

BVGer A-1944/2017 vom 8. August 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-08-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1944_2017

FR: TAF A-1944/2017 du 8 août 2018

IT: TAF A-1944/2017 del 8 agosto 2018

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 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 - le 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 en lien avec l'art. 10 al. 1 de loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

E. 1.2

L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1er février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le 7 juillet 2016, entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario).

E. 1.3

La présente procédure est soumise aux règles générales de la procédure administrative, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF, cf. ég. art. 37 LTAF).

E. 1.4

Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée (en l'espèce le recourant 1) ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon cette disposition, peut recourir quiconque (a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; (b) est spécialement atteint par la décision attaquée et (c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Les recourants 1 à 5 sont tous destinataires de la décision litigieuse. Ils sont toutefois différemment touchés par son dispositif et, en conséquence, ne disposent pas d'un intérêt semblable à son annulation. Le recourant 1, en qualité de personne concernée, titulaire direct et indirect des relations bancaires en cause, a sans nul doute la qualité pour recourir (cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2). En revanche, les sociétés recourantes 2 à 5 ne peuvent que recourir et faire valoir des griefs à l'encontre des relations bancaires qu'elles détiennent, étant rappelé qu'il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; arrêt du TAF A-4668/14 du 25 avril 2016 consid. 4.1). Leur intérêt se limite donc à la modification de la partie de la décision qui les concerne et leurs conclusions sont irrecevables en tant qu'elles servent uniquement les intérêts du recourant 1, que lui seul

est habilité à défendre. Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

E. 2.1

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

E. 2.2

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

E. 3.1.1

L'assistance administrative en matière fiscale avec l'Espagne est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-ES, RS 0.672.933.21) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 et pour l'Espagne depuis le 1er février 2013, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

E. 3.1.2

En l'espèce, l'autorité fiscale espagnole a basé sa demande sur l'art. 25bis CDI-ES, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) qui est complété par le par. IV du Protocole joint à la CDI-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole additionnel

CDI-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1er juin 2007 (RO 2007 2199 ; voir message concernant un protocole modifiant la CDI-ES du 6 septembre 2006, FF 2006 7281). Elles ont ensuite été amendées par les art. 9 et 12 du protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367 ; voir message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI-ES du 23 novembre 2011, FF 2011 8391 ; arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

E. 3.1.3

En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, les amendements introduits par le protocole de modification 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-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire est soumise aux règles en vigueur depuis ces dernières modifications.

E. 3.1.4

Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 du consid. 3). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance ; ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 [prévu à la publication] consid. 4.4, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3.). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.3, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

E. 3.2

Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole additionnel CDI-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) l'objectif fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

E. 3.3

Outre aux exigences formelles, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs critères.

E. 3.3.1.1

Aux termes de l'art. 25bis 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 de la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre

2017 consid. 6.3, 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La notion de pertinence vraisemblable - la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre 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 (cf. arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 [prévu à la publication] consid. 4.2, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, 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 bornant 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 demandés, étant entendu que l'Etat requérant est présumé être 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).

E. 3.3.1.2

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-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En particulier, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques ou procuration) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.2).

E. 3.3.1.3

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er 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 des renseignements » (RO 2016 5059). Le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF dans sa version 2017 est applicable à une demande d'assistance formée antérieurement peut rester incertain, puisque cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF 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. 5.2). Selon celle-ci, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3, 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise 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 (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6.). 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 (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

E. 3.3.2

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"] ; par. IV ch. 3 Protocole additionnel CDI-ES ; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des "fishing expeditions" comme celle de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspond au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.2 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

E. 3.3.3

La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. par. IV ch. 1 du Protocole additionnel CDI-ES). Comme son nom l'indique, ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi 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, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.3 et les réf. citées). Pour examiner si tel est le cas, il faut donc - logiquement - se placer au moment de la formulation de la demande (cf. arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 [prévu à la publication] consid. 3.3.1). La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret ou à tout le moins de doutes sérieux, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. supra consid. 3.1.4), 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 lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. arrêts du TF arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 [prévu à la publication] consid. 3.3.2, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

E. 3.3.4.1

Ainsi que déjà dit (cf. supra consid. 3.1.4), la demande doit respecter le principe de la bonne foi - laquelle est présumée - qui gouverne l'interprétation des conventions internationales. Ce principe ne s'oppose 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 et 8.7.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

E. 3.3.4.2

Il importe de préciser que la bonne foi dont il est ici question est un principe de droit international public, qui émane de la Convention de Vienne sur le droit des traités. Il ne s'agit pas de la bonne foi " interne ", qui pourrait engager un Etat vis-à-vis d'un particulier, comme tel peut par exemple être le cas, en droit suisse, lorsqu'un ruling fiscal est intervenu (cf. par exemple arrêt du TF 2C_137/2016 du 13 janvier 2017 consid. 6.2 et les références). Cela signifie que si le contribuable visé par une demande d'assistance administrative peut invoquer, pour s'y opposer, que l'Etat requérant s'est comporté de manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de l'Etat requis, il ne peut en principe pas faire valoir qu'il a été traité lui-même de mauvaise foi par l'Etat requérant, car un tel grief relève de l'application du droit et de la procédure internes à l'Etat requérant. Ainsi, un contribuable visé par une demande d'assistance administrative peut se plaindre que la demande formulée par l'Etat requérant est contraire au principe de la bonne foi, car ce dernier se serait engagé vis-à-vis de l'Etat requis à ne pas formuler de demandes en lien avec certaines données (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3). En revanche, il ne peut dans la règle se prévaloir du principe de la bonne foi garanti par le droit international, au motif qu'il aurait obtenu des autorités fiscales requérantes l'assurance qu'aucune procédure fiscale ne serait introduite à son encontre (cf. arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 [prévu à la publication] consid. 4.4)

E. 3.3.5

Conformément au principe de la spécialité (cf. art. 25bis par. 2 CDI-ES), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.6 et les réf. citées). 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 (ATAF 2018 III/1 consid. 2.9, arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 et les réf. citées).

E. 3.3.6.1

Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 25bis par. 3 et 5 CDI-ES ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose donc des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 143 II 185 consid. 3, 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015

consid. 5.3).

E. 3.3.6.2

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Cela vaut par exemple pour les questions de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales qui doivent être tranchées, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 ; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), et pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

E. 3.3.7

Selon l'art. 25bis par. 3 let. c CDI-ES, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

E. 3.3.7.1

Si la terminologie utilisée pour définir la notion d'ordre public est parfois fluctuante (cf. arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9 et les réf. citées), il est admis qu'en tous les cas, une décision est incompatible avec l'ordre public si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique (Martin Kocher, in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Internationales Steuerrecht, 2015, n° 201 ad art. 27 MC OCDE ; Robert Weyeneth, Die Menschenrechte als Schranke der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der Schweiz, recht 2014 114 ss [cit. : Menschenrechte], p. 116 ; ATF 138 III 322 consid. 4.1, 132 III 389 consid. 2.2.3, 128 III 191 consid. 4a, rendus au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291]) ; voir aussi arrêt du TAF A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 3.5. rendu au sujet de l'art. 4 de l'Accord du 26 octobre 2004 de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers [RS

0.351.926.81, appliqué provisoirement dès le 8 avril 2009] relatif à l'ordre public, A-1531/2015 du 26 juin 2015 consid. 3.1.5). Sont ainsi visés la protection des libertés fondamentales et les principes fondamentaux du droit, au nombre desquels figurent notamment, la fidélité contractuelle, le respect des règles de la bonne foi, l'interdiction de l'abus de droit, la prohibition des mesures discriminatoires et spoliatrices (cf. ATF 138 III 322 consid. 4.1, 132 III 389 consid. 2.2.1, 128 III 191 consid. 6a, toujours dans le contexte de l'art. 190 al. 2 let. e LDIP). Comme l'adverbe "notamment" le fait ressortir sans ambiguïté, la liste d'exemples ainsi dressée par le Tribunal fédéral pour décrire le contenu de l'ordre public n'est pas exhaustive. Il serait d'ailleurs délicat, voire dangereux, d'essayer de recenser tous les principes fondamentaux qui y auraient assurément leur place, au risque d'en oublier l'un ou l'autre. Au vu des difficultés à définir positivement l'ordre public avec précision, le Tribunal fédéral procède par exclusion (cf. ATF 144 III 120 consid. 5.1 et les réf. cites). Au demeurant, qu'un motif retenu heurte l'ordre public n'est pas suffisant ; c'est le résultat auquel on aboutit qui doit être incompatible avec l'ordre public (cf. ATF 138 III 322 consid. 4.1, 120 II 155 consid. 6a, 116 II 634 consid. 4).

E. 3.3.7.2

Au niveau conventionnel, l'art. 21 MAC, qui s'intitule « Protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance » prévoit également l'ordre public comme limite à l'assistance internationale (voir son par. 2 let. b et d). A son propos, il a été dit qu'une atteinte à l'ordre public pouvait être retenue dans des cas emportant une grave méconnaissance des valeurs fondamentales d'un Etat de droit, par exemple : procédure contraire aux principes d'équité et heurtant de manière intolérable la conception suisse du droit ; sanction draconienne pour la découverte d'un délit fiscal [peine de mort, châtement corporel, punition collective ou autre sanction contraire à l'essence même de la dignité humaine] ; Etats incapables de respecter les garanties minimales de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974] et du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en vigueur pour la Suisse depuis le 18 septembre 1992] ; atteinte aux principes constitutionnels de la sécurité du droit et de la bonne foi (cf. voir Lysandre Papadopoulos, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale : une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, Archives 86 [2017/2018] 1ss, p. 23 s. et 25 s. et les réf. citées).

E. 3.3.7.3

Selon le message du Conseil fédéral sur la modification de la LAAF, tant l'art. 26 du MC OCDE que son commentaire mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements, lesquelles sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est indiqué que l'échange de renseignements peut être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre public. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (cf. Message du Conseil fédéral sur la modification de la LAAF du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire, n° 19.5 ad art. 26 MC OCDE, évoquant par ailleurs les « intérêts vitaux de l'Etat lui-même » en lien par exemple avec des informations sensibles des services secrets ; voir également la version anglophone du Commentaire plus récente [Model Tax Convention on Income and on Capital {condensed Version}, Commentary, 2017] ; arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

E. 4

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (consid. 4.1). Il passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles à l'aune des critiques des recourants à cet égard, tout en traitant concomitamment leurs conclusions subsidiaires (consid. 4.2).

E. 4.1

Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom du recourant (ch. 1 de la demande) ; la période visée par la demande (ch. 3), soit les années 2010 à 2013 ; la description des renseignements demandés (ch. 5) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 3), soit l'« Individual Income » ; ainsi que le nom et l'adresse de l'entité détentrice des documents demandés (ch. 2). Les recourants se plaignent de ce que la demande d'assistance contient plusieurs erreurs factuelles, comme la date de naissance du recourant 1, son domicile ainsi que son état civil. Ce grief soulevé à l'appui du moyen tiré de la violation du principe de la bonne foi sera examiné dans ce contexte. Au stade formel, il suffit de constater que les éléments fournis par l'autorité requérante ont suffi à l'identification de la personne concernée, malgré les imprécisions et les erreurs figurant dans la demande.

E. 4.2.1.1

Du point de vue matériel, les recourants reprochent donc en premier lieu à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance truffée d'erreurs et qui vise une enquête fiscale notifiée de manière irrégulière à la personne concernée, ce qui violerait le principe de la bonne foi. A cet égard, les recourants relèvent, d'une part, que si le recourant 1 - qui est né le (...) 1960 et non le (...) 1960 comme l'indique la requête - et F. _____ ont un enfant commun, ils ne sont pas mariés ni domiciliés dans le même pays. D'autre part, ce n'est qu'à l'occasion de l'introduction de la demande d'assistance que le recourant 1 a eu connaissance d'une enquête fiscale à son encontre. Il a alors immédiatement pris contact avec les autorités fiscales espagnoles. Celles-ci lui ont expliqué, lors d'une réunion qui s'est déroulée le 1er décembre 2016, qu'elles avaient tenté vainement de lui notifier l'ouverture de l'enquête fiscale aux différents lieux de résidence connus en date du 9 avril 2015. En application de l'art. 112 de la Loi 58/2003 et 59.5 de la Loi 30/92, elles auraient alors publié l'avis sur leur site internet sous le numéro 2015/039, en date du 21 mai 2015. Comme le recourant 1 ne s'est pas présenté dans les 15 jours, l'avis a été réputé notifié le 6 juin 2015. Elle aurait ensuite convoqué une deuxième fois le recourant, en date du 22 octobre 2015, afin qu'il produise les informations requises dans la première communication, sans plus de succès (cf. annexe 13 à la pce 32 AFC). Le recourant soutient que cette notification est irrégulière puisqu'elle n'a jamais été tentée à son domicile suisse, constitué en août 2013, et connu de l'autorité fiscale espagnole au moins depuis le 15 octobre 2013, date à laquelle il s'est annoncé auprès de la représentation consulaire espagnole à Genève. A partir cette date, plusieurs documents lui ont été adressés à son adresse à X. _____, notamment en vue d'exercer son droit de vote en Espagne et ceux relatifs à la reconnaissance de son permis de conduire en Suisse. Ce serait donc délibérément que l'autorité requérante aurait ignoré son domicile en Suisse.

E. 4.2.1.2

En premier lieu, le Tribunal ne voit pas en quoi les erreurs dont serait émaillée la demande d'assistance emporteraient violation du principe de la bonne foi. Les recourants se

contentent par ailleurs de les relever sans démontrer leurs éventuelles incidences sur la procédure en cours. Le fait que des imprécisions sans conséquences concrètes subsistent dans la demande d'assistance ne peut pas avoir pour effet de mettre en échec celle-ci. Cela ne justifie pas non plus une interpellation de l'autorité requérante, la personne concernée ayant pu être identifiée et avisée de la procédure de manière à faire valoir ses droits à temps. C'est le lieu de rappeler qu'il ne peut être exigé de l'Etat requérant qu'il présente une demande d'assistance dépourvue de lacune et de contradiction, car telle demande implique par nature certains aspects obscurs que les informations requises doivent éclaircir (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1).

E. 4.2.1.3

S'agissant des règles sur la notification de l'enquête fiscale ouverte en Espagne, il faut tout d'abord observer que la CDI-ES ne soumet pas l'octroi de l'assistance à la condition d'une notification de l'ouverture de la procédure d'enquête par l'autorité requérante. En revanche, la demande d'assistance est subordonnée au respect du principe de subsidiarité qui est en lien étroit avec celui de la bonne foi (cf. supra consid. 3.1.4 et 3.3.4) et au respect de la législation interne de l'Etat requérant (cf. supra consid. 3.3.6). Le grief des recourants à l'égard de la notification et de l'ouverture d'une enquête revient à considérer que ce serait à tort que l'autorité requérante a assuré avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par son droit national et avoir respecté celui-ci. Or, compte tenu des explications fournies par les autorités requérantes (cf. supra consid. 4.2.1.1), il convient de retenir qu'un contrôle fiscal a bel et bien été initié en Espagne avant le dépôt de la requête d'assistance. L'autorité requérante a donc tenté d'obtenir initialement les documents utiles à son enquête par le biais de sa procédure nationale. Le fait que ses démarches ont échoué à atteindre le recourant 1, n'est pas de nature à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale espagnole à ce sujet. La même conclusion s'impose si l'on considère la question sous l'angle du respect de la législation interne, étant rappelée que les questions de procédure de droit étranger, doivent être soulevées devant les juridictions étrangères (cf. consid. 3.3.6.2). A cela s'ajoute que le Tribunal peine à discerner le profit concret que retirerait l'autorité fiscale espagnole d'avoir notifié sciemment - ainsi que le prétendent les recourants - l'avis de l'ouverture d'enquête à une autre adresse que celle en leur possession. Certes, elle s'évite ainsi une procédure de notification à l'étranger qui doit satisfaire à certaines conditions (cf. ATF 142 III 355 consid. 3.3.3, 131 II 448 consid. 2.2). Cela étant, si le recourant a subi un préjudice de ce fait, il devra s'en prévaloir devant les autorités espagnoles.

E. 4.2.2.1

Les informations que l'autorité inférieure entend transmettre satisfont également à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit - duquel se déduit assez clairement que l'autorité fiscale espagnole soupçonne le recourant 1 de ne pas avoir déclaré la totalité de ses comptes à l'étranger - et le but fiscal visé, à savoir la taxation correcte du recourant 1. En effet, le fait que le recourant 1 soit l'unique ayant droit économique des différentes sociétés gérées par I. _____ SA et détienne à ce titre un pouvoir de disposition sur les comptes ouverts en Suisse au nom de ces sociétés est de nature à influencer son imposition fiscale. Contrairement à ce qu'avancent les recourants, il n'est pas nécessaire à cet égard que le soupçon d'infraction fiscale de l'autorité requérante soit étayée de manière circonstanciée, étant entendu que l'assistance a précisément pour but d'éclaircir certains doutes. Autrement dit, l'octroi de l'assistance ne présuppose pas une soustraction fiscale indue ; les résultats

obtenus dans la procédure d'assistance permettront justement à l'autorité requérante de trancher cette question (cf. arrêt du TAF A-2872/2015 du 4 mars 2016 consid. 8). En effet, un Etat est admis à chercher à contrôler qu'une personne en particulier a correctement déclaré ses avoirs et ses revenus, ne serait-ce que parce que cette personne est liée de près ou de loin à une enquête en cours (cf. arrêt du TAF A-1015/2015 du 18 août 2016 consid. 9, A-2872/2015 du 4 mars 2016 consid. 8). Il faut rappeler dans ce contexte le rôle limité auquel doit se restreindre l'Etat requis, l'Etat requérant étant réputé de bonne foi (cf. supra consid. 3.1.4 et 3.3.4).

E. 4.2.2.2

Il est vrai qu'une grande partie des comptes visés, soit ceux des recourantes 2, 4 et 5 ainsi que le compte privé détenu par le recourant 1 auprès de L._____ SA, ont été ouverts après l'installation de ce dernier en Suisse et que dès lors, si celui-ci est devenu contribuable helvétique, ces informations ne sont probablement pas utiles à sa taxation dans l'Etat requérant puisqu'il n'y réside plus. Raisonner ainsi revient toutefois à faire fi du fait que la détermination de la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne de cet Etat ne se confond pas avec la détermination de la résidence fiscale de cette personne sur le plan international. En cas de prétentions concurrentes entre Etats qui ont conclu - comme en l'espèce - une convention en vue d'éviter les doubles impositions, la question de la résidence fiscale se résout par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 MC OCDE ; ATF 141 II 161 consid. 2.2.1 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.1). Cela étant, au stade de l'assistance administrative, cette question n'a pas à être tranchée par l'Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine, 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A- 907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). En effet, l'Etat requérant doit pouvoir obtenir de l'Etat requis des documents lui permettant de consolider sa position s'il considère qu'un contribuable assujetti dans l'Etat requis a en réalité sa résidence fiscale chez lui par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

E. 4.2.2.3

Dans le cas présent, il n'est pas possible d'exclure que les informations demandées pour l'année 2013 ne sont pas pertinentes pour l'autorité fiscale espagnole. La production du permis d'établissement suisse du recourant 1 ne lui est à cet égard d'aucun secours (cf. arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.7.2, au sujet de l'absence de pertinence d'une attestation de résidence fiscale : A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.4 et de baux à loyer : A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5). Cas échéant, touché par une éventuelle double imposition, il lui incombera de s'en plaindre auprès des autorités compétentes (cf. art. 25 par. 1 CDI-ES ; ATF 142 II 218 consid. 3.7, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5). Pour être complet, le Tribunal rappelle encore que l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier qui reste présumée, nonobstant ce fait (cf. arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.7.2 et les réf. citées).

E. 4.2.2.4

Les recourants reprochent à l'autorité inférieure de se livrer à un échange automatique de renseignements en transmettant des informations et des documents qui ne seraient pas demandés par l'autorité fiscale espagnole. Ils sont en effet d'avis que la manière dont est

libellée la demande ne permet pas de retenir qu'elle couvre des actifs ou comptes détenus indirectement par le recourant 1 dans d'autres entités que I. _____ SA. Au surplus, ils estiment qu'il n'y a aucun lien avéré entre la carte VISA n° (...) et le compte n° (...) ouvert par le recourant 1 auprès de L. _____ SA et que ce compte sert tout au plus à payer les factures de la carte VISA.

4.2.2.4.1 Ce grief s'examine sous l'angle de la pertinence vraisemblable, l'échange spontané de renseignements consistant à transmettre à un Etat des renseignements vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés. Si l'art. 25bis CDI-ES stipule que les Etats s'échangent des informations vraisemblablement pertinentes, l'art. IV ch. 4 du Protocole additionnel CDI-ES souligne qu'aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants, sur la base de l'art. 25bis de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique. Il n'est donc pas exclu qu'un Etat contractant procède à un tel échange de renseignements sur la base de la CDI-ES, moyennant l'existence d'une base légale en droit interne (cf. arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.6). L'art. 4 al. 1 LAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1er janvier 2017 (cf. pour un exemple ATF 141 II 436 consid. 3.2). A cette même date, la MAC est entrée en vigueur pour la Suisse (cf. supra consid. 3.1.1) ainsi que les art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059). L'art. 7 MAC règle l'échange spontané de renseignements entre les Parties, lequel a lieu en particulier lorsqu' « à la suite d'informations communiquées à une Partie par une autre Partie, la première Partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie » (let. e). Quant aux art. 22a ss LAAF, ils constituent la base légale en droit interne pour l'échange spontané. L'échange spontané n'est donc plus prohibé comme le soutiennent les recourants. Toutefois, la question de l'applicabilité de ces dispositions, notamment *ratione temporis*, à la présente demande d'assistance déposée au titre de la CDI-ES peut souffrir de rester ouverte pour les raisons suivantes.

4.2.2.4.2 Il n'est en effet pas arbitraire de considérer que les termes « Information on the assets and accounts held by A. _____ in I. _____ SA » incluent également les comptes détenus indirectement par le recourant 1 et gérés par la société I. _____ SA. Les recourants ne contestent d'ailleurs pas que les renseignements collectés par l'autorité inférieure satisfont au critère de la vraisemblable pertinence dans la mesure où il est clair que les relations concrètes d'une personne morale dont la personne concernée est ayant droit économique peuvent être déterminantes pour l'imposition de cette dernière et dans cette constellation, ces sociétés ne peuvent pas être considérées comme des tiers non impliquées (cf. supra consid. 3.3.1.3). Ils critiquent plutôt le degré de détail de la demande d'assistance pour tenter d'empêcher leur transmission. Or, eu égard au libellé large utilisé par l'Etat requérant, c'est à juste titre que l'autorité inférieure en a défini les contours de manière à répondre aux objectifs d'efficacité inhérente aux conventions relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale tout en excluant ce qui peut s'apparenter à une pêche de renseignements prohibés ou à la communication d'informations non demandés (cf. arrêt du TF 2C_387/2016/2016 consid.5.2). La demande de l'autorité fiscale espagnole est suffisamment précise puisqu'elle a permis de mettre la main sur des informations vraisemblablement pertinentes pour la taxation du recourant 1 en interrogeant le seul détenteur d'informations qu'elle mentionne dans sa requête (cf. ATF 139 II 404 consid. 7 au sujet du degré de détail que doit contenir une demande afin de pouvoir identifier un contribuable). Toute autre interprétation irait à l'encontre du but visé qui est celui d'assurer un échange de renseignements le plus large possible (cf. supra consid. 3.3.1.1). Les recourants ne peuvent tirer argument des deux arrêts du TAF qu'ils citent et dont l'un a

précisément été annulé par le TF qui n'y a pas vu un cas d'échange spontané prohibé (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017). 4.2.2.4.3 Pareil raisonnement s'impose également pour le deuxième groupe d'informations demandé par l'autorité requérante, soit « If appropriate, identification of the authorized to the mentioned bank accounts, as well as bank statements for them for the period under audit » et pour lequel l'autorité inférieure entend répondre en produisant la liste des relevés des comptes bancaires qu'elle mentionne dans le premier groupe en précisant qu'il n'y a pas d'autres procurations. 4.2.2.4.4 S'agissant du troisième groupe d'informations « With regard to all the credit cards, debit cards or prepayment cards issued to A. _____ in the framework of agreements with other banks, we would be very grateful if you could provide us with the bank statements for them », le principe de la confiance dicte également que la transmission des relevés de la carte de crédit VISA, quand bien même il ne s'agit pas stricto sensu de relevés bancaires, doit être comprise comme entrant également dans le champ de la demande de l'autorité requérante. Les informations qu'ils reflètent sont vraisemblablement pertinentes pour l'appréciation du cas de l'espèce, ne serait-ce que pour aider à la détermination de la résidence fiscale du recourant 1. Par ailleurs, s'il est vrai que rien n'indique que cette carte VISA est liée au compte nominatif personnel ouvert par le recourant 1 auprès de L. _____ SA, force est de constater que les factures de cette carte de crédit sont acquittées par ordre de débit direct (système LSV) par ce compte privé, si bien qu'il existe un rapport entre les deux comptes. Compte tenu du fait que tant la communication des relevés dudit compte bancaire que celle des relevés de la carte de crédit sont couverts par la demande d'assistance, il n'y a pas lieu de faire droit à la requête du recourant 1 qui exige que cette mention soit supprimée au cas où la demande d'assistance serait admise. Partant, les renseignements transmis entrant dans le champ de la demande d'assistance, le grief des recourants relatif à l'échange spontané d'informations tombe à faux.

E. 4.2.3

Compte tenu de ce qui précède, il faut également retenir que la demande de l'autorité requérante ne constitue pas une « fishing expedition ». Les recourants ne le prétendent par ailleurs pas explicitement.

E. 4.2.4

Rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne espagnol (à ce sujet voir les développements supra consid. 4.2.1.3) s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux.

E. 4.2.4.1

Les recourants prétendent que la réserve d'ordre public prévue à l'art. 25bis par. 3 let. c CDI-ES (cf. supra consid. 3.3.7) serait violée au motif que l'application de la nouvelle loi espagnole 7/2012 du 29 octobre 2012, adoptée dans le cadre de la prévention et de la lutte contre la fraude fiscale, peut conduire à la perception d'un impôt confiscatoire contraire à la garantie de propriété prévue par le droit constitutionnel suisse. Cette loi introduit une nouvelle obligation déclarative à charge des personnes physiques et morales résidant en Espagne. Elles sont tenues de déclarer chaque année dans un certain délai, tous les comptes dont la somme des soldes est supérieure à 50.000, qu'elles détiennent à l'étranger à quel titre que ce soit et indifféremment de la dénomination donnée par l'établissement financier, y compris les comptes ne générant pas de revenus. En cas d'omission ou de déclaration tardive, la sanction peut être lourde ; selon la situation, le contribuable peut être condamné,

si l'on additionne le montant de l'impôt dû, des intérêts et des sanctions, à devoir payer des montants largement supérieurs à celui du capital non déclaré. Par ailleurs, l'absence de présentation de la déclaration entraîne la déchéance de la prescription. Ces dispositions sont estimées discriminatoires et incompatibles avec les libertés fondamentales au sein de l'Union européenne (UE) par la Commission européenne qui a adressé en date du 15 février 2017 un avis motivé à l'Espagne l'invitant à modifier ses règles (numéro de l'infraction n° 20144330 [en cours], consultable sous http://ec.europa.eu/info/law_fr>Processus législatif Appliquer la législation européenne Non-application de la législation européenne Procédure d'infraction Publication des décisions en matière d'infractions).

E. 4.2.4.2

Tout d'abord, le Tribunal relève que compte tenu de l'interprétation restrictive donnée à la réserve d'ordre public dans le cadre de l'assistance fiscale internationale (cf. supra consid. 3.3.7.3), on peut se demander si l'interdiction d'une imposition confiscatoire ressortit à cette notion dans ce contexte. Cela étant, en droit suisse, en matière fiscale, la garantie de la propriété, consacrée à l'art. 26 al. 1 Cst., proscrie en effet une imposition confiscatoire, d'après laquelle une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée. Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau. Toutefois, pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif ; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (cf. ATF 128 II 112 consid. 10b/bb, arrêts du TF 2D_7/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 [non publié aux ATF 143 II 459], 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1). Or en l'espèce, le recourant 1 ne démontre aucunement l'effet confiscatoire sur l'ensemble de son patrimoine (et non seulement sur les actifs qu'il détient en Suisse) de l'imposition qu'il critique. Il se limite à exposer d'une manière générale les conséquences auxquelles peut amener l'application de la loi espagnole 7/2012. A cela s'ajoute que l'éventuel effet confiscatoire de cette application ne tient pas aux seuls montants d'impôts qu'il faudrait acquitter mais au cumul de ceux-ci et des sanctions prévues, si bien que l'on s'éloigne de la notion d'imposition confiscatoire.

E. 4.2.4.3

Ainsi, l'effet de la loi 7/2012 sur le recourant 1 n'étant pas concrètement prouvé, la question de savoir si la réserve de l'ordre public auquel se réfère l'art. 25bis par. 3 let. c CDI-ES inclut l'interdiction de percevoir des impôts confiscatoires n'a pas besoin d'être tranchée en l'espèce. En conséquence, les griefs des recourants à cet égard sont sans consistance.

E. 4.2.4.4

Le fait qu'une procédure d'infraction soit ouverte au sein de l'Union européenne n'invalide pas cette conclusion, ni ne justifie qu'il soit sursis à statuer en attendant le résultat sur le plan européen ainsi que le demandent les recourants. En effet, c'est essentiellement en raison de ses effets discriminatoires en droit communautaire (la loi 7/2012 ne s'appliquant qu'aux actifs détenus à l'étranger et non en Espagne) que la Commission européenne s'est saisie de cette question. Or, la libre circulation des capitaux, si elle constitue une liberté fondamentale en droit de l'UE, n'en appartient pas pour autant à l'ordre public.

E. 4.2.5

Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité requérante du principe de la spécialité. Les recourants ne le prétendent pas non plus. Toutefois, ils l'évoquent implicitement en concluant de manière subsidiaire à ce que, s'il est fait suite à la demande d'assistance, l'utilisation des informations soit limitée à l'« impôt sur les revenus des personnes physiques pour les années 2010 à 2013 » à l'exclusion de « la déclaration informative des biens et droits sis à l'étranger pour les années 2012 à 2013 ». Ce faisant, ils perdent de vue que cette obligation de déclaration, instaurée par la loi espagnole 7/2012, ne constitue pas per se un nouvel impôt mais que son non-respect entraîne, en plus de l'imposition, un mécanisme de sanctions (cf. supra consid. 4.2.4.1). Or, le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de préciser à plusieurs reprises (certes dans des cas concernant l'Inde mais la convention avec ce pays est calquée sur le même modèle MC OCDE) que les CDI ne font pas obstacle à ce que les autorités fiscales requérantes utilisent les données obtenues par le biais de l'assistance administrative non seulement pour l'imposition de la personne concernée mais également aux fins de poursuite d'infractions pénales fiscales, voire même qu'elles les transmettent à d'autres autorités dans le but de sanctionner des infractions fiscales (cf. arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 ; Robert Weyeneth, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, Bâle, 2017, p. 220 ; cf. égal. Daniel Holenstein, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*, 2015, ad art. 26 MC OCDE n. 266 ; Xavier Oberson, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire*, 2014 ad art. 26 n. 93 s.). Pour le surplus, le dispositif de la décision litigieuse informe l'autorité fiscale espagnole au ch. 3 que les informations échangées (a) ne sont utilisables que dans la procédure relative au recourant 1 et pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance du 7 juillet 2016 et (b) ne doivent être rendues accessibles qu'aux autorités concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures ou poursuites, ou pour les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visés par la CDI CH-ES.

E. 5

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être rejeté, de même que les conclusions subsidiaires des recourants et leur requête en suspension.

E. 6.1

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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.

E. 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).

E. 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.