

BVGer A-3057/2022 vom 2. Februar 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-02-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3057_2022

FR: TAF A-3057/2022 du 2 février 2023

IT: TAF A-3057/2022 del 2 febbraio 2023

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 - 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). Déposée le (...) 2021, 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).

E. 1.4

En l'espèce, le recourant 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. S'agissant de la recourante, l'AFC l'a informée de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 9 juin 2022 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que celle-ci dispose d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, la recourante dispose également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

E. 1.5

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 ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 1.6).

E. 1.6

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

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/Kayser, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3e éd., 2022, n°2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8e éd., 2020, 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 ; 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.3

En l'espèce et en substance, les recourants estiment que l'AFC a constaté de manière inexacte les faits, en particulier en lien avec la résidence fiscale du recourant. A ce propos, ils reprochent à l'AFC de se fier aux allégations contenues dans la demande d'assistance, quand bien même l'autorité requérante n'a apporté aucun élément concret qui confirme que le recourant était domicilié en Espagne en 2015. Il en découlerait que les renseignements requis ne seraient pas vraisemblablement pertinents et que la demande d'assistance administrative s'apparenterait à une pêche aux renseignements. Enfin, dans la mesure où le recourant aurait répondu à toutes les questions de l'autorité fiscale espagnole et produit les documents requis dans le cadre de la procédure interne espagnole, la demande d'entraide violerait le principe de subsidiarité. Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) ainsi que la forme de celle-ci (consid. 4 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative (consid. 5 infra), avant de traiter les griefs des recourants relatifs à la constatation inexacte des faits par l'autorité inférieure et aux violations alléguées des principes de pertinence vraisemblable et de subsidiarité (consid. 6 et 7 infra).

E. 3.1

L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25bis CDI CH-ES - largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) - et par le ch. IV du Protocole joint à la CDI CH-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI CH-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 28 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 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 ses art. 9 et 12 (FF 2011 8391, 8397 s. ; arrêt du TAF A-2376/2021 du 1er février 2022 consid. 3.1).

E. 3.2

La Convention s'applique aux impôts sur le revenu et la fortune, dont notamment, en ce qui concerne l'Espagne, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (i), l'impôt sur les sociétés (ii), l'impôt sur le revenu des non-résidents (iii), l'impôt sur la fortune (iv) et les impôts locaux sur le revenu et la fortune (v) (art. 2 par. 1 et 3 let. a CDI CH-ES). Les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance relatives aux années de taxation 2010 et suivantes (art. 13 par. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011), de sorte que la présente affaire, qui porte sur la période fiscale du (...) au (...) 2015, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

E. 4.1

Sur le plan formel, la demande de renseignements doit indiquer les éléments qui ressortent du ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES, à savoir (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 de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat 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. Cette liste d'indications sur le contenu de la demande 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 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 4.2

En l'espèce, il apparaît que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité fiscale espagnole contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES. Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations suffisent en principe à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause.

E. 5.1.1

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 des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit Administratif et de droit Fiscal 2017 II 336, 363 [RDAF]). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis - clé de voûte de l'échange de renseignements (entre autres, ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles soient pertinentes pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. 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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3 ; sur la condition de la bonne foi, 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).

E. 5.2.1

La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet 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. La détermination de la résidence fiscale au plan international est ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.6 ; 142 II 161 consid. 2.2.1). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; 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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

E. 5.2.2

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 assujéti 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 (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 4.6 ; A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1). Ainsi, une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne concernée (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2).

E. 5.2.3

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats, dont la Suisse, comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la

Convention au sens de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES s'apprécie à l'aune des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujettis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (ATF 145 II 112 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5 et 3.6 ; 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). 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. 5.2.4

Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse mais un Etat tiers, le fait que la personne visée par une demande d'assistance administrative puisse être considérée comme résidente fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne remet pas en cause la présomption de bonne foi de ce dernier ni la pertinence vraisemblable de la demande, si l'Etat requérant indique dans sa demande toutes les informations requises par la convention applicable, respectivement par son protocole (consid. 4.1 supra). Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une pêche aux renseignements, portent sur des éléments, notamment sur l'objectif fiscal visé, qui permettent d'en inférer que l'Etat requérant considère la personne visée comme faisant partie de ses contribuables. L'existence d'un assujettissement fiscal illimité dans un autre Etat que l'Etat requérant ne suffit pas pour que l'Etat requis doive exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard (ATF 142 II 218 consid. 3.7 in fine ; 142 II 161 consid. 2.4), et encore moins de refuser une demande d'assistance administrative pour ce motif (arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

E. 5.3

Le principe de la bonne foi s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.4.1). 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées).

E. 5.4

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se

conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2 ; A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

E. 5.5.1

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 (ATF 144 II 206 consid. 3.3). 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 d'une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêt du TAF A-6333/2019 du 27 janvier 2022 consid. 8.2 et le réf. citées).

E. 5.5.2

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-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 4.10 ; A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 6.5.2). 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). 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. 6.1

Dans un premier grief, les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir procédé à une constatation inexacte des faits en retenant que la demande d'assistance administrative a été formulée de manière suffisamment claire. L'état de fait présenté par l'autorité fiscale espagnole, sur lequel l'AFC s'est fondée pour rendre sa décision finale du 9 juin 2022, serait faux et ne s'appuierait sur aucun élément concret au dossier. A cet égard, les pièces produites par les recourants à l'appui de leurs observations du 12 novembre 2022 - qui n'auraient en outre pas été prises en compte par l'AFC dans la décision querellée - démontreraient d'une part que le recourant aurait répondu à toutes les demandes d'informations de l'autorité fiscale espagnole et, d'autre part, qu'il aurait été résident fiscal (...) durant l'année 2015.

E. 6.2

Au préalable, le Tribunal souligne que la demande de l'autorité requérante ne peut être qualifiée d'erronée ou d'incomplète en raison de la résidence fiscale alléguée du recourant au (...). En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne

foi de l'Etat requérant (consid. 5.2.3 supra).

E. 6.3

En l'espèce, il ressort du libellé de la requête que dans le cadre de l'enquête fiscale nationale, le recourant a déclaré ne pas avoir résidé en Espagne durant l'année 2015, sans toutefois pouvoir prouver ses allégations. L'autorité requérante expose que plusieurs éléments mènent à penser que, contrairement à ses dires, le recourant y demeurerait durant la période concernée. A cet égard, elle précise que selon les informations en sa possession, le recourant est propriétaire de plusieurs biens immobiliers sis en Espagne et est usufruitier d'une maison à (...); deux des biens immobiliers en question laissent en outre apparaître une forte consommation en eau, respectivement en électricité. L'autorité requérante relève encore que le recourant est actionnaire unique de la société espagnole C._____, laquelle est étroitement liée à deux autres sociétés espagnoles ayant leurs sièges respectifs en (...). L'autorité requérante a pu établir que l'une des maisons du recourant a été acquise par le biais des sociétés (...) susmentionnées et que la société C._____ possède des biens immobiliers sur le territoire espagnol pour une valeur de (...) EUR au (...) 2015. En outre, cette société aurait acquis une voiture de luxe dans le courant de l'année 2015, enregistrée en Espagne et payée par virement bancaire depuis un compte Suisse détenu par le recourant auprès de la banque. Par ailleurs, le recourant détient deux comptes bancaires espagnols. L'autorité fiscale espagnole précise enfin que le but poursuivi par la requête est d'obtenir des informations quant aux éventuels biens immobiliers du recourant en Suisse et quant au(x) compte(s) bancaire(s) qu'il y détient. Elle estime que ces informations lui permettront de déterminer la résidence fiscale du recourant et d'établir le montant des impôts édués en Espagne en fonction du régime auquel ce dernier doit être soumis. Les pièces produites par les recourants en lien avec une éventuelle domiciliation au (...) ne sont pas de nature à remettre en cause les faits allégués dans la demande d'entraide par l'autorité requérante, dans la mesure où elles n'excluent pas l'existence d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence l'Espagne. Dans ces circonstances, le Tribunal constate qu'il ressort du libellé clair et sans équivoque de la requête espagnole que l'autorité requérante soupçonne le recourant d'avoir eu son domicile fiscal en Espagne pendant la période concernée et qu'elle cherche à pouvoir le confirmer.

E. 6.4

Partant, en application du principe de la confiance (consid. 5.3 supra), la Cour de céans conclut que les allégations des autorités espagnoles figurant dans la demande du (...) 2021 ne sauraient être mises en doute, faute pour les recourants d'avoir apporté des éléments établis qui prouveraient que la requête serait erronée. Par conséquent et dans la mesure où il n'est ni établi ni allégué que le recourant est assujéti à l'impôt de manière illimitée en Suisse, celle-ci ne doit pas exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard, et ne doit pas non plus vérifier le critère de rattachement à l'impôt en Espagne (consid. 5.2.3 supra). Pour le surplus, la contestation par les recourants de la résidence du recourant en Espagne constitue une question de fond que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (consid. 5.2.1 infra). Il appartiendra au recourant de faire valoir ses griefs en lien avec sa résidence fiscale au (...) devant les juridictions espagnoles.

E. 6.5

Il découle de ce qui précède qu'il ne saurait être retenu que l'AFC a procédé à une constatation inexacte des faits en se fiant aux éléments de faits apportés par l'autorité requérante dans le cadre de sa demande d'assistance administrative.

E. 7.1

Les recourants allèguent ensuite une violation du principe de pertinence vraisemblable à plusieurs égards.

E. 7.1.1

Dans un premier grief en lien avec la violation de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, les recourants avancent avoir apporté suffisamment d'éléments concrets permettant de douter de la pertinence vraisemblable des informations sollicitées par l'autorité fiscale espagnole et reprochent à l'AFC de ne pas avoir tenu compte de ces arguments dans la décision querellée. Ils relèvent en particulier, dans la lignée de leur premier grief (consid. 6.1 supra), que les informations contenues dans la demande d'entraide sont fausses et ne permettent pas de légitimer une résidence fiscale du recourant en Espagne, notamment au vu des éléments factuels présentés par les recourants à l'appui de leurs observations du 12 novembre 2021. Contrairement aux allégations de l'autorité requérante, le recourant aurait répondu à toutes les demandes de l'autorité fiscale espagnole et aurait produit les pièces justificatives attestant de sa résidence fiscale au (...) durant la période concernée. Les recourants estiment que dans le mesure où l'autorité requérante envisage une résidence éventuelle du recourant dans un autre pays que l'Espagne durant la période sous contrôle, elle ne sait pas ce qu'elle recherche, le but visé par l'autorité fiscale espagnole n'étant pas clair. Dans ces circonstances, la demande espagnole s'apparenterait à une pêche aux renseignements prohibée.

E. 7.1.2

La Cour de céans rappelle au préalable que la demande d'entraide contient tous les éléments requis par le ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES (consid. 4 supra). Ainsi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient en principe suffire à démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités. Il convient encore de relever que l'on ne peut pas attendre de l'autorité requérante qu'elle expose dans sa demande d'assistance administrative les faits déterminants de manière complète et sans erreurs. Cela ne serait pas compatible avec le sens et le but de l'assistance administrative puisque des points restés obscurs jusqu'ici doivent encore être éclaircis sur la base d'informations et de documents se trouvant dans l'Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Partant, l'autorité requise n'a pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents requis se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Elle ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants, de sorte que la demande se présente comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (ATF 142 II 161 consid. 2.1.2). Le Tribunal relève en outre que la pêche aux renseignements se définit, dans le domaine de l'assistance administrative, comme une requête présentée sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir des informations fiscalement pertinentes (Message du Conseil fédéral du 23 novembre 2011 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la Convention du 26 avril 1996 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, FF 2011 8391, 8400). Or, en l'espèce, l'autorité requérante indique expressément que le recourant fait

l'objet d'un contrôle fiscal en Espagne en lien avec ses obligations déclaratives dans le cadre de l'impôt sur le revenu et/ou de l'impôt sur le revenu des non-résidents pour l'année 2015. Dans ce contexte, la demande d'entraide vise à obtenir des renseignements sur les éventuels biens immobiliers du recourant en Suisse ainsi que sur le(s) compte(s) bancaire(s) détenu(s) par ce dernier auprès de la banque, de sorte d'une part, à déterminer le domicile fiscal du recourant durant l'année 2015 et, d'autre part, à établir le montant des impôts éventuellement élués. A cet égard, il est normal que l'autorité requérante énonce des hypothèses quant au domicile fiscal du recourant durant l'année 2015 dans la mesure où, bien qu'elle le soupçonne d'avoir résidé en Espagne, elle cherche à confirmer cette information par le biais de l'assistance administrative. Comme déjà mentionné ci-avant (consid. 4 supra), la demande mentionne, outre l'identité de la personne concernée et de la banque détentrice de renseignements, le numéro du compte visé. L'autorité fiscale espagnole énumère dans sa demande les liens que le recourant présente avec l'Espagne, à savoir en particulier les relations étroites qu'il entretient avec plusieurs sociétés espagnoles, les divers biens immobiliers dont il est directement ou indirectement propriétaire et les comptes bancaires qu'il y détient. De plus, l'autorité requérante décrit précisément les renseignements qui lui sont nécessaires afin d'établir la résidence fiscale du recourant pour l'année 2015 et les éventuels revenus non déclarés au fisc espagnol. Il découle dès lors des considérants précédents que la requête d'entraide en cause ne constitue manifestement pas une pêche aux renseignements prohibée compte tenu de sa précision et de son but fiscal clairement défini. Le grief des recourants doit ainsi être rejeté.

E. 7.1.3

S'agissant de l'argument des recourants selon lequel l'AFC n'aurait pas tenu compte des pièces produites à l'appui de leurs observations du 12 novembre 2021, la Cour de céans constate ce qui suit. Certes il est vrai que dans la décision querellée, l'autorité inférieure ne se détermine pas spécifiquement sur les pièces fournies par les recourants en lien avec le domicile du recourant au (...) ou en lien avec l'enquête fiscale interne. L'AFC expose toutefois de manière circonstanciée pourquoi elle est d'avis que, dans le cas d'espèce, le principe de pertinence vraisemblable en lien avec la détermination de la résidence fiscale du recourant et avec la prétendue pêche aux renseignements est rempli (décision finale du 9 juin 2022, p. 6 ss ch. 4 a). Elle relève très justement que la contestation du recourant de sa résidence fiscale en Espagne constitue une question de fond qu'elle n'a pas à aborder au stade de l'assistance administrative, ce d'autant moins que ce dernier n'allègue pas avoir été assujéti en Suisse durant la période concernée. A ce titre, les différentes pièces produites par les recourants n'étaient pas de nature à remettre en cause les circonstances exposées par l'autorité fiscale espagnole dans sa demande, comme cela a déjà été exposé par le Tribunal ci-dessus (consid. 6.3 supra). L'argumentation juridique exposée par l'AFC répond aux griefs avancés par les recourants. Partant, il ne saurait être reproché à l'autorité inférieure d'avoir ignoré certains éléments des observations des recourants.

E. 7.2.1

Dans un second volet ayant trait au grief de la violation de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, les recourants avancent que la documentation bancaire ne serait pas pertinente pour déterminer si le recourant était ou non résident fiscal espagnol durant l'année 2015. Il en découlerait que les renseignements requis échapperaient à la condition de la pertinence vraisemblable.

E. 7.2.2

Comme le Tribunal l'a déjà énoncé ci-dessus et contrairement à ce qu'invoquent les recourants, la Cour de céans ne saurait considérer que les éléments contenus dans la demande d'assistance administrative espagnole sont faux (consid. 6.3 supra). Le Tribunal relève à ce propos que les recourants interprètent de manière erronée le but de la demande d'assistance administrative. L'état de fait de la requête ne peut être mis en doute, faute pour les recourants d'avoir apporté des éléments concrets et établis pouvant le contraire (consid. 6.3 supra). En l'espèce, au vu du libellé sans équivoque de la demande, en particulier des nombreux éléments en possession de l'autorité fiscale espagnole, le recourant est soupçonné d'avoir résidé fiscalement en Espagne durant la période visée. En effet, l'autorité requérante expose clairement tous les indices qui lui font penser que le recourant aurait, contrairement à ses allégations, résidé en Espagne durant la période visée par la requête (faisceau d'indices énuméré au consid. 6.3 supra). Partant, le Tribunal retient que le but de la requête est tant la détermination de la résidence fiscale du recourant que sa correcte taxation. Pour ce faire, l'autorité fiscale espagnole a expressément requis les formulaires d'ouverture de compte, les documents KYC et CDD et les relevés bancaires de l'année 2015 quant à tous les comptes dont le recourant pourrait être, en son seul non ou conjointement, titulaire, ayant droit économique ou disposer du droit de signature auprès de la banque, notamment pour le compte déjà identifié (...). A cet égard, le Tribunal observe que les informations demandées sont propres à définir l'assiette de l'impôt du recourant en Espagne. De plus, ces informations sont susceptibles d'apporter des précisions quant à la résidence fiscale du recourant durant la période sous contrôle. Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que les informations que l'AFC entend transmettre en lien avec les avoirs bancaires détenus par le recourant en Suisse satisfont à la condition de la pertinence vraisemblable dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit dans la demande et le but visé par celle-ci.

E. 8.1

Dans un dernier grief, les recourants avancent que dans le cadre de l'enquête fiscale interne espagnole, l'autorité fiscale compétente a reçu, en date du (...) 2022, tous les documents d'ouverture de compte et les formulaires KYC relatifs aux comptes des recourants ainsi que les relevés bancaires desdits comptes pour l'année 2018. Les recourants en veulent pour preuve le récépissé du même jour de l'autorité espagnole, accusant réception de la documentation susmentionnée. Bien qu'au moment du dépôt de la demande du (...) 2021, celle-ci remplissait le principe de subsidiarité, les recourants estiment que l'autorité requérante aurait dû annuler sa requête d'entraide une fois les renseignements recherchés fournis par les recourants dans le cadre de la procédure interne, sans quoi elle se rendrait alors coupable d'une violation du principe de subsidiarité.

E. 8.2

En l'espèce, il sied d'abord de rappeler que le contrôle du respect du principe de subsidiarité consiste à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été déposée qu'une fois que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (consid. 5.5 supra). En d'autres termes, ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire. En l'occurrence, le Tribunal constate que l'autorité fiscale espagnole a expressément mentionné dans sa requête avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national (« it has exhausted all regular sources of information available under its

domestic tax procedure » (...) de la demande). En outre, il ressort de la demande que malgré les demandes du service fiscal compétent, le recourant n'a pas répondu aux demandes d'informations dudit service. Compte tenu du principe de la confiance qui gouverne les relations internationales (consid. 5.3 supra), il n'y a pas lieu de remettre en question l'affirmation de l'autorité fiscale espagnole confirmant l'épuisement des voies internes, affirmation qui n'est au demeurant pas contestée par les recourants.

E. 8.3

Quant à l'argument des recourants selon lequel l'autorité requérante aurait obtenu, postérieurement au dépôt de la demande d'assistance administrative, les documents recherchés directement de la part du recourant dans le cadre d'une procédure interne espagnole, il n'est pas déterminant. En effet, l'issue d'une éventuelle coopération entre les recourants et l'autorité fiscale espagnole compétente est insuffisante en soit pour établir une violation du principe de subsidiarité, dans la mesure où, d'une part, elle n'offre aucune garantie de crédibilité et d'exhaustivité, et, d'autre part, que de jurisprudence constante, il est admis que l'assistance puisse servir à la confirmation, infirmer ou vérifier les informations déjà en possession de l'autorité requérante (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-3049/2019 du 8 septembre 2020 consid. 7.1.2.2 ; consid. 5.5.2 supra).

E. 8.4

Pour le surplus, le Tribunal souligne qu'il ressort des pièces produites par les recourants que les documents fournis ne sont pas tous en lien avec les renseignements recherchés par le biais de l'assistance administrative et que certains ne concernent pas l'année fiscale 2015.

E. 8.5

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

E. 9

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.

E. 10

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. 11

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. 12

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.