

# **BVGer A-228/2020 vom 22. November 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-11-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-228\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-228_2020)

FR: TAF A-228/2020 du 22 novembre 2021

IT: TAF A-228/2020 del 22 novembre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Registered address in Switzerland for Mr A.\_\_\_\_\_.

#### **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 - ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

#### **E. 1.2**

Pour ce qui concerne le 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). Déposées les (...), les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

#### **E. 1.3**

Le recours déposé répond aux exigences de forme 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).

#### **E. 1.4**

En l'espèce, le recourant 1 est une 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 lui est reconnue.

#### **E. 1.5**

S'agissant des recourantes 2, 3, 4, 5 et 7, l'AFC les a informées de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF. Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure leur a

notifié la décision finale du 11 décembre 2019 en qualité de personnes habilitées à recourir, par l'entremise de leur mandataire commun. Chacune des recourantes 2, 3, 4, 5 et 7 disposent, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, la Cour retient que les recourantes 2, 3, 4, 5, et 7 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

### **E. 1.6**

S'agissant de la recourante 6, se pose la question de la capacité d'être partie et de la capacité d'ester en justice de celle-ci en lien avec sa mise en liquidation le (...) 2019 et sa radiation du registre du commerce du Canton de (...) le (...) 2021.

#### **E. 1.6.1**

La capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice sont toutes deux des conditions de recevabilité du recours (Vera Marantelli-Sonanini/Said Huber, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n. 6 ad art. 48 PA).

#### **E. 1.6.2**

Une société conserve en principe sa personnalité juridique pendant la phase de liquidation jusqu'à sa radiation du registre du commerce, bien que sa capacité d'agir soit restreinte, d'une part, par le but de la liquidation, à savoir la réalisation des actifs, le remboursement des dettes et, le cas échéant, la distribution des actifs restants aux actionnaires et, d'autre part, par les pouvoirs limités des organes de la société. La procédure d'entraide administrative ne présente un lien avec la liquidation d'une entité juridique que si les informations requises la concernant ont une contre-valeur matérielle. Autrement, faute de capacité d'agir, l'entité juridique déjà en cours de liquidation n'a pas la qualité de partie (ATAF 2017 III/1 consid. 1.2.3 ss).

#### **E. 1.6.3**

Le Tribunal constate que la recourante 6 se trouvait au stade de la liquidation au moment déjà de la notification de la décision finale de l'AFC du 11 décembre 2019 et du dépôt de son recours dans la présente cause le 13 janvier 2020 et qu'elle a été depuis radiée du registre du commerce. En outre, les informations concernant la recourante 6 requises pour la période fiscale 2012 n'ont pas de contre-valeur matérielle dans la mesure où elles sont inexistantes. En effet, la recourante 6 n'était pas constituée à cette date (elle l'a été seulement le [...] 2015). En conséquence, l'AFC a constaté dans le dispositif de sa décision finale du 11 décembre 2019 que la recourante 6 n'existait pas en 2012 et qu'il n'était donc pas possible de fournir des informations la concernant. Dès lors, la recourante 6 ne possédait pas d'intérêt à agir et ne disposait plus de la capacité d'être partie et de la capacité d'ester en justice dès sa mise en liquidation.

#### **E. 1.6.4**

En conséquence, la recourante 6 ne dispose pas de la qualité pour recourir. Le recours doit ainsi être déclaré irrecevable en tant qu'il a été formé au nom de cette personne.

### **E. 1.7**

En ce qui concerne la recourante 8 se pose la question de savoir si elle dispose d'un intérêt digne de protection à l'annulation de la décision entreprise dans la mesure où l'AFC a supprimé toute référence la concernant dans sa décision finale du 11 décembre 2019.

### **E. 1.7.1**

L'intérêt digne de protection, tel qu'énoncé aux art. 48 al.1 PA et 89 al. 1 LTF, consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait à la partie recourante en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait (ATF 138 III 537 consid. 1.2.2; arrêt du TF 2C\_1054/2016 du 15 décembre 2017 consid. 2.2). Cet intérêt doit être direct et concret (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; ATF 139 II 499 consid. 2.2 ; ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; ATF 137 II 30 consid. 2.2.2 ; ATF 131 II 361 consid. 1.2). Par ailleurs, la qualité pour recourir suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation ou la modification de la décision attaquée et cet intérêt doit exister tant au moment du dépôt du recours qu'au moment où l'arrêt est rendu (ATF 142 I 135 consid. 1.3.1 ; ATF 141 II 14 consid. 4.4). Si l'intérêt actuel n'existe plus au moment du dépôt du recours, celui-ci est déclaré irrecevable. La jurisprudence renonce exceptionnellement à l'exigence d'un intérêt actuel lorsque la contestation peut se reproduire en tout temps dans des circonstances identiques ou analogues, que sa nature ne permet pas de la trancher avant qu'elle ne perde son actualité et que, en raison de sa portée de principe, il existe un intérêt public suffisamment important à la solution de la question litigieuse (cf. ATF 142 I 135 consid. 1.3.1 ; ATF 139 I 206 consid. 1.1 ; ATF 136 II 101 consid. 1.1 ; 131 II 670 consid. 1.2).

### **E. 1.7.2**

Le Tribunal constate que l'AFC a fait droit dans la décision entreprise à la requête des recourants du 15 août 2019 relatif à la suppression d'informations concernant la recourante 8 au motif que ces informations se situeraient hors du champ d'application temporel des demandes d'entraide. Les recourants ont manifestement méconnu ce fait dans leur recours du 13 janvier 2020. Dès lors, l'intérêt actuel de la recourante 8 n'existait pas au moment du dépôt du recours. Par ailleurs le Tribunal constate que les conditions jurisprudentielles pour renoncer à l'exigence d'un intérêt actuel ne sont pas réunies en l'espèce.

### **E. 1.7.3**

En conséquence, la recourante 8 ne dispose pas de la qualité pour recourir. Le recours doit ainsi être déclaré irrecevable en tant qu'il a été formé au nom de cette personne.

### **E. 1.8**

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

### **E. 1.9**

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours (les recourants 1, 2, 3, 4, 5 et 7 seront désignés tous ensemble ci-après comme les recourants). 2.

### **E. 2**

Copies of tax returns submitted by Mr A.\_\_\_\_\_. Details of any taxes paid in Switzerland by Mr A.\_\_\_\_\_.

### **E. 2.1**

Les recourants peuvent 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 ; Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

### **E. 2.2**

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

### **E. 2.3**

Dans la présente cause, les recourants se plaignent d'abord, en substance, de la violation de leur droit d'être entendu. A titre principal, les recourants invoquent, eu égard à la résidence fiscale alléguée au (...) du recourant 1, des violations du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable. Ils se plaignent ensuite de la violation du principe de la subsidiarité par l'autorité fiscale espagnole. Subsidiairement, ils requièrent le caviardage d'informations relatives à des tiers et la suppression d'informations postérieures à la période visée. Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 ss infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la violation du droit d'être entendu (consid. 4 ss infra) qui est de nature formelle. Il exposera ensuite les conditions de l'assistance administrative (consid. 5 ss infra) et traitera enfin des questions matérielles dont il est fait grief par les recourants (consid. 6, 7 et 8 infra). 3.

### **E. 3**

Identification of entities where Mr A. \_\_\_\_\_ is registered direct or indirectly as director, manager, authorized to manage, proxy, signatory or representative;

#### **E. 3.1**

L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par la CDI CH-ES - largement calqué sur le 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], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) thèmes fiscalité conventions fiscales) - et par le ch. IV du Protocole joint à la CDI CH-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI CH-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 28 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1er juin 2007 (RO 2007 2199; FF 2006 7281). Elles ont ensuite été amendées par un protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367), en l'occurrence par ses art. 9 et 12 (FF 2011 8391, 8397 s.; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1 ; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1 ; A- 3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3 et A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

#### **E. 3.2**

Les impôts auxquels s'applique la Convention sont : l'impôt sur le revenu et sur la fortune. En ce qui concerne l'Espagne, cela comprend, entre autres, (i) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, (ii) l'impôt sur les sociétés, (iii) l'impôt sur le revenu des

non-résidents, (iv) l'impôt sur la fortune, et (v) les impôts locaux sur le revenu et sur la fortune (art. 2 al. 1 et 3 CDI CH-ES). Les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011 ; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1 ; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1 ; A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3).

### **E. 3.3**

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2012 au (...) 2012, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables. 4. Il y a lieu d'examiner en priorité dans les considérants qui suivent le grief de nature formelle tenant à la violation du droit d'être entendu.

### **E. 4**

As regards real estate owned by Mr A. \_\_\_\_\_ in Switzerland, we would be interested in learning more details about the real estate mentioned at point 4 of the request. Where appropriate, please provide us with the following information: deed of acquisition, market value or estimated valuation, use of the property (if appropriate, rental income and identification of tenants) and taxes paid on this real estate. Identification of any other real estate owned by Mr A. \_\_\_\_\_ in Switzerland (at least in [...]). If any, please provide us with the same information requested for the identified real estate.

### **E. 4.1**

Les recourants avancent en substance que l'AFC n'aurait pas examiné de manière suffisante les éléments de fait qu'ils ont présentés dans leur détermination du 15 août 2019 et qui démontreraient, selon eux, que les allégations de l'autorité fiscale espagnole seraient non conformes aux faits dans la présente cause. L'AFC n'aurait ainsi pas motivé les raisons pour lesquelles elle n'en a finalement pas tenu compte dans sa décision du 11 décembre 2019.

### **E. 4.2**

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; ATF 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. 4.3**

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), 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 ; ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; ATF 141 V 557 consid. 3 ; ATF 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. 4.4**

Savoir si l'autorité a, dans un cas particulier, respecté son obligation d'examen et suffisamment pris en considération les allégués des parties est une question qui ressort de la motivation de la décision. L'obligation de motiver figurant à l'art. 35 PA, à l'instar de celle d'examiner les allégués, constitue également un aspect du droit d'être entendu prévu à l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. Häfelin/Haller/Keller/Turnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10e éd. 2020, n. 838). Ce devoir impose à l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire parvienne à la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours soit en mesure d'exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision de manière que l'intéressé se rende compte de la portée de celle-ci et l'attaque en connaissance de cause. Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et de traiter les problèmes pertinents. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents. L'essentiel est que la décision indique clairement les faits qui sont établis et les déductions juridiques qui sont tirées de l'état de fait déterminant (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2 et les réf. cit. ; ATF 130 II 530 consid. 4.3 ; arrêt du TF 8C\_372/2020 du 19 avril 2021 consid. 3.1 ; ATAF 2013/46 consid. 6.2.3 et 6.2.5 ; arrêts du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 5.1 ; A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 5.1). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (cf. ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêts du TF 4A\_266/2020 du 23 septembre 2020 consid. 4.1 et 4A\_135/2019 du 8 juillet 2019 consid. 4.1).

#### **E. 4.5**

En l'espèce, la motivation de la décision du 11 décembre 2019 de l'autorité inférieure permet de comprendre les éléments qui ont été retenus et pourquoi ils l'ont été. En particulier, il ressort des considérants de la décision attaquée et en particulier de la référence à la jurisprudence du Tribunal fédéral sur le principe de la bonne foi en lien avec la résidence fiscale (ATF 142 II 218) que l'AFC a estimé ne pas avoir à examiner la question de la résidence fiscale au plan international du recourant 1 et que cette question n'avait pas d'influence sur la présomption de bonne foi de l'Etat requérant. La référence que l'AFC a ensuite faite aux circonstances avancées par l'autorité fiscale espagnole pour retenir un domicile fiscal en Espagne explique, certes de manière implicite, que les allégations des recourants concernant la résidence fiscale au (...) du recourant 1 et les preuves produites à cet égard n'étaient pas de nature à remettre en cause la bonne foi de l'autorité fiscale espagnole. L'AFC n'avait ainsi pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits et moyens de preuve invoqués par les parties dans la procédure de première instance. C'est à bon droit qu'elle s'est limitée dans sa décision du 11 décembre 2019 à l'examen de la question décisive, à savoir l'absence de renversement de la présomption de la bonne foi.

#### **E. 4.6**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du droit d'être entendu par l'AFC. 5. Les conditions de l'assistance administrative pertinentes dans la présente cause, à savoir les aspects formels de celle-ci (consid. 5.1 infra), la norme de la pertinence vraisemblable (consid. 5.2 infra), le principe de la bonne foi (consid. 5.3 infra), les règles applicables en matière de résidence fiscale concurrente consid. 5.4 infra) et le principe de la

subsidiarité (consid. 5.5 infra), sont exposées à la suite.

## **E. 5**

As regards the other investments mentioned under letter E., please provide us with the following information: a) Ownership documents b) Opening and closing balances c) Profits obtained d) Detail of acquisitions and sales e) Detail of taxes paid (withholding taxes)

### **E. 5.1**

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. 5.2.1**

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 la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (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 (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 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 (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

#### **E. 5.2.2**

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

consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5.3 infra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

### **E. 5.2.3**

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

### **E. 5.3.1**

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 contradictions 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. 5.3.2**

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. 5.4.1**

En matière de résidence fiscale d'une personne, il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s. ; ATF 142 II 218 consid. 3.6).

#### **E. 5.4.2**

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 25bis par. 1 in fine CDI CH-ES, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse comme Etat requis mais l'Etat requérant et un autre Etat, les critères d'assujettissement invoqués dans la demande d'assistance doivent exister dans la législation interne de l'Etat requérant. Dans ce contexte, la Suisse en tant qu'Etat requis se fie, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats aux allégations de l'Etat requérant, à moins qu'il puisse être immédiatement démontré que le critère d'assujettissement invoqué par ce dernier est inexistant dans sa législation interne (arrêt du TAF A-4204/2018 du 28 octobre 2020 consid. 2.4.4). 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 donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

#### **E. 5.4.3**

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. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. 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 ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3).

#### **E. 5.4.4**

Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; 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 entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 25 par. 1 MC OCDE ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

### **E. 5.5.1**

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

### **E. 5.5.2**

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 5.2 infra ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

### **E. 5.5.3**

Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, 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 (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; 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. 5.5.4**

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. 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 (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). 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 (arrêts du TAF A-1864/2019 du 10 septembre 2021 consid. 5.5 avec réf.) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-105/2021 du 24 septembre 2021 consid. 6.2.6) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-106/2020 du 21 septembre 2021 consid. 6.7 et A-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 8.2 avec réf.). 6. Le Tribunal examinera dans les considérants qui suivent le grief des recourants tenant à des violations du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable, eu égard à la résidence fiscale alléguée au (...) du recourant 1.

## **E. 6**

Details about any loans granted by the entity B.\_\_\_\_\_. Where appropriate, please provide us with the loan agreements and the relevant underlying documentation. · Please inform us about the taxes paid on these loans. · ·

### **E. 6.1**

Les recourants contestent la résidence en Espagne du recourant 1 pour l'année 2012, telle que celle-ci a été retenue par l'autorité fiscale espagnole. A leur sens, les documents produits au cours de la procédure démontreraient que les divers éléments sur lesquels l'Etat requérant se fonde pour retenir la résidence fiscale en Espagne du recourant 1 durant la période concernée seraient erronés. Ces documents seraient par ailleurs propres à remettre en cause les faits tels qu'exposés par l'Etat requérant. Partant, les recourants invoquent une violation du principe de la bonne foi de la part de l'autorité fiscale espagnole et remettent en cause la pertinence vraisemblable des informations demandées.

### **E. 6.2**

Le Tribunal rappelle que l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant et à rendre une demande d'assistance administrative manifestement erronée (cf. consid. 5.4.2 supra). En présence d'un conflit de résidence, la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale qui a été conclue entre l'Etat requérant et l'Etat requis, respectivement dans la législation interne de l'Etat requérant (cf. consid. 5.4.2 supra). En l'occurrence, la Cour de céans constate que l'autorité requérante a indiqué les raisons lui permettant de considérer que le recourant 1 résidait en Espagne durant la période sous contrôle. L'autorité requérante a expliqué que le recourant 1 avait passé 183 jours en Espagne en 2012, que ses proches vivaient en Espagne et qu'il détenait directement ou indirectement des biens immobiliers, des sociétés et des comptes bancaires en Espagne. Ces éléments de fait constituent des indications suffisantes pour supposer une possible résidence fiscale du recourant 1 en Espagne. La conformité des demandes d'assistance présentées par l'autorité fiscale espagnole avec la CDI CH-ES est ainsi établie.

### **E. 6.3**

Quant aux allégations et aux pièces produites par les recourants, notamment celles tendant à démontrer l'absence de relations personnelles et familiales du recourant 1 en Espagne ainsi que l'attestation de résidence fiscale pour les années 2021 et 2013 de l'autorité fiscale (...), celles-ci ne sont pas de nature à exclure d'emblée l'existence d'une résidence fiscale en Espagne et ainsi à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante. S'agissant plus spécifiquement du rapport intitulé « Acuerdo de liquidacion » établi le (...) 2018 par l'autorité fiscale espagnole, donc postérieurement aux demandes d'assistance en cause, celui-ci, en retenant 257 jours de présence en Espagne en 2012 du recourant 1, loin d'infirmar la position de l'autorité requérante contenue dans les demandes d'assistance est de nature à renforcer la crédibilité de celle-ci. Il appartient de toute façon aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à la résidence du recourant 1 devant les juridictions espagnoles (cf. consid. 5.4.4 supra).

### **E. 6.4**

S'agissant du principe de la pertinence vraisemblable, il apparaît tout d'abord en l'espèce, que les requêtes d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES. Elles mentionnent en effet, le nom de la personne concernée, la période visée par la demande, soit l'année 2012, la description des renseignements demandés, l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'« Individual Income Tax and Capital Tax », ainsi que les noms des entités détentrices des documents demandés. Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 5.1 supra). Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 5.2.2 supra). En l'espèce, l'autorité fiscale espagnole a demandé la transmission d'informations afin de pouvoir vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial du recourant 1 qu'elle considère comme un résident espagnol en vue d'effectuer sa taxation correcte en Espagne. Pour ce faire, elle a requis de la documentation de nature bancaire, fiscale, immobilière et patrimoniale concernant le recourant 1 et concernant des sociétés dont celui-ci serait l'ayant droit économique. A cet égard, le Tribunal observe que les informations demandées sont propres à définir l'imposition en Espagne du recourant 1. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans les demandes d'assistance de l'autorité fiscale espagnole et les documents requis de sorte que la transmission des documents demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable.

### **E. 6.5**

Dans la mesure où l'Etat requérant dispose comme en l'espèce d'éléments tendant à fonder un assujettissement à l'impôt en Espagne, à tout le moins sous l'angle de la vraisemblance et que les faits présentés par l'autorité requérante ne peuvent être invalidés d'emblée sur la base d'erreurs, de lacunes ou de contradictions manifestes, il n'y a aucune raison de douter de la bonne foi de l'autorité fiscale espagnole et de remettre en cause la pertinence des informations requises dans le cas présent.

### **E. 6.6**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale espagnole. 7. Le Tribunal

examinera le grief des recourants tenant à une violation du principe de subsidiarité dans les considérants qui suivent.

## **E. 7**

Financial Statements submitted by the entity B.\_\_\_\_\_.

### **E. 7.1**

Les recourants font valoir que l'autorité fiscale espagnole n'aurait pas respecté le droit de procédure interne pour notifier l'ouverture de la procédure fiscale dans le seul but d'interrompre le délai de prescription du droit de taxer. Par le dépôt des demandes d'assistance administrative des (...) 2018, l'autorité fiscale espagnole auraient en outre utilisé la clause d'échange d'informations de manière détournée, c'est-à-dire uniquement dans le but de prolonger ledit délai de prescription. Enfin, estimant que la prescription n'aurait pas été valablement interrompue, les recourants affirment que le droit de taxer le recourant 1 pour l'année 2012 serait aujourd'hui prescrit.

### **E. 7.2**

En l'espèce, l'autorité requérante a indiqué dans les courriers d'accompagnement de ses huit demandes d'assistance que toutes les possibilités d'obtenir des informations dans sa propre juridiction ont été épuisées, à l'exception de celles qui auraient impliqué un effort disproportionné (cf. let. A.c supra). Elle a en outre mentionné dans ses demandes que ses sources d'information internes ont été entièrement épuisées. Ces déclarations reviennent en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. consid. 5.3.2 supra), l'Etat requis n'a pas à remettre en question, à moins de doutes sérieux ou de contradictions manifestes, les affirmations de l'Etat requérant, qui déclare avoir respecté le principe de subsidiarité. Il n'existe en l'occurrence aucun élément concret ou de doute sérieux permettant à l'autorité de céans de remettre en question les déclarations de l'autorité requérante. En effet, les allégations des recourants ne sont manifestement pas de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'état requérant quant au respect du principe de subsidiarité. Le grief des recourants à cet égard doit être rejeté.

### **E. 7.3**

Par ailleurs, le Tribunal relève que la question de l'acquisition de la prescription des créances fiscales en cause est de la compétence des autorités espagnoles. Il appartient en effet auxdites autorités d'interpréter leur propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. consid. 5.5.4 supra). Pour cette raison, ni l'AFC, ni le TAF n'ont la compétence de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'autorité requérante pour décider de la pertinence de la demande d'assistance. Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes espagnoles (cf. consid. 5.5.4 supra).

### **E. 7.4**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité fiscale espagnole.

## **E. 8**

Le Tribunal examinera dans les considérants qui suivent les griefs des recourants tenant à l'absence de caviardage de la part de l'AFC des noms de tiers non concernés par la présente affaire.

### **E. 8.1**

Les recourants font grief à l'AFC de laisser figurer, sur les documents destinés à être remis à l'autorité requérante et dans les informations qu'elle entend lui transmettre, les noms de Madame (...), née (...), et de Monsieur (...).

### **E. 8.2**

Une 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 et 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 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue 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. Selon la jurisprudence, 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 ; ATF 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 ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; ATF 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. 8.3**

Dans sa réponse du 2 mars 2020, l'AFC a expliqué que Madame (...), née (...), soeur du recourant 1, apparaissait dans un acte de vente par lequel elle avait vendu ses parts de copropriété à son frère. C'est par cet acte, qui produisait encore ses effets durant la période concernée par les demandes d'assistance administrative, que le recourant 1 avait acquis un bien qui faisait partie de ses avoirs mondiaux, lesquels doivent être déclarés à l'autorité fiscale espagnole. Il existait donc un lien évident entre la personne concernée et Madame (...), née (...). La mention du nom de cette dernière dans les documents que l'AFC entendait transmettre aux autorités requérantes constituait une information vraisemblablement pertinente, ne pouvant être caviardée. Par ailleurs, il ne pouvait lui être reproché de procéder à un quelconque échange spontané d'informations des lors que l'autorité requérante avait expressément demandé à recevoir l'acte d'acquisition par le recourant 1 d'un bien immobilier. L'AFC a également expliqué que le nom de Monsieur (...) figurait parmi les informations que l'AFC entendait transmettre à l'autorité fiscale espagnole car celle-ci souhaitait connaître l'identité des actionnaires, managers, directeurs, signataires ainsi que des mandataires de la recourante 4. Dans la mesure où Monsieur (...) était actionnaire, avec le recourant 1 de cette société, cette information était pertinente et ne pouvait être considérée comme un échange spontané d'informations.

#### **E. 8.4**

D'après l'analyse des documents et réponses que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante et les explications de l'autorité inférieure, le Tribunal estime que la mention des noms de Madame (...), née (...), et de Monsieur (...) apparaît non seulement vraisemblablement pertinente pour l'évaluation de la situation fiscale du recourant 1 mais également nécessaire pour répondre aux questions des demandes d'assistance. C'est donc à bon droit que l'AFC n'a pas anonymisé les noms de ces personnes dans les documents et informations destinés à être remis à l'autorité requérante. Dans ces conditions, le grief des recourants doit être rejeté.

#### **E. 9**

Le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 11 décembre 2019 prévoit que : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes espagnoles que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25bis par. 2 CDI CH-ES). Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourants n'ont pas fourni d'élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 6.2 s. supra), aucune raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité n'existe. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre du recourant 1 dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 25bis CDI CH-ES.

#### **E. 10**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

#### **E. 11**

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 (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 de 5'000 francs déjà versée.

#### **E. 12**

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

#### **E. 13**

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 lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le

dispositif est porté à la page suivante)

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