



## **Arrêt du 23 avril 2020**

---

Composition

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

---

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maîtres Philippe Pulfer et Fouad Sayegh,  
recourant,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

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

**A.a** Le \*\*\*, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (Agence Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité espagnole) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Dite demande était fondée sur l'art. 25<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 fiscale (ci-après : CDI CH-ES ; RS 0.672.933.21).

**A.b** Dans sa requête, l'autorité requérante indiqua procéder à l'examen de la situation fiscale de Monsieur A.\_\_\_\_\_. L'autorité espagnole expliqua que ce dernier fut, durant les années 2013 à 2016, imposé selon un régime fiscal spécial applicable aux travailleurs détachés sur le territoire espagnol. Toutefois, il serait apparu que Monsieur A.\_\_\_\_\_ ne remplissait en réalité pas l'une des conditions requises pour l'application dudit régime. En conséquence, ce dernier serait soumis au régime ordinaire de l'impôt sur le revenu et devrait ainsi être taxé sur ses revenus et sa fortune mondiaux. Au surplus, l'autorité requérante indiqua que, d'après les informations en sa possession, Monsieur A.\_\_\_\_\_ serait titulaire d'un compte bancaire en Suisse détenu au sein de la banque B.\_\_\_\_\_. En vue d'effectuer la correcte taxation sur le revenu mondial de Monsieur A.\_\_\_\_\_ l'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2016 (selon les indications figurant dans la requête) :

1. *Bank statements of the above mentioned bank account \*\*\* held by A.\_\_\_\_\_ at BANQUE B.\_\_\_\_\_.*
2. *Identification of any other bank account held by A.\_\_\_\_\_ at BANQUE B.\_\_\_\_\_, as holder, signatory or beneficial owner. If any, please provide us with the bank statements of these bank accounts held by A.\_\_\_\_\_.*
3. *Where appropriate, please provide us with information about other income, rights and assets in Switzerland.*

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 1<sup>er</sup> avril 2019, l'AFC requit la banque B.\_\_\_\_\_ de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer Monsieur A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courrier du 9 avril 2019, la banque B.\_\_\_\_\_ transmet les informations demandées à l'autorité inférieure. Dans ce contexte, elle indiqua avoir envoyé un courrier à Monsieur A.\_\_\_\_\_ l'informant de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

**C.**

Par courriel et courrier du 11 avril 2019, Maîtres Philippe Pulfer et Fouad Sayegh indiquèrent avoir été mandatés pour représenter Monsieur A.\_\_\_\_\_.

**D.**

Par courrier du 18 avril 2019, l'AFC notifia à Monsieur 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 remit l'intégralité des pièces du dossier.

**E.**

En date du 3 mai 2019, Maîtres Philippe Pulfer et Fouad Sayegh transmettent leurs observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes.

**F.**

Par décision finale du 18 juin 2019, notifiée à Monsieur A.\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de ses représentants, l'AFC accorda l'assistance administrative.

**G.**

**G.a** Monsieur A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le requérant) a déféré la décision finale de l'AFC du 18 juin 2019 au Tribunal administratif fédéral le 18 juillet 2019. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à sa réformation.

**G.b** Le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu. Il invoque également, en substance, que l'AFC aurait procédé à une constatation inexacte des faits et que la demande violerait les principes de la pertinence vraisemblable, de subsidiarité et de proportionnalité.

**G.c** Dans sa réponse du 13 septembre 2019, l'AFC conclut au rejet du recours, réfutant tous les griefs du recourant.

## **H.**

Intervenant spontanément dans la procédure par courrier du 4 octobre 2019, le recourant a fait parvenir de nouvelles observations.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF ; RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF. Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le \*\*\*, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

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

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

## **1.4**

**1.4.1** 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 (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et ATF 121 V 204 consid. 6c).

## **1.5**

**1.5.1** En premier lieu, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu. A l'appui de son grief, il fait valoir que l'AFC n'aurait pas pris en compte l'une des pièces fournies dans ses observations du 3 mai 2019 (cf. consid. E ci-avant), à savoir un procès-verbal d'audience qui démontrerait que l'autorité requérante n'aurait pas épuisé les voies de droit internes avant de déposer sa demande d'assistance administrative. L'argument soulevé ici par le recourant revient à invoquer que l'autorité inférieure aurait refusé d'administrer l'un des moyens de preuve proposés par le recourant, ce qui constituerait une violation de son droit d'être entendu. Il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5).

## **1.5.2**

**1.5.2.1** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.,

RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**1.5.2.2** Le droit de faire administrer des preuves, constitue également une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (ATF 141 I 60, consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3).

**1.5.2.3** Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, 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-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 3.1.3 [décision attaquée devant le TF] et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 3.1).

### 1.5.3

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

**1.5.3.2** 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 s. ; arrêts du TF 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

**1.5.4** En l'occurrence, la Cour de céans constate, contrairement à ce qu'invoque le recourant, qu'il ressort de la décision litigieuse que l'autorité inférieure a pris en considération le moyen de preuve proposé par le recourant (procès-verbal d'audience) afin de démontrer que les autorités requérantes n'auraient pas épuisé les voies de droit internes au moment du dépôt de leur requête. En effet, l'AFC a exposé dans sa décision finale du 18 juin 2019 que : « [...] Il ressort également de la lecture du document joint à la prise de position de Monsieur A. \_\_\_\_\_, datée du 3 mai 2019, que les autorités fiscales espagnoles n'ont toujours pas obtenu les informations requises puisqu'elles demandent encore au contribuable concerné de les produire. » (cf. Décision finale du 18 juin 2019, 4. Circonstances, a) Violation des principes de la bonne foi et de subsidiarité, p. 5). Compte tenu de la teneur de la décision attaquée, la Cour de céans ne saurait considérer que l'autorité inférieure n'a pas administré le moyen de preuve proposé par le recourant en violation de son droit d'être entendu.

De surcroît, la Cour de céans relève que, dans son mémoire de recours du 18 juillet 2019, le recourant avance que : « [...] En réponse aux éléments

apportés, l'autorité intimée a considéré qu'il ressortait de la lecture des procès-verbaux que les autorités fiscales espagnoles n'avaient pas obtenu les informations requises puisqu'elles les demandaient encore au contribuable. Pourtant, l'argument soulevé par le recourant ne visait nullement à démontrer que l'autorité espagnole était déjà en possession des documents dont elle demandait la transmission aux autorités suisses. » (cf. Recours du 18 juillet 2019, 2.3.2.1 De la violation du droit d'être entendu du recourant, p. 8). Le Tribunal constate ainsi qu'il ressort de l'argumentaire du recourant que, malgré son grief relatif à la violation du droit d'être entendu, ce dernier ne semble en réalité pas contester l'absence de l'administration des moyens de preuve proposés mais plutôt l'interprétation qui en a été faite par l'AFC. Cet élément – qui ne saurait relever de la violation du droit d'être entendu – fera l'objet d'une analyse ci-après sous l'angle du grief de la constatation inexacte des faits (cf. consid. 5.1 ci-après). Compte tenu de tout ce qui précède, la Cour de céans ne saurait retenir une violation du droit d'être entendu du recourant. Partant, ce grief est rejeté.

## 2.

**2.1** L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-ES – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – et par le ch. IV du Protocole joint à la CDI CH-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI CH-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 28 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1<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.



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

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

## **2.3**

**2.3.1** Aux termes de l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI CH-ES, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

**2.3.2** Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur

le principe de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

## 2.4

**2.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**2.4.2** La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de

bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

**2.5** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF]). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

**2.6** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI CH-ES ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision attaquée devant le TF], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

## **2.7**

**2.7.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

**2.7.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'entraide et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-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]).

**2.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

### **3.**

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

### **4.**

Sur le plan formel, le Tribunal de céans constate que la demande d'assistance administrative contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom de la personne visée par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 7), le nom et l'adresse du

détenteur d'informations (ch. 15), la période visée par la demande (ch. 9), soit du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2016, l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 11) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 13). Ainsi, la requête contient tous les éléments mentionnés au par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites.

## **5.**

**5.1** Pour ce qui est des conditions de fond, le recourant invoque en premier lieu que l'autorité inférieure aurait procédé à une constatation inexacte des faits.

### **5.1.1**

**5.1.1.1** En lien avec ce grief, le recourant se plaint tout d'abord d'une violation du principe de subsidiarité. Il avance ainsi que l'AFC aurait considéré, à tort, qu'aucun élément allégué par le recourant ne permettait de remettre en cause le respect du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. Or, il aurait produit deux copies de procès-verbaux d'audiences – auxquelles il aurait été convoqué en date des \*\*\* et \*\*\* – desquelles il ressortirait que l'autorité espagnole procédait à l'administration des preuves pour déterminer l'étendue de ses obligations fiscales ainsi que les informations que ce dernier devait leur transmettre (cf. Recours du 18 juillet 2019, Bordereau de pièces, pièce 4 [Procès-verbal d'audience du \*\*\*] et pièce 6 [Procès-verbal d'audience du \*\*\*]). Le fait que ces audiences soient intervenues alors que l'autorité requérante avait déjà déposé sa requête d'assistance administrative démontrerait qu'elle n'aurait pas épuisé les voies de droit internes au moment de la formulation de ladite demande.

**5.1.1.2** A titre liminaire, le Tribunal relève que les autorités requérantes ont expressément mentionné dans leur requête que « We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted », et ce, conformément aux exigences du ch. IV par. 1 du Protocole additionnel de la CDI CH-ES. Elles ont du reste précisé dans le libellé de leur requête que « In the course of the tax procedure documentation has been requested from the taxpayer however, no information has been provided ». Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.4.2 ci-avant), les allégations et les pièces apportées par le recourant ne sont pas de nature à remettre en cause les affirmations des autorités espagnoles – figurant dans la requête – confirmant l'épuisement des voies internes.

**5.1.1.3** Pour le surplus, la Cour de céans relève que le contrôle du respect du principe de la subsidiarité consiste à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Pour examiner si tel est le cas, il faut donc – logiquement – se placer au moment de la formulation de la demande (cf. ATF 144 II 206, consid. 3.3.1). En l'occurrence et comme mentionné ci-avant, les autorités espagnoles ont affirmé avoir épuisé les voies de droit internes avant le dépôt de leur requête, ce qui ne peut être remis en cause en vertu du principe de la confiance (cf. consid. 5.1.1.2 ci-avant). Dans ce contexte, le fait que le recourant ait été convoqué à deux audiences ayant eu lieu après la formulation de la demande d'assistance litigieuse démontre que la procédure fiscale menée en Espagne a suivi son cours – ce qui ne saurait avoir une quelconque influence sur l'examen du respect du principe de subsidiarité. Les recourants ne prétendent d'ailleurs pas que la procédure fiscale menée en Espagne aurait été initiée par les deux audiences précitées. Au contraire, rien ne démontre que les autorités fiscales espagnoles n'auraient pas requis des renseignements auprès du recourant avant la tenue desdites audiences.

Au vu de ces différents éléments, force est de constater que l'autorité inférieure n'a pas procédé à une constatation inexacte des faits en considérant que le principe de subsidiarité avait été respecté par les autorités requérantes. Il en découle que le grief du recourant doit être rejeté.

## **5.1.2**

**5.1.2.1** Dans un deuxième volet ayant trait au grief de la constatation inexacte des faits, le recourant avance que l'AFC aurait considéré à tort – sur la base des allégations contenues dans la requête – que le recourant était soumis au régime fiscal ordinaire espagnol et qu'il devait ainsi être taxé sur ses revenus mondiaux. Le recourant précise qu'il ressortirait des procès-verbaux d'audiences des \*\*\* et \*\*\* que cette question devrait encore être tranchée dans le cadre de la procédure menée à son encontre en Espagne – de sorte qu'il serait erroné de considérer, d'ores et déjà, qu'il devrait être taxé sur ses revenus mondiaux.

**5.1.2.2** En l'espèce, la Cour de céans relève qu'il ressort du libellé de la requête que le recourant a été, durant les années 2013 à 2016, imposé selon le régime fiscal applicable aux travailleurs détachés sur le territoire espagnol. Les autorités requérantes précisent qu'il serait apparu qu'il ne remplissait en réalité pas les conditions nécessaires pour l'application d'un

tel régime. Le recourant serait dès lors soumis au régime ordinaire de l'impôt sur le revenu et devrait ainsi être imposé sur ses revenus et sa fortune mondiaux (« In the years under review, the taxpayer was taxed in Spain on Individual Income Tax under the special scheme for workers posted to Spanish territory. However, our tax auditors have verified that he does not meet one of the requirements laid down for the application of this scheme. Therefore, he is subject to the standard scheme for Individual Income Tax and he must be taxed on his worldwide income and assets », cf. Requête des autorités espagnoles du <sup>\*\*\*</sup>, p. 2s. et consid. A.b ci-avant). De surcroît, les autorités espagnoles précisent que le but poursuivi par la requête est d'obtenir des informations sur les avoirs bancaires détenus en Suisse par le recourant afin de procéder à la taxation de ses revenus mondiaux.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans constate qu'il ressort du libellé clair et sans équivoque de la requête litigieuse que les autorités espagnoles considèrent que le recourant est soumis au régime fiscal ordinaire en Espagne. De plus et contrairement à ce qu'invoque le recourant, la Cour de céans observe que les pièces apportées par ce dernier viennent appuyer l'exactitude du libellé de la demande espagnole et ne permettent ainsi pas de remettre en cause les allégations des autorités requérantes. En effet, il ressort du procès-verbal du <sup>\*\*\*</sup> que : « [...] se utilizan entidades interpuestas, con la finalidad de aplicar un régimen tributario que no le resultaba aplicable. [...] En particular, se sirve de un entramado societario, en el que consta como partícipe al 33.33%, para poder beneficiarse, indebidamente, del régimen de trabajadores desplazados a territorio español. Con la aplicación del régimen, además, no tributaba por su renta mundial (circunstancia ésta de la que también se ha beneficiado indebidamente) », soit en traduction libre : « des entités interposées sont utilisées afin de bénéficier d'un régime fiscal qui ne lui était pas applicable. [...] En particulier, il se sert d'un réseau de sociétés, dont il détient 33,33% des parts, afin de bénéficier indûment du régime des travailleurs détachés sur le territoire espagnol. En outre, avec l'application de ce régime, il n'a pas dû s'acquitter de l'impôt sur ses revenus mondiaux (ce dont il a indûment bénéficié) » (cf. Recours du 18 juillet 2019, Bordereau de pièces, pièce 6 [Procès-verbal d'audience du <sup>\*\*\*</sup>], p. 47s.).

**5.1.2.3** En application du principe de la confiance (cf. supra consid. 2.4), la Cour de céans conclut que les allégations des autorités espagnoles figurant dans leur requête ne sauraient être mises en doute, faute pour le recourant d'avoir apporté des éléments établis qui prouveraient que la demande serait erronée. Partant, il ne saurait être retenu que l'AFC a

procédé à une constatation inexacte des faits en considérant – sur la base de la requête – que le recourant était soumis au régime fiscal ordinaire espagnol et donc imposé sur ses revenus mondiaux. Ce faisant, le grief du recourant est rejeté.

## **5.2**

**5.2.1** Dans un second grief, le recourant invoque que les informations requises ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable. Dans la lignée de son premier grief (cf. consid. 5.1.2 ci-avant), il explique que la procédure menée en Espagne aurait pour but de déterminer son mode d'imposition et, par conséquent, d'analyser s'il doit être imposé sur ses revenus mondiaux. Dès lors que cette question n'aurait pas encore été tranchée au moment du dépôt de la requête litigieuse, les informations relatives à ses comptes bancaires détenus en Suisse ne seraient vraisemblablement pas pertinentes. De plus, le recourant avance que – contrairement à ce qui serait indiqué dans la demande – le but poursuivi par celle-ci serait, soit de trancher la question de son mode d'imposition, soit de procéder à sa taxation conformément au régime des travailleurs détachés. Dans les deux hypothèses, les informations requises ne seraient vraisemblablement pas pertinentes au vu du but poursuivi.

**5.2.2** Comme déjà dit plus haut et contrairement à ce qu'invoque le recourant, la Cour de céans ne saurait considérer – sur la base de l'état de fait de la requête – que la procédure menée Espagne a pour but de déterminer le mode d'imposition du recourant (cf. consid. 5.1.2 ci-avant). En effet, il est rappelé qu'il ressort du libellé clair et sans équivoque de la demande que les autorités espagnoles – qui considèrent que le recourant est soumis au régime fiscal ordinaire et donc imposé sur ses revenus mondiaux – cherchent à obtenir des informations sur les biens, les droits et les revenus en Suisse du recourant afin de procéder à sa taxation sur ses revenus mondiaux (« The aim is to obtain information on assets, rights and income of the taxpayer in Switzerland to tax A.\_\_\_\_\_ on his worldwide income for Personal Income Tax from 2013 to 2016 », cf. Requête des autorités espagnoles du <sup>\*\*\*</sup>, 14. Reasons for assuming that the requested information is probably relevant for the tax purpose indicated, p. 3). En ce sens, le Tribunal de céans constate que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre – portant sur les avoirs bancaires détenus en Suisse par le recourant – satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête.



**5.2.3** S'agissant de l'argument selon lequel le but poursuivi par la requête serait, soit de trancher la question de son mode d'imposition, soit de procéder à sa taxation conformément au régime des travailleurs détachés, le Tribunal relève ce qui suit. Le recourant interprète de manière erronée le but poursuivi par la requête en s'écartant, à tort, du texte de celle-ci. Comme déjà exposé précédemment (cf. consid. 5.1.2.3 ci-avant), les allégations des autorités requérantes figurant dans leur requête ne peuvent être mises en doute, faute pour le recourant d'avoir apporté des éléments concrets et établis prouvant le contraire. Partant, la Cour de céans ne saurait considérer que le but de celle-ci n'est pas de procéder à l'imposition du recourant sur ses revenus mondiaux.

**5.2.4** Par surabondance de motivation, la Cour de céans relève encore que dans le procès-verbal d'audience du \*\*\* apporté par le recourant – qui serait selon ses dires une proposition de décision – l'autorité espagnole indique que le document en cause dispose d'un caractère provisoire dès lors qu'elle serait en attente d'informations requises auprès d'autorités fiscales étrangères par le biais de procédures d'assistance administrative internationale (cf. Recours du 18 juillet 2019, Bordereau de pièces, pièce 6 [Procès-verbal d'audience du \*\*\*], p. 29). Cet élément vient appuyer l'avis de la Cour de céans selon lequel les informations requises sont vraisemblablement pertinentes pour la procédure fiscale menée en Espagne.

Compte tenu de tout ce qui précède, le grief du recourant est rejeté.

### **5.3**

**5.3.1** Au moyen d'un troisième et dernier grief, le recourant invoque que le principe de proportionnalité serait violé dès lors que les informations bancaires que l'AFC entend transmettre dépasseraient largement le cadre de ce qui serait nécessaire en vue d'atteindre le but avancé par les autorités requérantes. Il précise que la transmission envisagée n'effectuerait ni tri, ni caviardage et comprendrait des informations qui relèveraient de sa sphère privée (paiements des écolages de ses enfants, nuits d'hôtel) ou qui permettraient de révéler des secrets d'affaires (stratégie d'investissement). Le recourant conclut que la transmission ne devrait avoir pour objet que des documents caviardés qui ne porteraient que sur ses revenus de source espagnole.

**5.3.2** Le grief ici invoqué par le recourant s'examine sous l'angle de l'interdiction de la pêche aux renseignements (« fishing expedition »). Dans ce contexte, le Tribunal rappelle que la demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard. L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité

(art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. consid. 2.5 ci-avant). En l'occurrence, il a déjà été établi que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre – portant sur les avoirs bancaires du recourant – satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête. Dans ce contexte, la Cour de céans ne saurait retenir que les renseignements dont l'AFC envisage la transmission dépasseraient le cadre de ce qui est nécessaire en vue d'atteindre le but avancé par les autorités espagnoles. Partant, force est de constater que la demande d'assistance administrative ne constitue pas une pêche aux renseignements et respecte le principe de proportionnalité.

**5.3.3** Pour le surplus, la Cour de céans note que l'argument soulevé ici par le recourant sous l'angle du principe de la proportionnalité semble également s'apparenter à une demande de caviardage relative à certaines données. Dans ce contexte, le Tribunal rappelle que le recourant doit désigner chaque donnée à caviarder, de sorte qu'il ne saurait se contenter de solliciter un caviardage de manière toute générale (arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 3.2, A-525/2018 du 29 janvier 2018 consid. 4.2 s. et A-4353/216 du 27 février 2017 consid. 5.2). En d'autres termes, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). Ainsi, la Cour, saisie d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2 [le TF n'est pas entré en matière contre cette décision : 2C\_1000/2017 du 17.12.2017]). En l'occurrence, le Tribunal de céans note que le recourant a formulé dans son mémoire de recours que « la transmission envisagée n'effectue ni tri, ni caviardage des informations bancaires transmises et n'exclut notamment pas celles qui relèveraient de la sphère privée du recourant (paiements des écolages de ses enfants, nuits d'hôtels) ou celles qui permettrait de révéler des secrets d'affaires (par exemple : stratégies d'investissement) » tout en précisant que « [...] l'entraide ne devrait porter que sur des revenus de sources espagnoles. » (cf. Recours du 18 juillet 2019, 2.3.3 De la violation du principe de proportionnalité, p. 12). Le fait que le recourant sollicite des caviardages de manière tout à fait générale,

ne permet pas à la Cour de céans d'entreprendre un quelconque examen de ces données. Partant, la Cour n'examinera pas ce grief plus en avant.

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

**5.5** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

## **6.**

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

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

## **7.**

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

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

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

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

**Indication des voies de droit :**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :