

# **BVGer A-2076/2020 vom 16. Juni 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-06-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2076\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2076_2020)

FR: TAF A-2076/2020 du 16 juin 2021

IT: TAF A-2076/2020 del 16 giugno 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative, LAAF ; RS 651.1]).

### **E. 1.2**

En droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2019, 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).

### **E. 1.3**

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3). En l'occurrence, le recourant dispose du statut de personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA doit lui être reconnue.

### **E. 1.4**

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant 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.

### **E. 2.1**

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*, 2e éd., 2013., n° 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c).

## **E. 2.2**

En l'espèce et en substance, le recourant fait valoir une violation de son droit d'être entendu ainsi que du principe de la pertinence vraisemblable. S'agissant plus particulièrement du principe de la pertinence vraisemblable, dans la mesure où le recourant n'aurait pas été résident fiscal en Espagne pendant la période concernée, les informations sollicitées ne seraient pas vraisemblablement pertinentes au sens de la CDI CH-ES et de la législation interne espagnole. De même, il allègue que les informations requises seraient totalement impropres à déterminer sa résidence fiscale dans la mesure où l'identité de la personne concernée ou des banques avec lesquelles cette dernière entretient des relations, ne renseigneraient en rien sur les lieux de séjour de la personne concernée, la durée de ses séjours dans le pays, l'existence d'un foyer d'habitation ou le centre de ses intérêts vitaux économiques. Le Tribunal examinera en premier lieu le grief de nature formelle portant sur la violation du droit d'être entendu (cf. consid. 3 infra), pour ensuite aborder les conditions de l'assistance administrative (cf. consid. 4 infra). La Cour de céans traitera finalement des questions matérielles dont il est fait grief par le recourant (cf. consid. 5 infra).

## **E. 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 toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

## **E. 3.2**

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 ; Cst., RS 101.), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

## **E. 3.3**

En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

### **E. 3.4**

En l'espèce, le recourant fait valoir une violation de son droit d'être entendu, dans la mesure où l'AFC ne lui aurait pas transmis des pièces importantes au dossier avant de prendre sa décision finale, l'empêchant ainsi d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos. Le recourant soulève en particulier que l'autorité inférieure a procédé à des recherches internet qui auraient permis de révéler qu'il exerçait une activité professionnelle en Espagne sans toutefois lui donner la possibilité de s'exprimer à leur sujet. Or, selon le recourant, lesdites recherches auraient influé sur les arguments développés par l'AFC dans la décision querellée dans la mesure où elle considère que l'exercice d'une activité lucrative en Espagne pourrait être constitutive d'un assujettissement, au moins limité, dans l'Etat requérant. Le recourant a ainsi requis que l'AFC produise les recherches internet dont elle se prévaut à l'appui de sa décision, que la décision querellée soit annulée, qu'une nouvelle décision soit rendue après avoir obtenu l'accès à toutes les pièces du dossier et après avoir pu s'exprimer à nouveau sur celles-ci.

### **E. 3.5**

À cet égard, dans sa réponse du 6 juillet 2020, l'autorité inférieure a indiqué que les recherches internet mentionnées dans la décision finale se référaient à un compte LinkedIn au nom du recourant indiquant une activité de (...) au sein d'une (...). Toutefois, les informations en question n'étant plus disponibles sur internet, l'AFC n'a pas été en mesure de les transmettre au Tribunal. L'autorité inférieure a précisé que ces recherches ont fait suite à la prise de position du recourant du 5 février 2020, dans laquelle il a produit une pièce faisant état de son activité de (...), et que, dès lors, il s'agissait d'éléments connus du recourant.

### **E. 3.6**

En l'espèce, le Tribunal constate certes que l'AFC mentionne, dans sa décision finale du 13 mars 2020 des recherches internet qui auraient permis de révéler une activité professionnelle en Espagne du recourant. Toutefois, le Tribunal rappelle que la requête de l'autorité espagnole du (...) 2019 est fondée sur un potentiel rattachement lié à la résidence, du fait qu'une carte bancaire a été utilisée en Espagne. La demande d'entraide ne fait aucune

mention de l'exercice d'une activité lucrative de la part du recourant en Espagne. Comme l'indique à juste titre l'autorité inférieure, l'utilisation de la carte bancaire est à elle seule propre à justifier les soupçons portant sur un assujettissement illimité en Espagne. Ainsi, le contenu des pièces dont la consultation est requise n'a aucune incidence sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête, de sorte que la Cour de céans ne saurait retenir qu'elles ont été utilisées au détriment du recourant. Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du droit d'être entendu par l'AFC.

#### **E. 4.1.1**

L'assistance administrative en matière fiscale avec l'Espagne est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles figure 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 CH-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]).

#### **E. 4.1.2**

En l'occurrence, l'autorité requérante a basé sa demande sur l'art. 25bis CDI CH-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], 2017 ; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; cf. ATF 142 II 69 consid. 2) qui est complété par le par. IV du Protocole joint à la CDI CH-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole additionnel CDI CH-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 CH-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 CH-ES du 23 novembre 2011, FF 2011 8391).

#### **E. 4.1.3**

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 ; cf. arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.1.3 ; 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, qui porte sur la période fiscale 2018, est soumise aux règles en vigueur depuis ces dernières modifications.

#### **E. 4.2**

Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-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 par la demande ; (c) une description des renseignements demandés y compris leur nature et la forme sous laquelle l'État requérant désire recevoir les

renseignements de l'État requis ; (d) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés. En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

#### **E. 4.2.1**

Aux termes de l'art. 25bis 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 de la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. 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\_192/2018 du 28 février 2018 consid. 3.2 ; 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, mais in : RDAF 2017 II 363).

#### **E. 4.2.2**

La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 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. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; cf. également arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

#### **E. 4.2.3**

Dans l'examen du respect de ce principe, le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.3.2 ; sur le principe de la bonne foi, cf. ci-dessus consid. 6.1). 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 une transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (cf. 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] ; cf. arrêt du TAF A-3703/2019 précité, *ibid.* et les références citées).

#### **E. 4.3.1**

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements

des conventions de double impositions (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 ; 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 manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

#### **E. 4.3.2**

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).

#### **E. 4.4**

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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7] ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 172 consid. 7.1.3] ; ATF 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut ainsi considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

#### **E. 4.5**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; cf. arrêt du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2). En relation avec cette question, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au

contribuable concerné (cf. arrêt du TAF A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

#### **E. 4.6**

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 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

#### **E. 4.7.1**

Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (voir art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 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).

#### **E. 4.7.2**

La question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 25bis par. 1 in fine CDI-ES dans le contexte particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée ne doit pas s'apprécier en fonction de l'existence ou non d'une double résidence fiscale effective, mais à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer la personne visée par la demande comme un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée. Cela signifie que si l'Etat requérant fait valoir un critère d'assujettissement illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a le centre de ses intérêts vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat requérant n'est pas en soi contraire à la Convention (voir art. 4 par. 2 let. a du MC OCDE), même si la Suisse considère aussi la personne visée comme un de ses contribuables. Ainsi, lorsqu'une demande porte sur un contribuable que les deux Etats contractants considèrent chez eux respectivement comme résident fiscal, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme

conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3 ; arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

### **E. 4.7.3**

L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

### **E. 4.7.4**

Il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, au sens de l'art. 25 par. 1 CDI CH-ES, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-2217/2018 du 28 janvier 2020 consid. 4.5.4.3). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable ou par le recours à la procédure amiable (voir ATF 142 II 218 consid. 3.7).

## **E. 5**

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (cf. consid. 5.1 infra), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 5.2 ss infra).

### **E. 5.1.1**

Sur le plan formel, il y a tout d'abord lieu de préciser que le nom de la personne concernée n'a pas été mentionné par l'autorité requérante qui s'est limitée - faute de le connaître - à indiquer un numéro de carte bancaire en sollicitant des informations nominatives et bancaires à cet égard. Or, dans plusieurs arrêts rendus en application de la CDI CH-ES, le Tribunal de céans, se basant sur la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue dans le cadre de la CDI CH-NL (cf. ATF 143 II 136), a jugé qu'il n'était pas nécessaire que la demande contienne expressis verbis le nom de la personne concernée pour que l'assistance administrative soit accordée, pour autant que les informations fournies apparaissent suffisantes pour identifier la/les personne(s) concernée(s) (cf. notamment, arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 5.1.6 ; A-2591/2017 du 5 mars 2019 consid. 5.1.1 ; A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 4.1.1 ; A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 5.2[tous les arrêts cités portent sur l'application de la CDI CH-ES]).

### **E. 5.1.2**

En l'espèce, le Tribunal relève que les conditions formelles sont toutes satisfaites dans la mesure où l'autorité requérante a indiqué la période visée, à savoir l'année (...), a procédé à la description des renseignements demandés, à préciser le nom de la banque émettrice de la carte de crédit ainsi que l'objectif fiscal qui fonde la demande. A ce sujet, elle a spécifié

qu'il s'agissait d'identifier le titulaire de la carte bancaire et, dans la mesure où celui-ci serait un résident espagnol, de vérifier si les conditions d'une taxation en application du droit fiscal espagnol seraient remplies. Au vu de la jurisprudence (cf. ATF 143 II 136), les circonstances de la présente espèce ne permettent pas de faire obstacle à l'octroi de l'assistance. Le fait que l'autorité requérante, qui ne connaît pas l'identité de la personne concernée, nourrisse de simples soupçons à son sujet, lesquels l'amènent à penser qu'il s'agit d'un contribuable espagnol à l'égard duquel un redressement fiscal est envisagé, sans pouvoir en apporter la preuve ni définir plus précisément l'objectif fiscal visé, ne sont pas des éléments probants justifiant le refus d'une demande d'entraide. Le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative contient la liste des autres conditions formelles nécessaires à sa recevabilité, conformément au ch. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES, de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites et que la pertinence vraisemblable des informations demandées est présumée respectée (cf. consid. 4.2.2 supra).

## **E. 5.2**

A l'égard des conditions de fond, il y a lieu d'observer ce qui suit.

## **E. 5.3**

Le recourant fait valoir une violation du principe de la pertinence vraisemblable à plusieurs égards.

### **E. 5.3.1**

Dans un premier temps, le recourant indique que depuis (...) il est assujéti de manière illimitée dans le canton de X.\_\_\_\_\_ et a ainsi la qualité de résident suisse au sens de l'art. 4 de la CDI CH-ES. Il en déduit ainsi que les renseignements requis ne seraient pas vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI CH-ES ou pour l'application de la législation interne espagnole. A l'appui de ses dires, il fournit, notamment, les attestations de résidence fiscale de l'Administration fiscale du canton de X.\_\_\_\_\_ des (...), (...), (...) et (...).

#### **E. 5.3.1.1**

Le Tribunal rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujéttissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. consid. 4.7.2 supra).

#### **E. 5.3.1.2**

En l'occurrence, contrairement à ce qu'invoque le recourant, la Cour de céans constate que l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujéttissement qui se retrouvent à l'art. 4 CDI CH-ES. En effet, l'autorité espagnole a indiqué qu'au vu des circonstances de faits, le titulaire de la carte bancaire pourrait être un résident espagnol soumis aux impôts sur le revenu et la fortune en Espagne. Même à considérer que le recourant était domicilié en Suisse durant la période concernée, il y aurait lieu de transmettre les informations requises à l'autorité espagnole et c'est envers elle que le recourant pourra ensuite faire valoir les griefs de fond relatifs à sa résidence (cf. consid. 4.7.2 supra). Le grief relatif à la résidence du recourant doit ainsi être rejeté.

#### **E. 5.3.2.1**

Le recourant relève également que, dans sa demande, l'autorité espagnole recherche à identifier le titulaire de la carte bancaire. Il affirme que c'est seulement dans la mesure où il serait un résident espagnol qu'il y aurait lieu de s'assurer qu'il soit soumis à une taxation fiscale en Espagne. Faute de pertinence des informations requises par rapport au but poursuivi et à l'objet de la demande, le recourant considère que la demande doit être rejetée. Il précise que l'autorité requérante n'a dans tous les cas pas indiqué les critères d'assujettissement en droit interne et conventionnel sur lesquelles elle se fonde. Le recourant considère ensuite que les informations requises seraient impropres à déterminer sa résidence fiscale, dans la mesure où l'identité d'une personne ou des banques avec lesquelles celle-ci entretient des relations ne renseigneraient en rien sur les lieux de séjour de cette dernière, leurs durées, l'existence d'un foyer d'habitation ou le centre de ses intérêts vitaux économiques. Il poursuit en indiquant que l'autorité espagnole se serait uniquement basées sur des retraits bancaires effectués en Espagne en (...). Des retraits bancaires, bien qu'ils soient fréquents et dans une zone géographique précise, ne constitueraient pas un faisceau d'indices suffisant permettant de conclure à une résidence fiscale en Espagne. Bien au contraire, lesdits retraits marqueraient une présence limitée du recourant sur le territoire espagnol. Il s'ensuivrait que les données relatives au recourant qui figurent dans la documentation à transmettre ne sont pas des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation fiscale interne de l'Etat requérant et que l'autorité inférieure doit refuser d'entrer en matière sur la demande d'assistance administrative des autorités espagnoles.

#### **E. 5.3.2.2**

Au préalable, la Cour de céans rappelle que la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. consid. 5.2.1.2 supra).

#### **E. 5.3.2.3**

Ensuite, le Tribunal relève que le recourant se méprend sur le but poursuivi par la présente procédure d'assistance dès lors qu'il ne ressort pas du libellé de la requête litigieuse que le but poursuivi par celle-ci est d'identifier le titulaire de la carte bancaire ou encore de déterminer la résidence fiscale du recourant. Au contraire, l'autorité requérante indique dans sa demande, qu'au vu de l'utilisation de la carte bancaire, l'intéressé pourrait être assujéti fiscalement en Espagne et être titulaire d'un compte bancaire non déclaré auprès d'une banque en Suisse. Partant, l'autorité requérante souhaite obtenir des informations sur son identité ainsi que sur les comptes enregistrés à son nom.

#### **E. 5.3.2.4**

Finalement, la Cour de céans rappelle que la norme de pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 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. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Une demande de renseignements ne constitue pas une pêche aux renseignements du simple fait qu'elle ne

précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. L'identification du contribuable doit cependant être possible autrement, sur la base d'informations suffisantes fournies par l'Etat requérant (cf. Commentaire sur l'art. 26 ch. 4.4 et 5.1, ég. ATF 143 II 136 consid. 6.1.2).

#### **E. 5.3.2.5**

En l'espèce, l'autorité requérante a mené des investigations précises au sujet de transactions opérées au moyen de la carte bancaire étrangères pour l'année (...). Elle a notamment identifié le numéro de la carte bancaire sur laquelle s'appuie la demande, à savoir le numéro (...). Elle a fourni une description détaillée des faits et des circonstances ayant motivé sa requête et exposé les raisons lui permettant de penser que la personne titulaire de cette carte bancaire est un contribuable espagnol qui n'aurait pas respecté la loi fiscale de son pays. A ce propos, elle cite en substance la fréquence des retraits d'argent liquide - 72 retraits en l'espace d'une année répartis sur 11 mois -, le montant de ces derniers - (...) EUR - et le fait qu'ils ont été effectués auprès de distributeurs automatiques de billets localisés dans la même zone géographique, en l'occurrence à (...), en Espagne, précisant au surplus que la carte n'avait jamais été utilisée dans des établissements commerciaux.

#### **E. 5.3.2.6**

Le Tribunal considère, à l'instar de l'AFC, que l'Etat requérant a fait valoir suffisamment de points de rattachement fiscal et que tous les faits cités sont propres à écarter l'idée que les renseignements requis ne seraient pas vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI CH-ES. Pris globalement, les éléments soulevés par l'Etat requérant sont effectivement susceptibles de fonder un soupçon à l'égard du titulaire de la carte bancaire ainsi utilisée. Il y a donc lieu de retenir, contrairement à ce que le recourant soutient, que la demande telle que formulée par l'autorité requérante respecte le principe de la vraisemblable pertinence.

#### **E. 5.3.2.7**

Par ailleurs, la condition de la pertinence vraisemblable est également réalisée dans la mesure où il est manifeste que les renseignements demandés ont un lien de connexité avec les circonstances présentées et sont de nature à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. consid. 4.3.3 supra). Dans ce contexte, il sied de rappeler qu'une demande d'assistance a précisément pour but de permettre à l'autorité requérante d'établir les faits (cf. ATF 129 II 484 consid. 4.1 ; 128 II 407 consid. 5.2.1 ; 127 II 142 consid. 5a ; ATAF 2010/26 consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 4.2.2 ; A-7049/2014 du 19 février 2016 consid. 8.2 ; A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 3.2), si bien que celle-ci n'a pas à apporter de preuve absolue mais doit démontrer l'existence de soupçons suffisants (cf. arrêts du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1 ; A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6); ce qui a été effectué in casu. En effet, il ressort du dossier que le recourant était le détenteur, durant la période investiguée, de la carte bancaire identifiée par l'autorité compétente espagnole.

#### **E. 5.3.3.1**

Le recourant se plaint également du fait que l'AFC limite son analyse du principe de la pertinence vraisemblable à la simple constatation que les renseignements requis par l'autorité espagnole correspondent à un exemple du Commentaire OCDE au sujet de cartes de crédit (Commentaire OCDE, n° 8 ad art. 26). Il poursuit son raisonnement en indiquant que ce texte est un moyen d'interprétation complémentaire sans toutefois être une réglementation, raison pour laquelle l'AFC aurait dû procéder à une analyse plus détaillée

du principe de la pertinence vraisemblable.

#### **E. 5.3.3.2**

Le Tribunal rappelle ici que l'interprétation des dispositions des CDI, qui sont conçues selon le modèle de Convention OCDE se fait non seulement à la lumière de ce texte, mais aussi de son Commentaire, que la jurisprudence a récemment qualifié d'appoint important (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.2). De plus, comme il l'a été démontré ci-dessus (cf. consid. 5.2.2.1.4 supra), l'autorité requérante a étayé de manière détaillée en quoi le comportement adopté par l'utilisation de la carte bancaire est propre à justifier des soupçons portant sur un assujettissement illimité en Espagne.

#### **E. 5.3.4**

À la lumière de ce qui précèdent, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité espagnole.

#### **E. 6**

Contenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors, le recours doit être rejeté.

#### **E. 7.1**

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 5'000 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF ; RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais, d'un même montant, déjà versée.

#### **E. 7.2**

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

#### **E. 8**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (cf. 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 (cf. art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)

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