



---

Cour I

A-3407/2017, A-3414/2017, A-3415/2017,  
A-3416/2017

## Arrêt du 20 août 2018

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,  
Dario Hug, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,
2. **B.** \_\_\_\_\_,
3. **C.** \_\_\_\_\_ **SA,**
4. **D.** \_\_\_\_\_ **Sarl,**
5. **E.** \_\_\_\_\_ **S.C.A,**
6. **F.** \_\_\_\_\_ **S.C.A,**
7. **G.** \_\_\_\_\_ **S.C.A,**
8. **H.** \_\_\_\_\_,
9. **I.** \_\_\_\_\_,
10. **J.** \_\_\_\_\_,
11. **K.** \_\_\_\_\_,
12. **L.** \_\_\_\_\_ **LTD,**
13. **M.** \_\_\_\_\_ **SA,**
14. **N.** \_\_\_\_\_ **SA,**
15. **O.** \_\_\_\_\_ **SA,**
16. **P.** \_\_\_\_\_ **Inc,**
17. **Q.** \_\_\_\_\_ **LTD,**
18. **R.** \_\_\_\_\_ **Sarl,**
19. **S.** \_\_\_\_\_ **Holdings Limited,**
20. **T.** \_\_\_\_\_ **Group,**
21. **U.** \_\_\_\_\_ **AG,**

tous représentés par Maître Pierre de Preux,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI-ES).

**Faits :****A.**

L'Agencia Tributaria espagnole (ci-après : l'autorité requérante ou l'AT) adressa *quatre demandes* d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Ces demandes, datées du 20 décembre 2015, respectivement du 5 avril 2016, étaient fondées sur l'art. 25<sup>bis</sup> de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (ci-après : CDI-ES ; RS 0.672.933.21). Elles concernaient A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 1), B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 2), H. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 8) et I. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 9) et se rapportaient à la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2013.

Pour l'AT, il existait de sérieux indices que les recourants 1 et 2 auraient résidé en Espagne durant la période considérée et non au \*\*\* depuis l'année 2002 comme ils l'avaient déclaré. Le recourant 8 aurait également déclaré résider au \*\*\* depuis 2002 et, à partir du 10 décembre 2013, en Suisse. L'autorité requérante formulait des soupçons similaires à l'endroit du recourant 9 qui aurait, pour sa part, déclaré résider en Suisse depuis 1999. Le but des démarches de l'AT était ainsi, en substance, de vérifier l'imposition sur le revenu en Espagne de ces quatre personnes.

Face à quatre demandes d'assistance au contenu et aux participants parfois identiques – certes pas toutes déposées en même temps – la Cour présentera les faits en exposant, séparément et successivement, les éléments en lien avec chacune desdites demandes.

**B.**

**B.a** La *première demande, déposée le 20 décembre 2015*, concernait le recourant 1 (réf. \*\*\* [A-3407/2017] ; ci-après : la demande A). Elle visait à obtenir des documents et des renseignements de la part des banques V. \_\_\_\_\_ SA et W. \_\_\_\_\_ SA, de la société X. \_\_\_\_\_ AG, ainsi que des informations au sujet du recourant 1 en Suisse (notamment son imposition, la détention de biens immobiliers et une activité économique ou professionnelle).

**B.b** En date du 9 février 2016, l'AFC rendit quatre ordonnances de production. Elle invita les trois détenteurs présumés d'informations, ainsi que l'Administration fiscale du canton \*\*\*, à transmettre les documents et les renseignements requis. La société X. \_\_\_\_\_ AG fournit les informations demandées le 16 février 2016.

Le 9 mars 2016, l'autorité inférieure requit encore des informations de la part du Secrétariat d'Etat aux migrations.

Le 15 mars 2016, la banque V. \_\_\_\_\_ SA fit parvenir les renseignements demandés à l'AFC.

**B.c** Par courriel et courrier du 16 mars 2016, Me Pierre de Preux (ci-après : Me de Preux), informa l'AFC avoir été mandaté pour défendre les intérêts du recourant 1.

**B.d** La banque W. \_\_\_\_\_ SA transmit des informations à l'AFC le 21 mars 2016.

**B.e** Le 29 mars 2016, l'accès au dossier fut accordé au recourant 1.

**B.f** En date du 30 mars 2016, Me de Preux informa l'AFC avoir également été mandaté par C. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante 3). Il sollicita la consultation des pièces du dossier.

**B.g** Le 12 avril 2016, Me de Preux indiqua en outre avoir été mandaté par la recourante 2, épouse du recourant 1 et co-titulaire du compte bancaire n° \*\*\*.

**B.h** La recourante 3 se vit conférer l'accès au dossier le 15 avril 2016.

**B.i** Par deux ordonnances de production complémentaires du 15 juin 2016, l'AFC requit des documents et des renseignements supplémentaires des banques V. \_\_\_\_\_ SA et W. \_\_\_\_\_ SA. L'AFC obtint les informations les 24 et 28 juin 2016.

**B.j** En date du 7 décembre 2016, Me de Preux informa encore l'AFC de son mandat en faveur des sociétés E. \_\_\_\_\_ S.C.A (ci-après : la recourante 5), F. \_\_\_\_\_ S.C.A (ci-après : la recourante 6) et G. \_\_\_\_\_ S.C.A (ci-après : la recourante 7). Le 26 janvier 2017, il déclara par ailleurs représenter la société D. \_\_\_\_\_ Sarl (ci-après : la recourante 4).

**B.k** L'AFC remit l'intégralité des pièces du dossier à Me de Preux par courrier du 31 janvier 2017. L'autorité inférieure informa en outre les recourants qu'elle considérait que les renseignements requis tels que présentés dans ce courrier devaient être transmis à l'autorité requérante.

**B.l** Par décision du 12 mai 2017, notifiée aux recourants 1, 2, 3, 4, 5, 6 et 7, l'AFC accorda l'assistance administrative.

**C.**

**C.a** La *seconde demande d'assistance fut également déposée le 20 décembre 2015* (réf. \*\*\* [A-3415/2017] ; ci-après : la demande B). Elle concernait le recourant 9. D'après les informations à disposition de l'AT, le recourant 9 pourrait ainsi être titulaire ou bénéficiaire d'une procuration sur un compte détenu auprès de la banque W. \_\_\_\_\_ SA (\*\*\*), ainsi que titulaire d'une carte \*\*\* émise par cette banque (\*\*\*), utilisée dans certains établissements commerciaux en Espagne. Il détiendrait également un compte auprès de la banque Y. \_\_\_\_\_ AG et/ou Y. \_\_\_\_\_ Switzerland AG (\*\*\*). La société M. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante 13), dont le recourant 9 pourrait être l'ayant droit économique, serait également titulaire d'un compte auprès W. \_\_\_\_\_ SA (\*\*\*). En outre, des versements auraient été effectués depuis ce dernier compte sur d'autres comptes espagnols détenus par les sociétés \*\*\* et \*\*\* – non concernées par la présente procédure, mais détenues par la recourante 13 – ce qui aurait permis le versement d'actifs et le paiement de services au recourant 9 et/ou aux membres de sa famille.

**C.b** Par ordonnances de production du 10 février 2016, l'AFC requit les détenteurs présumés d'informations, à savoir la banque Y. \_\_\_\_\_ AG et/ou Y. \_\_\_\_\_ Switzerland AG, la banque W. \_\_\_\_\_ AG et l'Administration fiscale du canton de \*\*\*, de fournir les documents et renseignements demandés. Par ordonnance de production du 23 mars 2016, l'AFC invita encore la société \*\*\* à lui fournir des informations.

**C.c** Par courrier du 13 avril 2016, l'AFC notifia à Me de Preux – lequel s'était entretemps constitué pour la défense du recourant 9 également – les informations qu'elle envisageait de transmettre à l'AT.

**C.d** Le 16 juin 2016, l'AFC émit des ordonnances de production complémentaires à l'intention d'Y. \_\_\_\_\_ AG et/ou Y. \_\_\_\_\_ Switzerland AG, ainsi que W. \_\_\_\_\_ AG.

**C.e** En date du 7 décembre 2016, Me de Preux indiqua avoir été mandaté aux fins de représenter les sociétés O. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante 15), Q. \_\_\_\_\_ LTD (ci-après : la recourante 17), R. \_\_\_\_\_ Sarl (ci-après : la recourante 18), ainsi que les recourantes 5, 6 et 7.

**C.f** L'AFC notifia à Me de Preux le 31 janvier 2017 les informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante. Elle lui remit également l'intégralité des pièces du dossier.

**C.g** Par décision du 12 mai 2017, notifiée aux recourants 9, 13, 15, 17, 18, 6, 5, 7 ainsi qu'à K. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 11) et à la société U. \_\_\_\_\_ AG (ci-après : la recourante 21), l'AFC accorda l'assistance administrative.

**D.**

**D.a** *La troisième demande fut aussi déposée le 20 décembre 2015* (réf. \*\*\* [A-3416/2017] ; ci-après : la demande C). Elle concernait le recourant 8. D'après les informations à disposition de l'AT, le recourant 8 aurait effectué, respectivement ordonné, des transferts à partir d'un compte détenu auprès de la banque \*\*\*, de sorte qu'il pourrait être titulaire ou bénéficiaire d'une procuration sur ce compte. Le recourant 8 utiliserait également une carte \*\*\* émise par la banque \*\*\* dans certains établissements commerciaux en Espagne. En outre, un transfert aurait été effectué par le recourant 8 depuis la banque suisse V. \_\_\_\_\_ SA.

**D.b** Par ordonnances de production du 4 février 2016, l'AFC invita les détenteurs présumés d'informations, à savoir la banque Y. \_\_\_\_\_ AG et/ou Y. \_\_\_\_\_ Switzerland AG, l'Administration fiscale du canton \*\*\* et la banque V. \_\_\_\_\_ SA à lui fournir les documents et les renseignements demandés.

**D.c** Le 11 février 2016, Me de Preux indiqua à l'AFC son mandat en faveur du recourant 8. Le même jour, la banque V. \_\_\_\_\_ SA informa l'autorité inférieure avoir déjà transmis les informations demandées dans le cadre d'une autre procédure clôturée concernant le recourant 8.

**D.d** Le 18 février 2016, suite à des échanges complémentaires, l'Administration fiscale du canton d'Obwald transmet des informations à l'AFC. La banque Y. \_\_\_\_\_ AG et/ou Y. \_\_\_\_\_ Switzerland AG en fit de même le 19 février 2016.

**D.e** En date du 14 mars 2016, Me de Preux indiqua avoir été mandaté pour représenter les sociétés L. \_\_\_\_\_ LTD (ci-après : la recourante 12), N. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante 14), P. \_\_\_\_\_ Inc (ci-après : la recourante 16), S. \_\_\_\_\_ Holdings Limited (ci-après : la recourante 19), T. \_\_\_\_\_ Group (ci-après : la recourante 20), ainsi que la recourante 6.

**D.f** Par ordonnance de production complémentaire du 15 juin 2016, l'AFC requit de la banque Y. \_\_\_\_\_ AG et/ou Y. \_\_\_\_\_ Switzerland AG de fournir des documents et renseignements additionnels. Cette dernière

s'exécuta les 23 juin 2016 et, suite à des précisions demandées par l'AFC, le 11 août 2016.

**D.g** Le 31 janvier 2017, l'AFC remit à Me de Preux les informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante, de même que l'intégralité du dossier.

**D.h** En date du 10 février 2017, Me de Preux informa encore l'AFC de son mandat en faveur de la recourante 21.

**D.i** Par décision du 12 mai 2017, notifiée aux recourants 8, 12, 14, 16, 6, 19, 20 et 21, ainsi qu'à J. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 10), l'AFC accorda l'assistance administrative.

## **E.**

**E.a** La *quatrième demande, déposée quant à elle le 5 avril 2016*, concernait la recourante 2 (réf. \*\*\* [A-3414/2017] ; ci-après : la demande D). Elle visait à obtenir des documents et renseignements de la part de la banque V. \_\_\_\_\_ SA, ainsi que des informations au sujet de la recourante 2 en Suisse (notamment son imposition, la détention de biens immobiliers et une activité économique ou professionnelle).

**E.b** En date du 10 mai 2016, l'AFC rendit une ordonnance de production. Elle invita la banque V. \_\_\_\_\_ SA à fournir les documents et les renseignements demandés.

Le 7 juin 2016, Me de Preux annonça son mandat en faveur de la recourante 2.

L'ordonnance de production fut encore complétée le 15 juin 2016. La banque transmet finalement toutes les informations le 24 juin 2016.

**E.c** Le 31 janvier 2017, l'AFC notifia à Me de Preux les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'AT et lui remit l'intégralité des pièces du dossier.

**E.d** Par décision du 12 mai 2017, notifiée aux recourants 1 et 2, l'AFC accorda l'assistance administrative.

## **F.**

**F.a** Par quatre recours séparés, tous datés du 14 juin 2017, Me de Preux a déféré les quatre décisions de l'AFC du 12 mai 2017 (B.i, C.g, D.i et E.d ci-avant) au Tribunal administratif fédéral. Les recourants concluent,

principalement, à « l'annulation de la [chaque] décision du 12 mai 2017 », à ce que la Cour constate que « la [chaque] demande d'entraide de l'autorité fiscale espagnole » est devenue sans objet et au refus de l'assistance administrative, le tout avec suite de frais et dépens.

**F.b** Pour l'essentiel, les recourants soutiennent que les demandes d'entraide (recte : d'assistance) litigieuses n'ont plus d'objet, qu'elles violent le principe de la bonne foi et de la subsidiarité, qu'il n'existe pas de soupçons suffisants de violation de la législation fiscale espagnole, que les informations à transmettre ne sont pas vraisemblablement pertinentes, que la loi espagnole n° 7/2012, en tant qu'elle prévoirait un impôt confiscatoire, violerait l'ordre public suisse et, enfin, qu'il est nécessaire de suspendre la procédure d'assistance jusqu'au rétablissement de la conformité du droit fiscal espagnol au droit communautaire.

**G.**

Par décision incidente du 13 juillet 2017, après consultation et accord des parties, les quatre causes (A-3407/2017, A-3414/2017, A-3415/2017 et A-3416/2017) ont été jointes sous le numéro de référence A-3407/2017.

**H.**

**H.a** L'AFC a produit sa réponse le 1<sup>er</sup> septembre 2017. Elle y rejette l'intégralité des griefs des recourants.

**H.b** Les recourants ont déposé des déterminations spontanées en date du 19 septembre 2017. Ils y soulèvent explicitement la violation de leur droit d'être entendu en rapport avec certains échanges intervenus entre l'AFC et l'AT, et dont ils n'ont eu connaissance qu'avec la notification desdites décisions.

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. 1 et 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, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le 20 décembre 2015, respectivement le 5 avril 2016, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.2** Les recourants ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils sont directement atteints par les décisions attaquées et jouissent sans conteste de la qualité pour recourir (art. 14 al. 1 et 2 ainsi que l'art. 19 al. 2 en relation avec l'art. 3 let. a LAAF ; art. 48 al. 1 PA).

Les quatre décisions attaquées sont datées du 12 mai 2017. Elles ont été notifiées au mandataire des recourants le 15 mai 2017. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Postés le 14 juin 2017, les quatre mémoires de recours ont été déposés dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA), étant rappelé que les fêtes ne s'appliquent pas à l'assistance administrative internationale en matière fiscale (art. 5 al. 2 LAAF en relation avec l'art. 22a al. 1 PA). Les recours répondent aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA) et l'avance de frais requise a été versée en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA).

**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-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.3).

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

#### **1.4**

**1.4.1** Le recourant 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<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> 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, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ; arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 1.4.2 [décision attaquée devant le TF], A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.4.2, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 2 [décision attaquée devant le TF] et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 2.1).

## **2.**

**2.1** L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25<sup>bis</sup> CDI-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-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 28 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> 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-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-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 et A-4941/2015 du 24 février 2016), de sorte que la présente affaire est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

**2.2** La requête doit contenir les éléments qui figurent au ch. IV par. 2 Protocole CDI-ES, qui prévoit que *la demande doit indiquer* l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, la période visée par la demande, les renseignements recherchés, l'objectif fiscal qui fonde la demande et, dans la mesure où ils sont connus, les coordonnées du 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 [en lien avec la Convention entre la Suisse et la France 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 fiscales ; CDI-F, RS 0.672.934.91]).

## **2.3**

**2.3.1** Aux termes de l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI-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 interne des Etats contractants (arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI-ES est la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF]).

**2.3.2** La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.2 et 5.4 ; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.4, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF] et A-4025/2015 du 2 mai 2017 consid. 3.2.5). En d'autres termes, l'Etat requis doit se limiter à un contrôle de plausibilité (ATF 142 II 161

consid. 2.1.1 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

**2.3.3** La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible, à savoir si elles sont de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé par la demande d'assistance administrative litigieuse (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêt du TF 2C\_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.3 [destiné à la publication] ; arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.3).

**2.3.4** La procédure d'assistance administrative ne tranche en outre pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.5 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 [décision attaquée devant le TF], A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Ainsi, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 avec les réf. citées).

**2.4** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. IV par. 3 Protocole CDI-ES et art. 7 let. a LAAF ; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.3).

## **2.5**

**2.5.1** 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.4.1).

**2.5.2** La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), 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 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2). En vertu 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 (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.4.2, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.6.3 [décision attaquée devant le TF] et A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.3).

## 2.6

**2.6.1** L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* (ch. IV par. 1 Protocole CDI-ES ; arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.1 ss [destiné à la publication] ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.5 et A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 4.3.4). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières, en tous les cas lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.1 [décision attaquée devant le TF], A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.3.2.1, A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.4). En outre, en vertu de la primauté du droit international, on ne saurait déduire du principe de subsidiarité de l'art. 6 al. 2 let. g LAAF un sens qui contreviendrait au principe de subsidiarité ancré au ch. IV par. 1 Protocole CDI-ES (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.3).

**2.6.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance

administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4 et A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6). 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-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF] 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 ; arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF]).

## 2.7

**2.7.1** 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 (cf. art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). 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 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4).

**2.7.2** La question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 25<sup>bis</sup> 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 assujetti 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 (cf. 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 218 consid. 3 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.2, A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.3.5, A-3782/2016 du 22 septembre 2016 consid. 12 et A-2548/2015 du 15 septembre 2016 consid. 2.3).

**2.7.3** 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 en particulier de tenir compte ici 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 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.3).

**2.7.4** Il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (cf. art. 25 par. 1 CDI-ES ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 3.2.4.2 et A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5). 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 (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE ; ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4).

**2.8** Doivent être *respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis*, l'AFC disposant toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. art. 25<sup>bis</sup> par. 3 et 5 CDI-ES ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TF 2C\_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.8).

## **2.9**

**2.9.1** Selon l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI-ES, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait *contraire à l'ordre public* (pour les développements qui suivent, arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9).

**2.9.2** Le Tribunal relève d'emblée que la terminologie utilisée pour définir la notion d'ordre public, dont les contours exacts demeurent difficiles à saisir, est parfois fluctuante (voir ATF 132 III 389 consid. 2.2.2, rendu au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291], relatif à la compatibilité d'une sentence arbitrale avec l'ordre public).

Dans le cas relatif aux données dites volées, le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si la réserve de l'ordre public prévue à l'art. 28 par. 3 let. c CDI-F (équivalant à l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI-ES) pouvait être invoquée par la Suisse lorsqu'une demande d'assistance est fondée sur des données dites volées, puisqu'en l'occurrence, l'on ne se trouvait pas dans une telle situation (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 10 non publié in : ATF 143 II 202).

En tout cas, une décision est incompatible avec l'ordre public si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique (MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [édit.], Internationales Steuerrecht, 2015, n° 201 ad art. 27 MC OCDE ; ROBERT WEYENETH, Die Menschenrechte als Schranke der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der Schweiz, recht 2014 114 ss [ci-après : Menschenrechte], p. 116 ; ATF 138 III 322 consid. 4.1, ATF 132 III 389 consid. 2.2.3 et ATF 128 III 191 consid. 4a, rendus au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e LDIP ; voir aussi arrêt du TAF A-1735/2011 du 21 décembre



2011 consid. 3.5 rendu au sujet de l'art. 4 de l'Accord du 26 octobre 2004 de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers [RS 0.351.926.81, appliqué provisoirement dès le 8 avril 2009] relatif à l'ordre public, et arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.7.1 et A-1531/2015 du 26 juin 2015 consid. 3.1.5).

Une tendance paraît aller dans le sens où il faudrait conférer à la notion d'ordre public une dimension visant la protection des libertés fondamentales (*menschenrechtliche Dimension* ; ANDREA OPEL, Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] 257 ss, p. 271 s. ; WEYENETH, Menschenrechte, p. 116 ss ; ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017 [ci-après : ordre public], p. 135 ss).

Au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e LDIP, il a été jugé qu'une décision est contraire à l'ordre public matériel lorsqu'elle viole des principes fondamentaux du droit de fond au point de ne plus être conciliable avec l'ordre juridique et le système de valeurs déterminants ; au nombre de ces principes figurent, notamment, la fidélité contractuelle, le respect des règles de la bonne foi, l'interdiction de l'abus de droit, la prohibition des mesures discriminatoires ou spoliatrices, ainsi que la protection des personnes civilement incapables (ATF 138 III 322 consid. 4.1, ATF 132 III 389 consid. 2.2.1, ATF 128 III 191 consid. 6a et ATF 120 II 155 consid. 6a).

**2.9.3** Selon le message du Conseil fédéral, tant l'art. 26 du MC OCDE que son commentaire (voir MC OCDE [version abrégée], Commentaire, 2014 [ci-après : Commentaire]) mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements. Celles-ci sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est indiqué que l'échange de renseignements peut être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre public. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (message sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire, n° 19.5 ad art. 26 MC OCDE, évoquant par ailleurs les « intérêts vitaux de l'Etat lui-même » en lien par exemple avec des informations sensibles des services secrets ; voir

également la version anglophone du Commentaire plus récente [Model Tax Convention on Income and on Capital {condensed Version}, Commentary, 2017] ; arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

C'est le lieu de rappeler que si le Commentaire ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre (arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.1.1), il est néanmoins utile pour confirmer le résultat d'une interprétation (ATF 143 II 202 consid. 6.3.4).

**2.9.4** La notion d'ordre public figure comme limite à l'assistance internationale dans plusieurs instruments conventionnels. On peut citer ici l'art. 21 de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017) relatif à la protection des personnes et aux limites de l'obligation d'assistance (voir son art. 21 al. 2 let. b et d). A ce propos, il a été souligné qu'on peut voir une atteinte à l'ordre public dans des cas emportant une grave méconnaissance des valeurs fondamentales d'un Etat de droit (procédure contraire aux principes d'équité et heurtant de manière intolérable la conception suisse du droit ; sanction draconienne ; sérieuse mise en danger de la personnalité du titulaire du compte ; Etats incapables de respecter les garanties minimales de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974] et du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en vigueur pour la Suisse depuis le 18 septembre 1992] ; atteinte aux principes constitutionnels de la sécurité du droit et de la bonne foi ; voir LYSANDRE PAPADOPOULOS, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale : une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, Archives 86 [2017/2018] 1ss, p. 23 s. et 25 s. et les réf. citées ; WEYENETH, ordre public, p. 1 ss).

**2.10** Enfin, conformément au *principe de spécialité* (cf. art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI-ES ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.5), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au requérant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.7 [décision attaquée devant le TF] et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant lié avec elle par un accord

d'assistance administrative respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3). Aussi, conformément au principe de la bonne foi (consid. 2.5 ci-avant), l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant à ce sujet. L'Etat requis doit donc, c'est-à-dire sous réserve de la vraisemblable pertinence des informations demandées (consid. 2.3 ci-avant), se fier en principe aux indications que lui fournit l'Etat requérant (ATF 142 II 218 consid. 3.3 et ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.2).

### 3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme des demandes (consid. 3.1), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des différents griefs – pour l'essentiel identiques – de l'ensemble des recourants dans les quatre recours joints devant le Tribunal de céans (consid. 3.2 ss ; cf. G. ci-avant).

**3.1** D'un point de vue strictement formel, les demandes des 20 décembre 2015 et 5 avril 2016, complétées par le courriel du 3 mars 2017, remplissent manifestement les conditions formelles du ch. IV par. 2 Protocole CDI-ES (consid. 2.2 ci-avant). Elles indiquent en particulier les impôts et périodes visées, de même que le but et les contribuables intéressés.

Il convient de relever ici que l'art. 6 al. 2 LAAF, également invoqué par les recourants dans le contexte de leur premier grief (cf. consid. 3.2 ci-après), ne s'applique pas directement en l'occurrence ; la liste d'informations que doit comporter la demande énumérée dans cette disposition est d'application subsidiaire et s'écarte lorsque la CDI – en l'occurrence le ch. IV par. 2 Protocole CDI-ES – contient des indications sur le contenu nécessaire de la demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

**3.2** Cela étant précisé, et dans leur premier grief qui porte sur *l'absence d'objet des demandes d'assistance*, les recourants soutiennent que l'Administration fiscale espagnole aurait confirmé le renvoi des dossiers au Ministère public, ainsi que la suspension de la procédure. Un accord de principe aurait ainsi été trouvé avec le Ministère public pour « régler toutes les conséquences pénales et économiques de cette affaire ». Aussi, les impôts et intérêts réclamés auraient été payés auprès de la Caisse de l'Etat « en attendant que l'accord passé soit définitivement entériné ». Les recourants considèrent dès lors qu'il existe un « malentendu » entre les autorités suisses et espagnoles concernant les dispositions prises en

Espagne dans le cadre de la procédure de vérification et de contrôle dirigée « contre le recourant principal » (recours, p. 14).

### **3.2.1**

**3.2.1.1** Il ne saurait pourtant être question d'un quelconque malentendu entre les autorités suisses et espagnoles. Suite au courrier de Me de Preux du 21 février 2017, l'AFC s'est adressée à l'autorité requérante en ces termes : « In the course of the procedure, we have been informed that an agreement was reached between the persons concerned and your authority regarding all open fiscal issues ». Dans son courriel du 3 mars 2017, l'AT se prononce comme suit : « we have contacted our tax auditors and they have confirmed that no agreement has been reached in the administrative field ». L'autorité requérante précise : « Please note that these files were forwarded to the Public Prosecutor because our tax auditors found reasonable indications that the persons concerned had committed a tax offence ». Elle ajoute que « The files are now in the legal field and our tax auditors are fully unaware of the current judicial proceedings. Therefore we do not (sic!) what agreement has been reported to you by the individuals concerned ». Sur la base de ces échanges de correspondance, la Cour ne voit pas en quoi les autorités suisses et espagnoles ne se seraient pas correctement comprises. Un éventuel transfert des dossiers étrangers entre différentes autorités de l'Etat requérant n'est d'ailleurs, sous réserve du respect du principe de spécialité (consid. 2.10 ci-avant), pas un point déterminant pour les autorités suisses saisies d'une demande d'assistance administrative et adressée par l'autorité à ce titre compétente de l'Etat requérant ; il s'agit là d'affaires internes qui échappent à la compétence directe des autorités suisses.

**3.2.1.2** Toujours suite à la demande de l'AFC, l'autorité requérante lui a également expressément indiqué que les informations requises dans le contexte des demandes d'assistance litigieuses sont toujours nécessaires en vue de la taxation correcte des personnes concernées. L'autorité requérante s'est exprimée en ces termes : « *In view of the above, we can confirm that the requested information is still relevant in order to assess accurately the amount of unpaid taxes by the individuals concerned* », déclaration qui est dénuée d'ambiguïté. Comme le relève donc à juste titre l'AFC, en l'absence de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes, le principe de la bonne foi commande de se fier à cette indication de l'Etat requérant (consid. 2.5.2 ci-avant).

### **3.2.2**

**3.2.2.1** Ces précisions, en date du 3 mars 2017, des demandes d'assistance des 20 décembre 2015 et 5 avril 2016, confirment, si besoin est, que l'AT souhaite toujours obtenir les informations requises et maintenir les demandes, nonobstant une éventuelle suspension des procédures fiscales espagnoles. De toute manière, il ne revient pas au Tribunal de céans de vérifier l'application du droit de procédure étranger (consid. 2.3.4 ci-avant) et il appartiendra, le cas échéant, aux recourants de faire valoir leurs moyens devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_1000/2017 du 7 décembre 2017] en lien avec la compatibilité des règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis). Comme le rappelle encore l'AFC, il appert que le contrôle des situations fiscales des personnes concernées a seulement été *suspendu, respectivement interrompu*, jusqu'à droit connu dans la procédure pénale étrangère (recours, pce 3 et 4).

**3.2.2.2** En outre, hormis les affirmations des recourants et un courrier avec annexes provenant de Me \*\*\*, il ne ressort pas des éléments du dossier – en tout cas pas d'une manière propre à écarter la présomption de bonne foi dont bénéficie l'Espagne – que les procédures fiscales auraient été *clôturées* en Espagne. Au demeurant, même à supposer qu'une telle clôture eût été prononcée, cela n'entraînerait de toute manière pas automatiquement l'irrecevabilité des demandes d'assistance litigieuses. En effet, le Tribunal a déjà constaté qu'il n'est pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close. Tel peut en particulier être le cas si celui-ci a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée ou qu'une procédure suspendue doit être reprise (cf. arrêt du TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Cependant, la Suisse est alors en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance. À ce titre, les indications ultérieures de l'autorité requérante du 3 mars 2017 sont suffisamment claires et explicites au regard du principe de confiance qui prévaut dans le contexte de l'assistance administrative ; elles ne laissent aucun doute sur la volonté, de l'autorité requérante, de maintenir la demande d'assistance, quoi qu'en pensent les recourants.

### **3.2.3**

**3.2.3.1** Toujours en lien avec leur premier grief (cf. recours p. 14), les recourants se prévalent également d'une *violation de leur droit d'être entendu*. Ils n'auraient ainsi pas eu accès, avant le prononcé des décisions finales du 12 mai 2017, aux échanges entre l'AFC et l'autorité requérante

intervenues suite à une intervention de leur mandataire (déterminations spontanées, p. 3). Le courriel du 3 mars 2017 des autorités espagnoles est à ce titre particulièrement concerné (consid. 3.2.1 s. ci-avant).

**3.2.3.2** 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 135 I 187 consid. 2.2 et ATF 126 I 19 consid. 2d/bb ; cf. art. 14, 14a et 15 LAAF). 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, ATF 135 I 279 consid. 2.6.1, ATF 133 I 201 consid. 2.2, ATF 118 Ib 111 consid. 4b ; arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 3.1, A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1).

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, ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, ATF 136 V 117 consid. 4.2.2.2, ATF 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.3, A-6949/2010 du 22 juillet 2014 consid. 5.2, A-2117/2013 du 6 mars 2014 consid. 2.1.2 ; quant au principe de célérité en matière d'assistance administrative internationale, art. 4 al. 2 LAAF ; quant au principe de célérité et au droit d'être entendu, ATF 142 II 218 consid. 2.5 ss, en particulier 2.8).

**3.2.3.3** En l'occurrence, la Cour constate que les recourants ont eu trente jours pour recourir auprès du Tribunal administratif fédéral, qui dispose d'un plein pouvoir de cognition et n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (consid. 1.4.2 ci-avant). Les recourants ont donc eu à disposition un délai suffisant, devant le Tribunal de céans, pour se déterminer sur la demande d'assistance administrative et faire valoir l'entier de leurs arguments pour s'y opposer (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.2), ce qu'ils ont d'ailleurs fait tant dans leur recours que leurs déterminations spontanées du 19 septembre 2017. Le Tribunal de céans relève également, alors qu'ils en auraient eu la possibilité, que les

recourants n'ont pas cherché à obtenir une communication effective des pièces concernées relatives aux échanges entre l'AFC et l'AT.

La violation du droit d'être entendu – qui doit certes être reconnue puisque l'AFC n'a pas porté à la connaissance des recourants la réponse de l'autorité requérante avant le prononcé des décisions entreprises, mais en même temps que leur notification (décisions attaquées, annexe 4), alors même que l'initiative à la source de cette prise de contact est à remettre sur le compte des recourants – a donc été réparée. En conséquence, un renvoi de la cause à l'autorité inférieure ne s'impose pas. Ce d'autant plus que les griefs des recourants quant au prétendu malentendu entre les autorités suisses et espagnoles – que les recourants n'auraient pas été en mesure de lever faute d'avoir été informés en temps voulu – ont été écartés par le Tribunal de céans (consid. 3.2.1 ci-avant). Cela dit, le constat d'un tel vice, même réparé par l'instance supérieure, doit être dûment observé dans le cadre de la fixation des frais et dépens. La Cour y reviendra en fin d'arrêt (consid. 5 ci-après).

### 3.3

**3.3.1** Dans un second grief, les recourants se plaignent de la *violation du principe de la bonne foi*. Ils estiment que l'autorité requérante aurait adopté un comportement contradictoire, notamment dans le but d'obtenir l'assistance administrative « sur la foi d'une représentation inexacte des faits pertinents et déterminants ». Ils ne sauraient à cet égard être suivis, compte tenu du principe de confiance devant prévaloir ici (consid. 2.5 ci-avant). De l'avis de la Cour, les recourants n'apportent aucun élément permettant de conclure à la mauvaise foi de l'autorité requérante. L'on ne saurait discerner un comportement contradictoire dans le seul fait, pour une autorité requérante, de déclarer à l'AFC le maintien d'une demande d'assistance administrative, nonobstant l'éventuelle suspension de la procédure fiscale jusqu'à droit connu sur une autre procédure, notamment pénale, sous réserve du respect du principe de spécialité (consid. 2.10 ci-avant). Ce comportement contradictoire ne résulte pas non plus du seul fait que, dans sa demande d'entraide, l'autorité requérante mentionne que sont visés non seulement le « Individual Income Tax for 2010, 2011, 2012 and 2013 », mais aussi le « Non-Residents Income Tax for 2010, 2011, 2012 and 2013 » ; l'AT cherche précisément à établir le statut de résidence des recourants en Espagne. Cela explique la mention de deux hypothèses d'imposition des personnes visées, dont le choix définitif dépendra précisément, selon toute vraisemblance, du résultat concret des demandes d'assistance.

**3.3.2** De même, les développements des recourants sur le fait que l'autorité fiscale espagnole retient, en rapport avec les impôts fonciers et l'impôt sur les successions, qu'ils sont résidents étrangers, ne peuvent pas être suivis sous l'angle du grief de la violation de la bonne foi. Ces deux types d'impôts visent généralement des buts différents que l'imposition sur le revenu, objet des demandes d'assistance litigieuses. En outre, il s'agit d'appréciations et de qualifications entreprises par l'Etat requérant, qui relèvent du fond de l'affaire et sur lesquelles la Suisse n'a pas à se prononcer au stade de la procédure l'assistance administrative. Il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont elle est appliquée, tout moyen à ce propos devant être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (consid. 2.3.4 ci-avant).

Le Tribunal rejette ainsi le grief de la violation du principe de bonne foi soulevé par les recourants.

### **3.4**

**3.4.1** Au moyen d'un troisième grief, les recourants reprochent à l'Espagne la *violation du principe de subsidiarité* (consid. 2.6 ci-avant). Comme ils le rappellent eux-mêmes, l'AT expose pourtant avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné (« All possibilities concerning procurement of information within one's own legal jurisdiction have been exhausted except for those which would have involved a disproportionate effort »). On s'en tiendra au respect du principe de subsidiarité ici, étant donné que les allégations de l'autorité requérante ne peuvent pas être immédiatement réfutées en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.3). Au demeurant, il faut rappeler que le principe de subsidiarité n'implique pas, pour l'autorité requérante, d'épuiser l'intégralité des sources habituelles de renseignements (consid. 2.6.2 ci-avant), étant rappelé que l'Etat requérant ne serait quoi qu'il en soit pas empêché de rester en contact avec la personne faisant l'objet d'un contrôle (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.3 et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.2.2).

#### **3.4.2**

**3.4.2.1** A cela s'ajoute, comme le relève l'AFC, que d'après les indications de l'autorité requérante – auxquelles il y a lieu de se fier eu égard au principe de confiance (consid. 2.5 ci-avant) – les personnes visées n'auraient pas toujours fourni des informations aux autorités espagnoles



au sujet de leur séjour, ainsi que de la consommation d'énergie et des services téléphoniques utilisés en dehors de l'Espagne, en particulier au \*\*\* s'agissant du *recourant 1*. En outre, le *recourant 1* n'aurait pas fourni d'informations aux services fiscaux espagnols au sujet d'actifs et de droits qu'il pourrait détenir en Suisse, ainsi que de justification au sujet d'un emploi au \*\*\*.

**3.4.2.2** Similairement, le *recourant 9* aurait transmis aux services fiscaux espagnols une copie d'un contrat de location, daté du 16 novembre 2012, relatif à un appartement situé à \*\*\*. Le *recourant 9* n'aurait en revanche fourni aucune autre information demandée au sujet de sa consommation d'énergie, d'eau et des services téléphoniques utilisés dans ce logement ou d'autres logements qu'il aurait occupés en Suisse, ainsi que des documents prouvant sa résidence en Suisse avant 2013 (contrats de location). Le *recourant 9* aurait néanmoins indiqué être à la retraite et toucher une pension en Espagne et n'avoir jamais exercé d'activité commerciale ou professionnelle en Suisse.

**3.4.2.3** De même, le *recourant 8* a également été requis en vain par les autorités espagnoles de les informer au sujet de sa consommation d'énergie et les services téléphoniques en rapport avec le logement qu'il occuperait en Suisse, ainsi que sur le recours, en ce même lieu, à des services médicaux. En outre, le *recourant 8* n'aurait pas transmis des documents relatifs à son lieu de résidence présumé en Suisse (contrats de location ou d'acquisition du logement).

**3.4.2.4** L'AT expose encore avoir demandé des informations bancaires à la *recourante 2*, qui n'auraient cependant pas été fournies.

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

### **3.5**

**3.5.1** Les demandes de l'autorité requérante ne constituent *pas non plus une pêche aux renseignements proscrite* (consid. 2.4 ci-avant), compte tenu de leur précision. Le quatrième grief des *recourants*, portant sur « l'absence de soupçons suffisants » de la violation de la législation fiscale espagnole, doit également être écarté. La finalité de la procédure d'assistance administrative reste précisément de permettre à l'Etat requérant d'établir, respectivement de vérifier ou de compléter, un état de fait lacunaire ; l'élément essentiel demeure à cet égard la vraisemblable pertinence des informations demandées, condition en l'occurrence remplie

(consid. 2.3 ci-avant et 3.6 ci-après). Aussi, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacunes et de contradiction, car une demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 [en lien avec la condition de la pertinence vraisemblable] et ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.2).

En l'occurrence, l'autorité requérante cherche précisément à déterminer le statut de résidence des recourants, ce en vue d'une éventuelle taxation des revenus en Espagne. Le fait que la Suisse ou un Etat tiers considère, le cas échéant, la personne visée comme un de ses contribuables, n'est à cet égard pas déterminant (consid. 2.7.2 ci-avant), quoi qu'en pensent les recourants.

**3.5.2** Au demeurant, l'AT expose qu'il existe de sérieux indices (« *serious indications* ») permettant de supposer que les recourants 1 et 9 auraient résidé en Espagne durant la période de contrôle et qu'ils devraient y être taxés pour l'ensemble de leurs revenus mondiaux ; en soi cela suffit à rejeter le grief des recourants, indépendamment de considérations relatives à la compatibilité de la loi fiscale espagnole 7/2012 avec le droit communautaire (à ce sujet, cf. ég. consid. 3.7 ci-avant). En outre, la détermination de la résidence fiscale au plan international reste 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 (consid. 2.7.1 ci-avant). Les demandes contiennent par ailleurs chacune les éléments du ch. IV par. 2 Protocole CDI-ES, ce qui suffit, en principe, à exclure une pêche aux renseignements, la pertinence vraisemblable des informations requises devant être admise (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 2.1.4 ; consid. 2.2 ci-avant). Enfin, les demandes d'assistance litigieuses exposent des critères d'assujettissement – à savoir tout particulièrement le domicile et la nationalité espagnols – qui se retrouvent à l'art. 4 CDI-ES (cf. arrêt du TF 2C\_1000/2017 du 7 décembre 2017 consid. 4.1 [en lien avec l'art. 4 de la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, RS 0.672.936.712 ; CDI-GB]).

Ce qui précède conduit la Cour à écarter le grief des recourants d'une pêche aux renseignements proscrite.

### 3.6

**3.6.1** Le cinquième grief des recourants porte sur l'absence de *vraisemblable pertinence* des informations à transmettre à l'AT. Les recourants soutiennent que les renseignements relatifs à la détention de comptes bancaires ou d'actifs financiers ne seraient pas vraisemblablement pertinents pour déterminer leur résidence fiscale selon la CDI-ES, en particulier l'art. 4 CDI-ES (domicile fiscal). La demande d'assistance aurait dès lors un champ d'application trop large et constituerait une pêche aux renseignements (cf. consid. 2.4 et 3.5 ci-avant).

La Cour rappelle que l'examen des autorités de l'Etat requis se limite en principe à un contrôle de plausibilité (consid. 2.3.2 ci-avant). En ce sens, le Tribunal ne voit pas en quoi – les développements des recourants n'étant pas propres à entamer sa conviction – les renseignements requis par l'AT ne seraient pas vraisemblablement pertinents pour l'imposition des recourants. L'AT affirme du reste expressément que les recourants font l'objet d'une enquête fiscale en Espagne et que les informations requises sont vraisemblablement pertinentes afin d'identifier les revenus à imposer dans ce pays. Or, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant (arrêts du TAF A-5066/2016 du consid. 2.3.2 et A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

**3.6.2** Aussi, l'art. 4 CDI-ES n'est-il d'aucun secours pour les recourants en l'occurrence. Cette disposition contient bien plus des règles de détermination de la résidence fiscale internationale, laquelle ne doit pas être confondue avec la résidence fiscale d'une personne dans un Etat donné (consid. 2.7.1 et 2.7.4 ci-avant). Il suffit donc, comme c'est le cas ici avec la présumée résidence des recourants en Espagne durant la période concernée par les demandes, que l'Etat requérant fasse valoir un critère d'assujettissement illimité que l'on retrouve dans la Convention (consid. 2.7.2 s. ci-avant). L'approche en cascade préconisée par les recourants pour la détermination de la résidence fiscale en application de l'art. 4 CDI-ES vise la détermination de la résidence fiscale au plan international. Or, cette question – de fond – intervient en cas de prétentions concurrentes entre Etats. Elle n'est en revanche pas déterminante dans le contexte de l'assistance administrative (consid. 2.7.1 ci-avant).

**3.6.3** L'Etat requis ne saurait en outre limiter l'assistance aux informations visant exclusivement – à bien suivre les recourants – le but de la détermination du domicile fiscal. Pour que l'assistance doive être admise, il suffit bien plus que la personne au sujet de laquelle des renseignements

sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 5.2.5).

Cela dit, même à suivre la position restrictive des recourants, il appert de toute manière que les renseignements bancaires demandés sont de nature à contribuer à élucider le domicile fiscal des recourants. Les demandes B et C font notamment état de deux cartes de crédit, émises par des établissements bancaires en Suisse et qui auraient été utilisées en Espagne (C.a et D.a ci-avant). Or, des informations à ce sujet paraissent vraisemblablement pertinentes pour une autorité fiscale cherchant, par ses demandes, à établir le domicile et le montant des impôts à payer dans l'Etat requérant notamment du point de vue de la présence effective du contribuable visé dans cet Etat.

S'agissant encore plus spécifiquement du recourant 8, la Cour remarque que la demande d'assistance qui le concerne indique : « However, A. \_\_\_\_\_ has stated not to have submitted any Individual Income Tax returns in \*\*\* during his time of residence there ». Dans la mesure où le recourant 8 aurait indiqué aux autorités espagnoles être résident au \*\*\* de 2002 au 10 décembre 2013, la pertinence des renseignements que cherche à obtenir l'AT paraît, sous cet angle, d'autant plus vraisemblable pour vérifier son éventuelle taxation en Espagne.

**3.6.4** Cela dit, le Tribunal observe qu'il est prévu de transmettre l'information selon laquelle les recourants 8 et 9 ont été – ou sont encore assujettis – à l'impôt d'après la dépense. A ce titre, le Tribunal rappelle que dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-7131/2014 du 1<sup>er</sup> juin 2015 (recours partiellement admis par arrêt du TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016), il n'a pas pu trancher la question de la transmission d'informations relatives à l'imposition d'après la dépense, en tant que cet aspect n'était pas litigieux (arrêt du TAF A-7131/2014 du 1<sup>er</sup> juin 2015 consid. 4). Cependant, dans l'arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 5.5.5.5 s. (concernant déjà la CDI-ES), cette question a été tranchée en ce sens que l'information ne pouvait pas être transmise, au motif qu'on ne comprenait pas l'utilité potentielle de cette information, ce d'autant plus qu'elle n'était pas sollicitée par l'autorité alors requérante (voir aussi l'arrêt du TAF A-7800/2016 du 20 juin 2018 consid. 4.3.5.2 [décision attaquée devant le TF]).

En l'occurrence, l'Espagne demande certes « on what grounds » les recourants ont été considérés comme résidents fiscaux suisses et « what requirements » ont été demandés par les autorités de taxation pour obtenir ce statut fiscal, ainsi que « what documents did he provide to support that

residence ». Une analyse de ces formulations démontre que les questions posées par l'AT visent plus les éléments qui auraient été retenus par les autorités de taxation suisses pour fonder une résidence fiscale en Suisse, et donc un assujettissement illimité en Suisse, que les modalités de l'assujettissement lui-même (taxation normale ou forfaitaire). Compte tenu de la jurisprudence précitée, et des autres informations qui sont déjà transmises par l'AFC, le Tribunal juge que l'indication que les recourants font l'objet d'une taxation d'après la dépense, ainsi que le montant du forfait de dépenses retenu pour la taxation, constituent des informations qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes.

Les renseignements et passages suivants, figurant dans les dispositifs concernés, doivent être supprimés, respectivement remplacés :

- Demande C, en lien avec le recourant 8 :

Réponse g), à supprimer : \*\*\*

Réponse k), à supprimer : \*\*\*

- Demande B, en lien avec le recourant 9 :

Réponse h), à supprimer : \*\*\*

Réponse k), le tout à remplacer par : « According to the information provided by the Tax Administration of canton \*\*\*, A. \_\_\_\_\_ does not carry out a professional activity in Switzerland ».

Dans la mesure du présent considérant, le recours devra donc être partiellement admis.

### 3.7

**3.7.1** Rien ne laisse finalement penser que le droit interne suisse ou le droit interne espagnol s'opposeraient à la transmission, à l'étranger, des documents litigieux. C'est le lieu de relever que l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI-ES prévoit que les par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'*ordre public*. L'argument selon lequel *la loi espagnole 7/2012 violerait l'ordre public suisse* fait précisément l'objet, pour l'essentiel, des sixième et septième griefs des recourants, ce qu'il convient donc encore d'examiner.

A ce propos, le communiqué du 15 février 2017 de la Commission européenne au moyen d'une fiche d'information, remis par les recourants (recours, pce 2), intitulé « Fiscalité : la Commission demande à l'Espagne de veiller à la proportionnalité des règles qu'elle applique aux actifs détenus à l'étranger », indique ce qui suit :

« La Commission européenne a adressé aujourd'hui un *avis motivé* à l'Espagne l'invitant à modifier les règles qu'elle applique aux actifs détenus dans d'autres États membres de l'Union ou de l'Espace économique européen (EEE) («Modelo 720»). Même si la Commission estime que l'Espagne a le droit de demander aux contribuables de fournir aux autorités nationales des informations sur certains actifs détenus à l'étranger, les amendes infligées en cas de non-respect de cette obligation sont disproportionnées. Les amendes étant bien plus élevées que les sanctions appliquées dans une situation purement nationale, les règles peuvent dissuader les entreprises et les particuliers d'investir ou de franchir les frontières au sein du marché unique. Ces dispositions sont donc discriminatoires et incompatibles avec les libertés fondamentales au sein de l'Union. En l'absence de réponse satisfaisante dans un délai de deux mois, la Commission pourra saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'un recours contre les autorités espagnoles ».

Sur cette base, les recourants allèguent que le droit espagnol, en particulier la loi 7/2012 dont le but est de lutter contre l'évasion fiscale, pourrait, en substance, avoir « pour conséquence d'entraîner une taxation de l'actif non déclaré comprise entre 100 et 150% de sa valeur ». Concrètement, le contribuable recherché serait ainsi tenu « au paiement à l'Administration fiscale espagnole d'un montant égal si ce n'est très supérieure à celui de l'actif non déclaré ».

**3.7.2** Le Tribunal relève que compte tenu de l'interprétation restrictive donnée à la réserve d'ordre public dans le cadre de l'entraide fiscale internationale (cf. consid. 2.9.3 ci-avant), on peut se demander si l'interdiction d'une imposition confiscatoire ressortit à cette notion dans ce contexte.

Cela étant, en droit suisse, en matière fiscale, la garantie de la propriété consacrée à l'art. 26 al. 1 Cst., proscrit en effet une imposition confiscatoire, d'après laquelle une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée. Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau. Toutefois, pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif ; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient de prendre en considération

l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (cf. ATF 128 II 112 consid. 10b/bb, arrêts du TF 2D\_7/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 [non publié aux ATF 143 II 459], 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 4.2.4.2). Or, en l'occurrence, les recourants ne démontrent aucunement l'effet confiscatoire sur l'ensemble de leur patrimoine (et non seulement sur l'actif non déclaré à l'étranger) de l'imposition qu'ils critiquent. Ils se limitent à exposer d'une manière générale les conséquences auxquelles peut amener l'application de la loi espagnole 7/2012. A cela s'ajoute que l'éventuel effet confiscatoire de cette application ne tient pas aux seuls montants d'impôts qu'il faudrait acquitter mais au cumul de ceux-ci et des sanctions prévues, si bien que l'on s'éloigne de la notion d'imposition confiscatoire. Ainsi, l'effet de la loi 7/2012 sur les recourants n'étant pas concrètement prouvé, la question de savoir si la réserve de l'ordre public auquel se réfère l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI-ES inclut l'interdiction de percevoir des impôts confiscatoires n'a pas besoin d'être tranchée en l'espèce. En conséquence, les griefs des recourants à cet égard sont sans consistance.

**3.7.3** A cela s'ajoute le fait que le Tribunal a déjà jugé qu'on ne voyait pas que la communication des renseignements au sens de l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI-ES serait contraire à l'ordre public (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.6.2, A-4331/2017 du 16 novembre 2017 consid. 6 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.3.4 ; cf. art. 25<sup>bis</sup> par. 5 première phrase CDI-ES). Surtout, le Tribunal fédéral a clairement suggéré – y compris dans un cas relatif à la CDI-ES – que la situation dans laquelle la procédure à l'étranger violerait des principes fondamentaux ou comporterait d'autres vices graves ne concerne a priori pas les Etats d'Europe de l'Ouest, à l'égard desquels il n'y a en principe pas de doute à avoir quant au respect des droits de l'homme (arrêts du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4 et 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 5 ; cf. ATF 135 I 191 consid. 2.3 [en matière d'extradition]).

Il est dès lors clair que la jurisprudence n'étaye pas la cause des recourants, ce d'autant plus qu'il a été souligné, certes dans le domaine de l'entraide internationale en matière pénale et ainsi que l'a très récemment rappelé la Cour de céans (arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.6.2), qu'il est très rare que l'entraide soit refusée pour des motifs d'ordre public (ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4<sup>e</sup> éd., 2014, n° 710, p. 735).

D'ailleurs, la Cour a déjà rappelé que la conclusion d'accords en matière fiscale relève d'une décision politique que les Tribunaux doivent en principe respecter (« [...] *den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben* » ; arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 [le recours contre cet arrêt a été déclaré irrecevable par arrêt du TF 2C\_1028/2017 du 13 décembre 2017] consid. 4.4.1 et 4.4.4 s. [cas dans lequel il était allégué que la Russie violait régulièrement la CEDH] ; cf. arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.6.2).

**3.7.4** Les requérants arguent encore qu'il serait nécessaire « d'attendre la fin de la procédure de violation formelle du droit européen et le rétablissement de la conformité du droit fiscal espagnol au droit communautaire ». En cas de transmission des données avant la fin de ladite procédure, la responsabilité de la Confédération risquerait par ailleurs d'être engagée, « puisqu'elle aura permis la transmission d'informations visant à appliquer une législation espagnole contraire au droit communautaire et que l'Espagne a été invitée à modifier » (recours, p. 31 [A-3407/2017]).

La Cour relève que la notion de « droit communautaire » est beaucoup plus large que celle d'ordre public au sens des règles citées (consid. 2.9 ci-avant). La violation éventuelle – non établie à ce stade – de règles dudit droit sur la libre circulation des capitaux n'est d'aucun secours aux requérants. Au demeurant, il appartient, d'une part, à chaque Etat d'interpréter et d'appliquer son propre droit (consid. 2.3.3 ci-avant) et, d'autre part, il paraît pour le moins douteux que la Cour de céans puisse – pour ainsi dire à titre préjudiciel – analyser la prétendue violation du droit communautaire par une loi fiscale adoptée d'un Etat membre de l'UE, en l'occurrence l'Espagne en tant qu'Etat requérant pour les présentes demandes d'assistance litigieuses. Il appartient bien plus aux requérants d'invoquer tout grief à ce propos devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3).

En conséquence, le Tribunal ne distingue pas en quoi l'ordre public ferait ici d'une quelconque manière obstacle aux requêtes d'assistance administrative litigieuses déposées par l'Espagne.

**3.8** Enfin, la Cour ne constate aucune violation du principe de spécialité (consid. 2.10 ci-avant). A juste titre, les requérants ne se prévalent-ils donc pas expressément de ce moyen.



**4.**

Vu les considérants qui précèdent, les quatre recours sont partiellement admis (cf. consid. 3.6.4 ci-avant).

**5.**

**5.1** Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 2 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont arrêtés à Fr. 12'500.-. Ils sont mis à la charge des recourants, conformément aux considérations qui suivent.

Lorsque le Tribunal retient une violation du droit d'être entendu, il convient d'en tenir compte dans une juste mesure dans la répartition des frais et dépens, même si le Tribunal arrive à la conclusion, comme ici (consid. 3.2.3 ci-avant), que la violation est réparée en cours de procédure (arrêts du TAF A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 6.2, A-4061/2016 du 3 mai 2017 consid. 7 et A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9). En outre, les recourants obtiennent raison en ce qui concerne l'absence de transmission des informations en lien avec l'imposition d'après la dépense des recourants 8 et 9 (consid. 3.6.4 ci-avant). Cela étant, les recourants n'ont pas expressément soulevé ce moyen, dont le Tribunal s'est saisi d'office, en vertu de son plein pouvoir de cognition (cf. consid. 1.4.2 ci-avant).

**5.2** Dans ces conditions, il se justifie de réduire le montant des frais et de les faire supporter aux recourants à raison de Fr. 10'000.-; ils les supportent à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et 6a FITAF). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 12'500.- versée par les recourants. Le solde, par Fr. 2'500.-, leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

**5.3** Les recourants n'ont pas soumis de note d'honoraires de leur conseil. Conformément à la pratique du Tribunal de céans, une indemnité à titre de dépens forfaitaire de de Fr. 3'750.- leur sera allouée, en raison de la violation du droit d'être entendu évoquée avec succès (art. 7 ss FITAF). Ce montant est à charge de l'AFC, compte tenu par ailleurs de la nature de la cause, de son degré de complexité, de l'établissement de quatre actes de recours, ainsi que du nombre considérable de recourants, par ailleurs tous représentés par le même conseil. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

**6.**

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.

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Les quatre recours sont partiellement admis.

**2.**

Les dispositifs des décisions attaquées doivent être modifiés conformément au considérant 3.6.4.

**3.**

Les frais de procédure totaux sont fixés à Fr. 12'500.- (douze mille cinq cents francs). Ils sont mis à la charge des recourants à raison de Fr. 10'000.- (dix mille francs). Le solde, par Fr. 2'500.- (deux mille cinq cents francs), leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**4.**

Une indemnité de dépens de Fr. 3'750.- (trois mille sept cents cinquante francs) est allouée aux recourants, à la charge de l'autorité inférieure.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* [A-3407/2017], \*\*\* [A-3414/2017], \*\*\* [A-3415/2017] et \*\*\* [A-3416/2017] ; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Dario Hug

**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). 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 en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :