ ainsi que les sociétés B. _____, C. _____ et D. _____.

D.

D.a Par missive du 17 avril 2019, l'AFC notifia à Madame A. _____ ainsi qu'aux sociétés B. _____, C. _____ et D. _____, par l'intermédiaire de leur représentant, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités espagnoles. Elle leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit et remit l'intégralité des pièces du dossier.

D.b En date du 26 avril 2019, Maître Lucio Amoruso transmet ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes.

E.

Par décision finale du 16 mai 2019, notifiée à Madame A. _____ en tant que personne concernée ainsi qu'aux sociétés B. _____, C. _____ et D. _____ en tant que personnes habilitées à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités espagnoles.

F.

F.a Par acte du 17 juin 2019, Madame A. _____ (ci-après : la recourante 1) ainsi que les sociétés B. _____ (ci-après : la recourante 2), C. _____ (ci-après : la recourante 3) et D. _____ (ci-après : la recourante 4), agissant par l'entremise de leur avocat commun, ont interjeté quatre 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 16 mai 2019. Elles concluent principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision du 16 mai 2019, au rejet de la demande d'assistance administrative du ***, à enjoindre l'AFC de restituer à la banque *** l'intégralité des documents obtenus dans le cadre de la procédure d'assistance administrative litigieuse et à ordonner la destruction intégrale de toutes copies, photocopies, notes personnelles, reproductions imagées, fichiers digitaux des documents obtenus et élaborés par l'AFC dans le cadre de l'intégralité de la présente procédure. Subsidiairement, elles concluent au renvoi de la cause à l'AFC afin qu'elle réexamine la demande de renseignements ainsi qu'à l'enjoindre de conserver dans la plus stricte confidentialité l'intégralité des documents obtenus dans le cadre de la procédure d'assistance administrative en matière fiscale.

Suite à ces recours, le Tribunal de céans a ouvert les causes A-3049/2019 (recourante 1), A-3051/2019 (recourante 2), A-3048/2019 (recourante 3) et A-3052/2019 (recourante 4).

F.b Les recourantes se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendues. Elles invoquent également, en substance, que la demande ne respecterait pas le principe de la pertinence vraisemblable, qu'elle violerait l'art. 21 al. 2 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) et qu'elles auraient été privées d'apporter la preuve libératoire que la recourante 1 n'aurait jamais été investie du pouvoir de disposer économiquement des avoirs bancaires faisant l'objet de la présente procédure.

F.c Dans ses réponses du 27 août 2019, l'AFC conclut au rejet des quatre recours, réfutant tous les griefs des recourantes.

G.

Intervenant spontanément dans la procédure par courriers du 20 septembre 2019, les recourantes ont fait parvenir de nouvelles observations. Par courriers du 23 octobre 2019, l'AFC y a répondu.

H.

H.a Par ordonnance du 22 janvier 2020, le TAF a invité les recourantes ainsi que l'autorité inférieure à se prononcer sur la jonction envisagée des causes A-3048/2019, A-3049/2019, A-3051/2019 et A-3052/2019 précisant qu'en l'absence de détermination dans le délai imparti, les parties seraient réputées ne pas s'opposer à cette jonction.

H.b Par courrier du 5 février 2020, les recourantes ne se sont pas opposées à la jonction des causes A-3048/2019, A-3051/2019 et A-3052/2019. Elles se sont toutefois opposées à ce que la cause A-3049/2019, soit celle de la recourante 1, soit jointe aux trois autres procédures. A l'appui de leur refus, les recourantes ont invoqué, en substance, que l'AFC aurait à tort rendu qu'une seule décision à l'égard des quatre recourantes, que la procédure intentée par la recourante 1 (A-3049/2019) reposerait sur une argumentation distincte des trois autres recourantes et que le fait que celles-ci soient représentées par le même avocat ne justifiait pas la jonction des causes. L'autorité inférieure ne s'est, quant à elle, pas prononcée dans le délai imparti.

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 LAAF).

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

réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le ***, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 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 (cf. arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020, consid. 7.1.2 et 7.1.3) En l'espèce, la recourante 1 dispose du statut de personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF (cf. consid. E *supra*), de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA doit lui être reconnue. S'agissant des recourantes 2, 3 et 4, il ressort des pièces du dossier que l'AFC les a informées de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et leur a notifié la décision finale du 16 mai 2019 en qualité de personnes habilitées à recourir (cf. consid. D.a et E *supra*). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que celles-ci disposent d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, les recourantes 2, 3 et 4 disposent 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 (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 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, ch. 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 cf. 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, adressée à la recourante 1 en sa qualité de personne concernée et aux recourantes 2, 3 et 4 en leur qualité de personnes habilitées à recours. Les quatre 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 forment – pour l'essentiel et quoi qu'en dise le mandataire des recourantes – les mêmes griefs à l'égard de la décision de l'autorité inférieure. A cela s'ajoute que les quatre recours déposés par les recourantes 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 (cf. arrêt du TAF A-2463/2018 du 27 novembre 2019 consid. 1.2.2 et les références citées). Par conséquent, par économie de procédure, il convient de joindre les causes A-3048/2019, A-3049/2019, A-3051/2019 et A-3052/2019.

3.

3.1 Les recourantes 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 et ATF 121 V 204 consid. 6c).

3.3

3.3.1 En premier lieu, les recourantes se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendues. A l'appui de leur grief, elles font valoir qu'elles auraient requis de l'AFC – dans leur prise de position du 26 avril 2019

(cf. consid. D.b ci-avant) – qu'elle procède à un réexamen du dossier. L'autorité inférieure aurait refusé cette requête de sorte qu'elle les aurait empêchées de faire valoir tous leurs moyens en fait et en droit, en violation de leur droit d'être entendues. De jurisprudence constante, il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5).

3.3.2

3.3.2.1 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, ATF 142 III 48 consid. 4.1.1, ATF 141 V 557 consid. 3 et ATF 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

3.3.2.2 Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 et A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF). La procédure doit certes être conduite avec diligence (art. 4 al. 2 LAAF), ce qui ne signifie cependant pas encore qu'elle doive systématiquement être menée comme s'il s'agissait d'une situation urgente (ATF 142 II 218 consid. 2.6 [du point de vue de l'octroi de très brefs délais] ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1).

3.3.2.3 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, ATF 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). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les références citées).

3.3.3 En l'espèce, le Tribunal de céans relève qu'il ressort de l'examen des pièces du dossier que, par courrier du 17 avril 2019, l'AFC a notifié aux recourantes les informations et documents qu'elle entend transmettre aux autorités espagnoles en leur impartissant expressément un délai de dix jours pour prendre position sur la transmission des informations prévues (cf. consid. D.a ci-avant). Les recourantes ont usé de cette possibilité en faisant parvenir une brève prise de position en date du 26 avril 2019 (cf. consid. D.b ci-avant), dans laquelle elles ont notamment requis de l'AFC qu'elle procède à un nouvel examen du dossier. Conformément à la jurisprudence applicable en matière du droit d'être entendu, il y a lieu de considérer que – par le biais de leur prise de position du 26 avril 2019 – les recourantes ont eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. consid. 3.3.2.1 ci-avant). Compte tenu de ces éléments, la Cour de céans ne saurait retenir que le droit d'être entendu des recourantes a été violé.

Dans la mesure où les recourantes semblent plutôt se plaindre du fait que l'AFC n'a pas pris en compte sérieusement leurs arguments, alors que ces derniers auraient dû la conduire à renoncer à la transmission envisagée des informations et des documents, 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 fait ci-après.

4.

4.1 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).

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 2015, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.2 Sur le plan formel, le par. 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).

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).

4.3

4.3.1 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 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).

4.3.2 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. 4.4 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.

4.4

4.4.1 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).

4.4.2 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).

4.5 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 Cst.), 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).

4.6 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 ; arrêt du TF 2C_537/2019

du 13 juillet 2020 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision attaquée devant le TF], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). 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 (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).

4.7

4.7.1 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 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).

4.7.2 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. 4.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3]).

4.8 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. 4.3 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).

4.9

4.9.1 Le trust est un rapport juridique par lequel un constituant (*settlor*) confie des valeurs patrimoniales à une ou plusieurs personnes (*trustee*). Le *trustee* a pour obligation de gérer ce patrimoine et de l'utiliser dans un but établi à l'avance par le constituant. Cette utilisation peut notamment consister à favoriser des personnes déterminées (*bénéficiaires*). Le constituant peut aussi prévoir des prestations pour lui-même ou se réserver le droit de dissoudre le trust pour en récupérer le patrimoine. Il est aussi possible de faire appel, dès la constitution du trust, à un protecteur (*protector*), lequel, désigné par le *settlor*, surveille le travail du *trustee*.

Dans le cas d'un trust révocable, le constituant conserve l'accès au patrimoine du trust. Il ne se dessaisit donc pas définitivement de son patrimoine. Dans le cas d'un trust irrévocable, il convient d'établir une distinction entre le trust non discrétionnaire (*irrevocable fixed interest trust*) et le trust discrétionnaire (*irrevocable discretionary trust*). Tandis que les bénéficiaires sont déjà désignés dans le trust non discrétionnaire (*fixed interest trust*), dans le trust discrétionnaire (*discretionary trust*), les bénéficiaires n'ont aucun droit ferme de requérir du *trustee* le paiement de revenus ou de parts de capital du trust. Le *trustee* dispose d'une entière liberté juridique dans le choix des personnes qui bénéficient des distributions – certes, en règle générale, à l'intérieur d'un cercle déterminé de personnes – et du montant de ses distributions en faveur des bénéficiaires. Les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire n'ont ainsi qu'une expectative, soit une sorte d'intérêt futur et incertain qui se manifeste par l'exercice des prérogatives attribuées au *trustee*. De plus, ils n'ont pas de droit absolu sur le patrimoine du trust ou de créance en attribution des biens en trust vis-à-vis du *trustee* (cf. arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 7.1.1.2).

4.9.2 Le trust n'étant pas une personne morale et ne disposant pas de la personnalité juridique, il n'est pas le propriétaire des biens du trust ni des revenus qui en découlent. Le propriétaire légal (*legal ownership*) des biens

est le *trustee*, qui peut être une ou plusieurs personnes physiques, voire même une personne morale. Le patrimoine ne se mélange toutefois pas à la fortune propre du *trustee* mais en constitue une masse distincte. Les bénéficiaires n'acquièrent leur propriété équitable (*equitable ownership*) que lorsque le *trustee* exerce son pouvoir de discrétion.

S'il y a donc enrichissement des bénéficiaires dans le cas de la constitution d'un trust irrévocable non discrétionnaire (*irrevocable fixed interest trust*), ce n'est pas (encore) le cas dans le cadre d'un trust irrévocable discrétionnaire (cf. pour toutes ces questions : arrêts du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 7.1.1.3 et A-535/2011, A-539/2011, A-544/2011, A-547/2011 du 28 juin 2011 consid. 9 et les réf. citées ; Circulaire n° 30 de la Conférence suisse des impôts du 22 août 2007 : imposition des trusts, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 76 p. 531 ss ; LUC THÉVENOZ, Trusts en Suisse : Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie, Zurich 2001, p. 25 s ; PETER BÖCKLI, Der angelsächsische Trust : Zivilrecht und Steuerrecht, in : RF 62/2007, p. 710 ss). Institution inconnue du droit suisse, le trust étranger y est néanmoins reconnu depuis l'entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2007 en Suisse de la Convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (RS 0.221.371).

5.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 6 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourantes (consid. 7 ss ci-après).

6.

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. 1), le nom et l'adresse du détenteur d'informations (ch. 2), la période visée par la demande (ch. 3), soit du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2015, l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 3) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 4). 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.

7.

7.1 Pour ce qui est des conditions de fond, les recourantes invoquent en premier lieu que les informations requises ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable.

7.1.1

7.1.1.1 En lien avec ce grief, les recourantes avancent tout d'abord que les informations bancaires demandées – portant sur les comptes bancaires détenus par les sociétés recourantes – ne seraient pas vraisemblablement pertinentes pour appréhender la situation fiscale de la recourante 1 dès lors que celle-ci ne serait pas l'ayant droit économique de ces comptes bancaires. A l'appui de leur grief, les recourantes précisent que la recourante 1 aurait, à la suite du décès de son père, créé un trust irrévocable et discrétionnaire dénommé E._____, auquel elle aurait transféré la partie de son héritage qu'elle entendait réserver à sa (future) descendance. E._____ serait bénéficiaire effectif des comptes bancaires visés par la présente requête et détiendrait les sociétés recourantes qui seraient titulaires de ces comptes bancaires. La recourante 1 ne disposerait ainsi d'aucun pouvoir de disposer sur ces comptes bancaires, dès lors qu'elle serait uniquement *settlor* et non *bénéficiaire* du trust discrétionnaire et irrévocable.

7.1.1.2 Le Tribunal de céans rappelle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est 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. L'Etat requis se limitant à vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 4.3.2 ci-avant). En l'occurrence, il ressort du libellé de la requête que, dans le cadre de l'échange automatique de renseignements en relation avec l'année fiscale 2017 (voir l'Accord multilatéral du 29 octobre 2014 entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, entré en vigueur pour la Suisse le 1^{er} janvier 2017 [RS 0.653.1] et la loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale, entrée en vigueur également le 1^{er} janvier 2017 [LEAR, RS 653.1]), les autorités fiscales espagnoles ont reçu des autorités suisses l'information selon laquelle la recourante 1 contrôlerait les sociétés recourantes qui détiendraient des comptes au sein de la banque ***. Dans ce contexte, les autorités requérantes requièrent des informations relatives à ces comptes bancaires afin de vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de la

recourante 1 en vue d'effectuer sa correcte taxation en Espagne (cf. consid. A.b ci-avant). Compte tenu de ces éléments, et quand bien même la recourante 1 ne serait que *settlor* et non bénéficiaire du trust discrétionnaire et irrévocable E. _____ comme l'allèguent les recourants, il apparaît que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre 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.

7.1.1.3 De surcroît, le Tribunal de céans relève que les autorités espagnoles ne font aucune mention, dans le libellé de leur requête, au trust discrétionnaire et irrévocable E. _____. Cet élément laisse supposer que les autorités requérantes n'avaient pas connaissance de son existence au moment du dépôt de leur demande ou alors que l'institution du trust n'est pas reconnue dans l'ordre juridique espagnol. Cette deuxième hypothèse semble ressortir de l'examen des pièces du dossier, plus particulièrement de l'accord conclu en date du 19 février 2019 entre la recourante et les autorités espagnoles : « [...] no existe reconocimiento de la figura del "trust" en nuestro ordenamiento jurídico. Por tanto, las rentas que se vayan generando por el "trust" objeto de consulta deben entenderse obtenidas directamente por el sujeto constituyente del "trust" » soit en traduction libre : « L'institution du trust n'est pas reconnue dans notre ordre juridique. Par conséquent, les revenus générés par le "trust" faisant l'objet du présent contrôle doivent être attribués directement au constituant du "trust" » (cf. Recours du 17 juin 2019, bordereau de pièces, pièce 3, p. 63). Il apparaît ainsi que les autorités espagnoles considèrent E. _____ comme étant fiscalement transparent, de sorte que les biens qu'il détient ainsi que les revenus qu'il génère pourraient être imposés dans le chef du *settlor*, à savoir la recourante 1. Dans de telles circonstances, le Tribunal de céans ne saurait retenir l'argument des recourantes selon lequel les informations relatives aux comptes bancaires dont E. _____ serait le bénéficiaire effectif ne seraient vraisemblablement pas pertinentes pour l'imposition de la recourante 1, dès lors que celle-ci serait uniquement *settlor* et non *bénéficiaire* dudit trust. Partant, il y a lieu de rejeter le grief des recourantes.

7.1.2

7.1.2.1 Dans un deuxième volet ayant trait au grief de la pertinence vraisemblable des renseignements requis, les recourantes font valoir que les autorités requérantes seraient déjà en possession des informations demandées dès lors que la recourante 1 aurait conclu avec les autorités espagnoles un accord en date du 19 février 2019. Elles en concluent que les informations requises ne seraient plus vraisemblablement pertinentes.

De plus, selon elles, l'autorité espagnole serait de mauvaise foi dès lors qu'elle n'aurait pas porté à la connaissance des autorités suisses la teneur de cet accord qui aurait eu pour conséquence une remise en cause, voire l'annulation, de la requête litigieuse.

7.1.2.2 Il est rappelé que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. consid. 4.3.1 supra). En l'occurrence, la Cour de céans relève que l'accord auquel font référence les recourantes a été conclu en date du 19 février 2019, soit postérieurement au dépôt de la requête du ***. Ainsi, quand bien même cet accord rendrait les informations requises non pertinentes – ce qui n'est du reste pas prouvé – cela n'aurait pas pour conséquence d'invalider *ipso facto* la condition de la pertinence vraisemblable qui, comme exposé dans le consid. 7.1.1 ci-avant, était remplie au moment du dépôt de la requête litigieuse. Il n'en demeure pas moins qu'il peut arriver que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure, notamment lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'entraide. Toutefois, même dans ces conditions, il n'est pas non plus exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure déjà close (cf. consid. 4.7.2 ci-avant). En l'occurrence, l'autorité espagnole a expressément indiqué – dans l'accord du 19 février 2019 – que ce dernier était valable sous réserve des informations qui seront obtenues dans le cadre des procédures d'assistance administrative déposées par l'Espagne et encore pendantes au moment de la rédaction dudit accord (« [...] todo ello sin perjuicio de que se descubran nuevos hechos atendiendo a las peticiones internacionales efectuadas por esta Inspección pendientes de contestar en el momento de dictar el presente acuerdo », cf. Recours du 17 juin 2019, borderau de pièces, pièce 14, p. 64). A cela s'ajoute qu'il ne peut être écarté que les autorités requérantes souhaitent vérifier les informations obtenues par leur contribuable au travers de l'accord conclu en date du 19 avril 2019, cette possibilité étant expressément prévue par la jurisprudence (cf. ATF 143 II 85, consid. 4.2). Cet élément vient appuyer l'avis de la Cour de céans selon lequel les informations requises sont vraisemblablement pertinentes pour la procédure fiscale menée en Espagne.

Compte tenu de tout ce qui précède, la Cour de céans ne saurait retenir que les informations requises ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable, ni même que l'autorité requérante serait de mauvaise foi dès lors qu'elle n'aurait pas porté à la connaissance des autorités suisses l'accord conclu avec la recourante. Partant, le grief des recourantes est rejeté.

7.2

7.2.1 Dans un second grief, les recourantes se prévalent d'une violation de l'art. 21 al. 2 LAAF qui prévoit que « les renseignements bancaires ne peuvent être utilisés que s'ils eussent pu être obtenus sur la base de la législation suisse ». A l'appui de leur argument, les recourantes avancent – qu'au regard du droit suisse – la documentation bancaire relative aux comptes de E._____ n'aurait pas pu être obtenue dans le cadre d'un contrôle fiscal mené à l'encontre de son *settlor* dès lors que ledit trust aurait été considéré comme étant une entité tierce et indépendante du *settlor*. Les recourantes en concluent que la transmission des informations bancaires aux autorités espagnoles équivaldrait à une violation de l'art. 21 al. 2 LAAF, dans la mesure où une telle documentation n'aurait pas été accessible en vertu du droit suisse.

7.2.2 L'art. 21 LAAF intitulé « Utilisation des renseignements pour la mise en œuvre du droit fiscal suisse » a pour but – comme son libellé l'indique – de déterminer quand les autorités fiscales suisses peuvent utiliser les renseignements fournis dans le cadre d'une demande d'assistance administrative. A l'exception des renseignements bancaires (cf. art. 21 al. 2 LAAF), tous les renseignements transmis à l'autorité requérante peuvent être utilisés pour mettre en œuvre le droit fiscal suisse. Selon l'art. 21 al. 2 LAAF, les renseignements bancaires ne peuvent être utilisés que dans la mesure où ils auraient pu être obtenus sur la base de la législation suisse. Dès lors que les autorités fiscales suisses ne peuvent se procurer des renseignements bancaires pour les impôts directs que dans les cas de fraude ou de soustraction d'impôt grave, à l'exception de ces cas, les renseignements bancaires obtenus dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative ne peuvent être utilisés pour la mise en œuvre du droit fiscal suisse. En vertu de cette disposition, la Suisse s'impose ainsi une autolimitation et accepte que les autorités fiscales helvétiques soient moins bien loties que les autorités fiscales étrangères (cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, p. 5798).

7.2.3 Compte tenu des précisions qui précèdent, il apparaît que les recourantes se méprennent sur l'interprétation de l'art. 21 al. 2 LAAF. En effet, cette disposition a pour but de réglementer l'utilisation des renseignements transmis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative pour la mise en œuvre du droit fiscal suisse et non – comme elles l'allèguent – de restreindre la transmission des informations requises ou leur utilisation par l'Etat requérant. En l'occurrence, il ne ressort pas de l'examen des pièces du dossier qu'une quelconque autorité fiscale suisse souhaite utiliser les informations que l'AFC entend transmettre aux autorités espagnoles afin de taxer un contribuable suisse. Il n'est ainsi pas déterminant d'analyser, au regard du droit suisse, si les informations bancaires relatives à E. _____ auraient pu être obtenues dans le cadre d'un contrôle fiscal mené à l'encontre du *settlor* dudit trust (cf. consid. 4.9 supra relatif à l'institution du trust dans l'ordre juridique suisse). Partant, il y a lieu de conclure que l'art. 21 al. 2 LAAF n'est pas violé dans le cas d'espèce. Ce faisant, le grief des recourantes est rejeté.

7.3

7.3.1 Au moyen d'un troisième et dernier grief, les recourantes invoquent que si l'AFC avait pris le soin d'examiner la présente procédure avec l'attention et le soin recommandés, elles auraient pu être en mesure d'apporter la preuve libératoire – telle que définie et admise par la jurisprudence du TAF – que la recourante 1 n'aurait jamais été investie du pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur les comptes bancaires visés par la requête. A l'appui de leur argument, les recourantes citent l'arrêt du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017 rendu dans le cadre de l'application de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI CH-US, RS 0.672.933.61) et portant, notamment, sur la preuve libératoire dans le cadre d'un soupçon de fraude fiscale.

7.3.2 Dans son ancienne version valable jusqu'au 19 septembre 2019 (la disposition a en effet été modifiée pour être adaptée au standard du MC OCDE par l'art. 3 du Protocole du 23 septembre 2009, approuvé par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010 et entré en vigueur le 20 septembre 2019, [RO 2019 3145] et applicable aux demandes déposées à la date de l'entrée en vigueur ou à une date ultérieure [art. 5 al. 2 let. b) du Protocole), l'art. 26 par. 1 CDI CH-US prévoyait que les autorités compétentes des Etats contractant échangeaient les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la CDI CH-US, ou pour prévenir les *fraudes et délits semblables* portant sur un impôt visé par ladite convention. Dans

le cadre de cette convention, l'octroi de l'assistance ne dépendait pas de l'existence même d'un cas de fraude ou d'un délit semblable mais seulement de la présence de soupçons fondés permettant de penser qu'une telle infraction avait eu lieu (arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 9). L'existence de soupçons fondés au sujet d'un cas de fraude ou d'un délit semblable devait être admise lorsqu'un nombre suffisants d'indices indiquaient que l'état de fait incriminé s'était peut-être produit. Dans ce contexte, il revenait à la personne concernée d'écarter les soupçons pesant sur elle de manière claire et définitive, si elle voulait empêcher la transmission d'informations la concernant à l'Etat requérant. La preuve que les soupçons étaient infondés (*preuve libératoire*) devait être rapportée sur-le-champ, sans conteste et par titre. Dans le cadre de la jurisprudence citée par les recourantes, la Cour de céans avait retenu que la dissipation des soupçons fondés par l'apport de la preuve libératoire pouvait se baser sur la preuve de l'existence d'un trust discrétionnaire détenant les actifs litigieux (cf. arrêt du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017, consid. 3.2.5 et les références citées).

7.3.3 Contrairement à ce qu'allèguent les recourantes, l'arrêt du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017 ne saurait s'appliquer par analogie dans le cas d'espèce. En effet, l'échange de renseignements en vue de prévenir les cas de fraude et de délits semblables – ainsi que la preuve libératoire y relative – constituaient des spécificités propres à la CDI CH-US qui ne se retrouvent pas dans la CDI CH-ES, à savoir la convention sur laquelle s'est fondée l'autorité requérante pour déposer la demande d'assistance administrative litigieuse. Compte tenu de ces éléments, la Cour de céans retient que l'argument soulevé par les recourantes n'est pas pertinent pour le cas d'espèce et ne saurait, dès lors, mettre en échec la présente demande d'assistance administrative. Partant, ce grief est rejeté.

7.4 Pour le surplus, rien ne laisse penser – et les recourantes ne le prétendent pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance ne sont pas respectées.

7.5 De surcroît, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui 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 elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-ES ; arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4, 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destinés à la publication] ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). 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).

7.6 Vu les considérants qui précèdent, les recours sont rejetés.

8.

8.1 Les recourantes, qui succombent, doivent supporter, à parts égales et solidairement, les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 7'500.- (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]). Ceux-ci seront prélevés sur les avances de frais déjà versées totalisant Fr. 12'000.-. Le solde de Fr. 4'500.- sera restitué par Fr. 1'125.- à chacune des recourantes 1 à 4, une fois le présent jugement entré en force.

8.2 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).

9.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou 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.

Les causes A-3048/2019, A-3049/2019, A-3051/2019 et A-3052/2019 sont jointes.

2.

Les recours sont rejetés.

3.

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 1.

4.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cent francs), sont mis à la charge des recourantes, qui les supportent à parts égales et solidairement. Ceux-ci sont prélevés sur les avances de frais déjà versées de Fr. 12'000.- (douze mille francs). Le solde de ces avances, soit Fr. 4'500 (quatre mille cinq cent francs), sera restitué par Fr. 1'125.- (mille cent vingt-cinq francs) à chacune des recourantes 1 à 4, une fois le présent arrêt entré en force.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourantes 1 à 4 (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 :