



---

Cour I  
A-6871/2018

## Arrêt du 8 avril 2019

---

Composition

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

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Pietro Sansonetti et Maître Clara Poggia,  
recourante,

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 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<sup>bis</sup> 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 fiscales (ci-après : CDI-ES ; RS 0.672.933.21).

Dans sa requête, l'autorité requérante expliqua qu'elle procédait au contrôle de la situation fiscale de B.\_\_\_\_\_. Elle exposa que B.\_\_\_\_\_ avait transféré ses droits à la société C.\_\_\_\_\_, sise \*\*\* et détenue par ses parents. Cette session aurait été effectuée à titre gratuit les premières années puis contre rémunération. L'autorité requérante précisa vouloir vérifier que ladite cession soit intervenue aux conditions du marché.

**A.b** L'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période de 2013 à 2016 :

- I. Contracts signed by A.\_\_\_\_\_ with C.\_\_\_\_\_.*
- II. Any other contract signed by A.\_\_\_\_\_ related to B.\_\_\_\_\_ 's rights.*
- III. Invoices issued as a result of the above mentioned contracts.*
- IV. Taxes withheld from the income derived from the services rendered.*

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 19 février 2018, l'AFC requit la société A.\_\_\_\_\_ de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer B.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courrier du 14 mars 2018, Me Pietro Sansonetti et Me Clara Poggia indiquèrent avoir été mandatés pour représenter la société A.\_\_\_\_\_. Ils s'opposèrent à la transmission des informations requises par l'AFC au motif qu'elles étaient couvertes par le secret d'affaires et que leur production causerait un préjudice pécuniaire à leur mandante.

**B.c** Le 29 mars 2018, l'AFC informa Me Pietro Sansonetti et Me Clara Poglia qu'elle ne disposait pas d'éléments suffisants permettant de conclure que les informations requises étaient couvertes par le secret d'affaires. Par conséquent, elle maintint son ordonnance de production du 19 février 2018.

**B.d** Par courrier du 10 avril 2018, la société A. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de Me Pietro Sansonetti et Me Clara Poglia, transmet les informations demandées à l'autorité inférieure.

**C.**

Le 18 avril 2018, l'AFC notifia à la société A. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de ses représentants, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités espagnoles. Elle lui impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit et lui remit l'intégralité des pièces du dossier.

Par courrier du même jour, l'AFC informa B. \_\_\_\_\_ des éléments essentiels de la requête.

**D.**

Par courrier du 25 avril 2018, Me Martina Steiner indiqua avoir été mandatée pour représenter B. \_\_\_\_\_.

**E.**

Le 15 mai 2018, Me Pietro Sansonetti et Me Clara Poglia transmirent leurs observations.

**F.**

Par courrier du 24 mai 2018, l'AFC notifia à B. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de sa représentante, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités espagnoles et lui remit l'intégralité des pièces du dossier. Elle lui impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

Le 14 juin 2018, Me Martina Steiner transmet ses observations.

**G.**

Par ordonnance de production complémentaire du 30 juillet 2018, l'AFC requit la société A.\_\_\_\_\_ de fournir des documents et renseignements complémentaires.

Le 10 août 2018, la société A.\_\_\_\_\_ transmet les informations complémentaires à l'autorité inférieure.

**H.**

Par courriers du 17 septembre 2018, l'AFC notifia une nouvelle fois à B.\_\_\_\_\_ ainsi qu'à la société A.\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de leurs représentants respectifs, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités espagnoles et leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

Par courriers des 21 et 26 septembre 2018, la société A.\_\_\_\_\_, ainsi que B.\_\_\_\_\_, transmirent une nouvelle fois leurs observations.

**I.**

Par décisions finales du 30 octobre 2018, notifiées à B.\_\_\_\_\_ en tant que personne concernée et à la société A.\_\_\_\_\_ en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités espagnoles.

**J.**

**J.a** Par acte de recours daté du 30 novembre 2018, la société A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) a déféré la décision finale de l'AFC du 30 octobre 2018 au Tribunal administratif fédéral. Elle conclut, principalement, à l'admission du recours, à l'annulation de la décision finale du 30 octobre 2018, au rejet de la requête d'assistance administrative du 25 janvier 2018 ainsi qu'au refus de la transmission de toute information sollicitée par l'autorité requérante. Elle conclut, subsidiairement, à enjoindre à l'AFC de circonscrire la transmission des documents à la version caviardée de la documentation concernée telle que soumise par la recourante le 10 avril 2018. Elle conclut, plus subsidiairement encore, à ordonner à l'AFC de caviarder le nom des entités \*\*\* du groupe A.\_\_\_\_\_ ainsi que les sociétés \*\*\*, D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_. Dans tous les cas, l'AFC doit être condamnée aux frais de la procédure et à verser à la recourante une indemnité équitable à titre de dépens.

La recourante invoque, en substance, que la transmission des informations requises violerait l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI CH-ES, que les renseignements requis ne seraient vraisemblablement pas pertinents et que les informations relatives aux entités \*\*\* du groupe A. \_\_\_\_\_ ainsi qu'aux sociétés \*\*\*, D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ devraient être caviardées.

**J.b** Dans sa réponse du 11 février 2019, l'AFC conclut au rejet du recours du 30 novembre 2018, sous suite de frais et dépens. Elle soutient en particulier que les informations requises remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, que leur transmission ne violerait pas l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI CH-ES et qu'il n'y a pas lieu d'accéder aux caviardages requis.

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), le Tribunal administratif fédéral 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 les autorités citées à l'art. 33 LTAF. Les décisions rendues par l'AFC en matière d'assistance administrative fiscale peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 19 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1).

La présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF). La LAAF est applicable au cas présent (art. 24 LAAF a contrario), puisque la demande d'assistance litigieuse a été déposée le 25 janvier 2018, soit après l'entrée en vigueur de la LAAF le 1<sup>er</sup> février 2013.

**1.2** En l'occurrence, le recours respecte les exigences formelles (art. 50 al. 1 PA et 52 al. 1 PA). La recourante dispose en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

Il y a lieu ainsi d'entrer en matière, sous réserve de ce qui va suivre quant aux conséquences de la nullité d'une décision administrative (consid. 6.5.1).

## **2.**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

## **3.**

### **3.1**

**3.1.1** L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues.

**3.1.2** La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, 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 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3).

**3.1.3** L'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2).

L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF). La notification présuppose une information tant de la ou des personnes concernées que des personnes dont l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir conformément à l'art. 14 LAAF et 19 al. 2 LAAF, afin qu'elles aient la possibilité de s'exprimer avant le prononcé de la décision. La personne habilitée à recourir doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (art. 48 PA ; arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 2.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

La preuve de cette notification incombe à l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1 ; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 376 ad art. 14 LAAF).

**3.1.4** L'AFC peut notifier plusieurs décisions finales en fonction de la personne habilitée à recourir. Ainsi, une décision envoyée à la personne concernée sera détaillée, tandis que celle adressée à une autre personne habilitée à recourir se limitera, en raison de l'obligation de confidentialité, aux informations concernant cette dernière (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3 ; Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011, FF 2011 5771, 5795).

La conduite de deux procédures par l'AFC et la notification de deux décisions ayant le même contenu à deux personnes distinctes, soit à la personne visée par la procédure fiscale et à une personne habilitée à recourir, ne viole ainsi en principe pas nécessairement le droit d'être entendus des destinataires, ni leurs droits procéduraux, dans la mesure où des recours respectifs peuvent leur permettre de faire valoir leurs droits (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1).

#### **4.**

**4.1** L'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

Seuls peuvent être annulés les actes qui, sans l'existence de la cause d'annulabilité prévue par la loi, seraient efficaces et valables (ATF 137 I 273 consid. 3.1, 122 I 97 consid. 3a). Les actes nuls sont en revanche d'emblée dénués d'effet (ATF 137 I 273 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.3 ; 129 I 361 consid. 2.3, 122 I 97 consid. 3a ; arrêts du TAF A-2117/2018 du 5 mars 2019 consid. 1.3, A-2138/2018 du 5 mars 2019 consid. 1.3).

La nullité doit être relevée d'office et en tout temps (ATF 133 II 366 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2).

**4.2** Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité d'une décision qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la

protection nécessaire (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1 s., 132 II 342 consid. 2.1, 129 I 361 consid. 2, 122 I 97 consid. 3a ; arrêts du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1, A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.2.2).

D'après la jurisprudence, la nullité n'est reconnue que (1) si le vice, dont la décision est entachée, est particulièrement grave, (2) s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et (3) si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 138 II 501 consid. 3.1 ; 137 I 273 consid. 3.1, 136 II 489 consid. 3.3, 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 342 consid. 2.1, 132 II 21 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2.1).

### **4.3**

**4.3.1** Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa ; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3, arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (ATF 124 I 49 consid. 1 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 3.1.1).

**4.3.2** Ainsi, la violation du droit d'être entendu est en principe guérissable et ne conduit en règle générale qu'à l'annulabilité de la décision entachée du vice. Cependant, s'il s'agit d'un manquement particulièrement grave aux droits essentiels des parties, la violation du droit d'être entendu entraîne la nullité. Tel est en particulier le cas quand la personne concernée par une décision, à défaut d'avoir été correctement informée, ignore tout de la procédure ouverte à son encontre et, partant, n'a pas eu l'occasion d'y prendre part (ATF 136 III 571 consid. 6.2, 129 I 361 consid. 2, arrêts du TAF A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

L'absence de possibilité de participer à la procédure constitue dans la même veine une violation des règles essentielles de procédure, et ainsi un grave vice de procédure, à l'instar de l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision ; ils sont des motifs de nullité (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1 ; A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1).

**4.3.3** En matière d'assistance administrative internationale, des violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les



questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3).

#### 4.4

**4.4.1** La décision nulle ne déployant pas d'effet juridique (consid. 4.1 ci-dessus), elle ne peut pas être l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) dans une procédure de recours de droit administratif: il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur un tel recours. La nullité doit être constatée dans le dispositif (ATF 132 II 342 consid. 2.3 ; ATAF 2008/59 consid. 4.3, arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 5).

Lorsque le vice n'affecte qu'une partie de l'acte, seule cette partie est nulle, si l'on peut estimer que l'acte eût été pris même en son absence (arrêts du TAF A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 3, A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

**4.4.2** Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, qui implique la transmission à l'autorité requérante d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, la nullité de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 3.3, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.3).

**4.5** En l'espèce, le Tribunal de céans relève que l'AFC envisage de transmettre un contrat relatif aux droits de B.\_\_\_\_\_. Il apparaît que ce contrat lie non seulement la recourante et la société C.\_\_\_\_\_ mais également des entités \*\*\* du groupe A.\_\_\_\_\_ ainsi que les sociétés D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ (ci-après : les sociétés). Selon la recourante, ces sociétés constituent des *tiers non concernés* au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF dont les noms doivent être caviardés sur la documentation à transmettre. L'autorité inférieure soutient quant à elle que lesdites sociétés ont un lien avec la question fiscale motivant la demande, de sorte qu'elles ne peuvent être considérées comme des *tiers non impliqués*. Partant, caviarder leurs noms reviendrait à supprimer des informations pertinentes.

L'autorité inférieure ne considère pas les sociétés parties au contrat comme des *tiers non concernés*. La Cour de céans retiendra par conséquent que l'AFC admet qu'elles endossent la qualité de personnes concernées, à tout le moins des personnes habilitées à recourir (art. 14 et 19 al. 2 LAAF). Or, force est de constater que l'autorité inférieure n'a pas respecté les droits procéduraux des sociétés, garantis par le droit interne et concrétisant le droit d'être entendu (cf. consid. 3.1 ci-avant). En effet, il ressort du dossier que les sociétés n'ont pas été, d'une manière ou d'une autre, mises au courant de la procédure d'assistance administrative. Afin de déterminer si l'AFC a violé le droit d'être entendu des sociétés, il conviendra à la Cour d'examiner si celles-ci revêtent bien la qualité de personnes habilitées à recourir et non celle de *tiers non concernés*. Cette analyse se fera à la lumière du critère conventionnel de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 6.4 ci-après) et sans se prononcer sur la question du bien-fondé de la transmission du contrat au regard des griefs d'ordre matériel invoqués par la recourante (cf. J.a ci-avant), laquelle souffre de demeurer ouverte à ce stade, vu l'issue de la présente procédure (cf. consid. 6.5 ci-après).

## 5.

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-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3 et A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011 ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire, qui porte sur les périodes

fiscales 2013 à 2016, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

## **5.1**

**5.1.1** Selon 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 (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202, ainsi que 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.1). 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 (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF]).

**5.1.2** 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 (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6). 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 (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2 ; 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] ; voir encore arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6 et 5.6 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018]).

**5.1.3** 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 (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

## 6.

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1<sup>er</sup> janvier 2017, par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements » (RO 2016 5059 ; ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; voir arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.3). Cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

## 6.1

**6.1.1** Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des *tiers non impliqués* au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; critique ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de *tiers non impliqués* que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre

s'il est *de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé* (arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1 et ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées).

**6.1.2** Tant dans l'ancienne que dans la nouvelle teneur de l'art. 4 al. 3 LAAF, les limites de la disposition doivent, cela dit, être comprises de manière restrictive ; l'élément déterminant reste la vraisemblable pertinence des informations à transmettre (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, ATF 141 II 436 consid. 3.3 et 4.5 ; arrêt du TF 2C\_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 5.6, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.5.1).

**6.2** Il convient à ce stade d'adopter une approche plus casuistique, en rappelant des exemples jurisprudentiels intervenus dans le contexte d'application de l'art. 4 al. 3 LAAF, d'abord dans son ancienne teneur (consid. 6.2.1 ss ci-après), puis dans sa nouvelle teneur (consid. 6.3). On gardera en mémoire que l'art. 4 al. 3 LAAF (actuel) pérennise une jurisprudence et une pratique antérieures (consid. 6 ci-avant).

**6.2.1** Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que les noms des titulaires d'une *procurator* (en l'occurrence l'épouse et les filles) sur les comptes bancaires détenus par une personne visée par la demande d'assistance administrative remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié in : ATF 141 II 436, mais in : Archives 84 p. 559 et traduit in : RDAF 2016 II 374 ; voir ég. arrêt du TF 2C\_216/2015 du 18 novembre 2015 consid. 4.2 ; voir encore ATF 144 II 29 consid. 4.2.4).

**6.2.2** En outre, la Cour suprême a considéré que les *relations concrètes d'une société dont le contribuable est l'ayant droit économique* peuvent être pertinentes (*relevant*) pour l'imposition de celui-ci ; tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement (*wirtschaftliche Beherrschung*) la société détentrice des informations (ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 et TAF A-5149/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.7.1 [décision confirmée par l'ATF 144 II 29]).

**6.2.3** Le Tribunal fédéral a par ailleurs considéré que si des *informations concernant une société* pouvaient être pertinentes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituaient alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Les

informations ayant trait aux activités de la société, au nombre de ses employés et à ses locaux doivent à ce titre être transmis car ils sont propres à déterminer si la société dispose, ou non, d'une existence réelle (ATF 142 II 69 consid. 3.1 et 3.2 [actionnariat unique d'une société à responsabilité limitée sise en Suisse]; arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3; comp. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

**6.2.4** Dans un arrêt non publié 2C\_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 3.5 et 4.5, intervenant dans le contexte d'une demande tendant à déterminer si des prestations dont une société française prétendait avoir bénéficié de la part d'une société sœur établie en Suisse étaient effectives et, partant, déductibles fiscalement (prix de transfert), la Cour suprême a estimé que *le nom et l'adresse des salariés de la société suisse ainsi que les noms des clients* pouvaient être transmis. Ces informations ont été considérées comme étant vraisemblablement pertinentes pour vérifier que la société suisse avait un personnel distinct de la société française et qu'elle était en mesure d'effectuer les prestations litigieuses (rappelé in : ATF 143 II 185 consid. 3.3.3 et ATF 144 II 29 consid. 4.2.4).

**6.2.5** Dans un autre arrêt non publié 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.4, s'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, la Haute Cour a retenu que *le nom des éventuels titulaires du mandat de gestion* de ladite société au sein de la banque pouvait être transmis. En effet, en application du principe de la confiance, savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société-écran destinée à dissimuler l'identité du véritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (rappelé in : ATF 144 II 29 consid. 4.2.4).

## **6.2.6**

**6.2.6.1** L'ATF 142 II 161 se prononce sur les indications relatives à des *tiers non concernés (ou non impliqués)*. Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des *tiers non concernés* (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. FF 2011 5771, 5783). Le Tribunal fédéral ajoute que, dans ce cas, les tiers dont les noms apparaissent sur

de tels documents sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

**6.2.6.2** Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2).

**6.3** Il s'agit encore de présenter des exemples plus récents de cas rendus en application de l'art. 4 al. 3 LAAF.

**6.3.1** En lien avec les *noms d'employés de banque*, la Haute Cour a retenu que si l'AFC renonce à supprimer les noms des collaborateurs de la banque qui fournit les renseignements, c'est parce qu'elle estime que leur identité est en lien avec la question fiscale formulée dans la demande ou, qu'à tout le moins, ce renseignement a une certaine pertinence dans ce cadre qui justifie qu'il ne soit pas biffé. Le Tribunal fédéral ajoute que si tel est le cas, l'employé visé peut notamment faire valoir un intérêt digne de protection, d'une part, au sens de l'art. 48 PA et, d'autre part, le cas

échéant, sous l'angle de la protection des données (cf. art. 25 LPD ; ATF 143 II 506 consid. 5.2.2 [en application de la Convention 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-US, RS 0.672.933.61]).

**6.3.2** Dans un arrêt plus récent encore, le Tribunal fédéral s'est penché sur la *transmission de données permettant d'identifier des employés de banque et l'avocat/notaire* figurant dans des documents. Ainsi, de l'avis de la Cour suprême, cette transmission suppose que les informations soient nécessaires pour appliquer les dispositions de la convention ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la CDI-US. Dans ce cas, elle a jugé, d'une part, que ces informations n'avaient rien à voir avec la question fiscale motivant les demandes et, d'autre part, que le caviardage du nom des employés de banque et de l'avocat/notaire ne rendait pas lesdites demandes inintelligibles ou leur ôtait une quelconque force probante. Le Tribunal fédéral a tout particulièrement précisé que, du point de vue de l'éventuelle amende fiscale dans l'Etat requérant, l'information relative à l'identité des tiers n'était pas nécessaire, au contraire de celle relative à leur existence et à leur intervention (ATF 144 II 29 consid. 4.3).

**6.4** En l'espèce, la Cour doit déterminer, du point de vue du critère de la vraisemblable pertinence, si les informations concernant les sociétés figurant sur le contrat sont de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé dans l'Etat requérant. Cette analyse permettra de déterminer si les sociétés endossent la qualité de personnes habilitées à recourir ou de *tiers non concernés* (art. 4 al. 3 LAAF).

Du point de vue du critère de la vraisemblable pertinence, le Tribunal relève ce qui suit. L'autorité requérante a indiqué qu'elle menait un contrôle de la situation fiscale de B.\_\_\_\_\_. Selon les informations à disposition des autorités espagnoles, ce dernier aurait cédé ses droits à la société C.\_\_\_\_\_. Cette session aurait été faite dans un premier temps à titre gratuit puis moyennant rémunération. Les autorités espagnoles exposent du reste qu'elles souhaitent obtenir tous les contrats que la recourante a conclu en lien avec les droits de B.\_\_\_\_\_ afin de déterminer si ladite cession a été faite selon les conditions du marché.

La Cour rappelle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se limite en principe à un contrôle de plausibilité



(consid. 5.1.2 ci-avant). En l'occurrence, il apparaît que les informations contenues dans le contrat permettront aux autorités espagnoles de connaître les montants obtenus par la société C. \_\_\_\_\_ pour la gestion des droits de B. \_\_\_\_\_. Partant du principe que pour déterminer si la cession des droits a été faite aux conditions du marché, il est nécessaire d'examiner les contre-prestations touchées par la société qui les gère, il y a lieu de conclure que les informations requises remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Dans cette optique, les renseignements relatifs aux parties au contrat semblent également être pertinents.

Le Tribunal de céans relève encore que les autorités requérantes ont demandé expressément que leur soit transmis les contrats signés entre la recourante et la société C. \_\_\_\_\_ (« *contracts signed by A. \_\_\_\_\_ with C. \_\_\_\_\_* », « *any other contract signed by A. \_\_\_\_\_ related to B. \_\_\_\_\_'s rights* »). A la lecture de leur requête, l'on comprend aisément que les autorités espagnoles souhaitent avoir accès aux contrats dans leur entier. Dans ce contexte, caviarder un élément essentiel du contrat, à savoir le nom de parties, reviendrait à supprimer des informations vraisemblablement pertinentes et rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (ATF 142 II 161, consid. 4.6.1).

Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans conclut que les informations relatives aux sociétés figurant sur le contrat remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Comme le relève à juste titre l'autorité inférieure, ces dernières ont un lien avec la question fiscale motivant la demande et n'apparaissent pas par hasard sur la documentation que l'AFC entend transmettre aux autorités requérantes. Partant, il y a lieu de conclure qu'elles ne peuvent être considérées comme étant des *tiers non concernés* au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. Pour autant que la transmission dudit contrat soit confirmée suite à l'examen des griefs d'ordre matériel invoqués par la recourante, il découle de ce qui précède que c'est à bon droit que l'AFC n'a pas procédé au caviardage des données figurant dans la documentation à transmettre et permettant d'identifier les sociétés.

**6.5** Dans ces circonstances, il y a lieu de conclure que les sociétés endossent la qualité de personnes habilitées à recourir (art. 14 et 19 al. 2 LAAF). L'AFC a d'ailleurs bien admis implicitement une telle qualité dans sa réponse du 11 février 2019. Il ressort, sur la base du dossier, que ces sociétés n'ont pas fait l'objet d'une notification et qu'aucune décision n'a été rendue à leur égard. De plus, aucun indice au dossier ne permet de conclure que l'AFC ait demandé à la détentrice d'informations, à savoir la société A. \_\_\_\_\_, de les informer de l'ouverture de la procédure

d'assistance administrative. On ne saurait du reste considérer que les entités non informées aient été, d'une manière ou d'une autre, mises au courant de la procédure et qu'elles ne se seraient, sous l'angle de la bonne foi, pas prévalu en temps utile d'un défaut de notification si bien que le vice de forme de l'absence de notification devrait être considéré comme inopérant en l'espèce (cf. arrêt du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3). En ayant été empêchées de participer à la procédure, leurs droits procéduraux sont ainsi incontestablement touchés (consid. 3.1.3 ci-dessus). En conséquence, la gravité de la violation du droit d'être entendues des sociétés, sous le volet de la notification de la procédure, implique la constatation de la nullité de la décision litigieuse.

**6.5.1** Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, la nullité vaut à l'égard de tous les intéressés (consid. 4.4.2 ci-dessus).

Il appartiendra à l'AFC de rendre une nouvelle décision à l'attention de toutes les parties habilitées à recourir dès l'entrée en force du présent arrêt.

**6.5.2** Vu l'issue du litige il n'y a pas lieu de se prononcer à ce stade sur les autres griefs invoqués par la recourante et de préjuger la question de la transmission du contrat en lui-même.

**6.6** Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). Le recours sur lequel il n'est pas entré en matière ensuite de la constatation de la nullité de la décision soumise au Tribunal n'emporte néanmoins pas mise à la charge de la recourante des frais de procédure (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6).

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-. La décision étant toutefois nulle, aucun frais n'est mis à la charge de la recourante. L'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par elle lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Selon l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge des autorités inférieures déboutées, de sorte que l'AFC n'a pas de frais de procédure à payer.

**6.7** L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain

de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

La recourante a droit à des dépens fixés sur la base du dossier (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6). Les dépens sont ainsi fixés à Fr. 5'000.- et mis à la charge de l'AFC.

**6.8** 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.**

La nullité de la décision finale du 30 octobre 2018 notifiée à la recourante est constatée.

**2.**

Le recours est déclaré irrecevable.

**3.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure.

**4.**

L'avance de frais de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**5.**

L'autorité inférieure doit verser Fr. 5'000.- (cinq mille francs) en faveur de la recourante à titre de dépens.

**6.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

**Indication des voies de droit :**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). 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 :