

BVGer A-4330/2022 vom 2. Mai 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-05-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4330_2022

FR: TAF A-4330/2022 du 2 mai 2023

IT: TAF A-4330/2022 del 2 maggio 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). Formée le (...) 2020, 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, les recourants 1, 2 et 3 sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF (cf. Faits, let. A.b supra), de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

E. 1.5

S'agissant de la recourante 4, celle-ci est titulaire du compte bancaire sur lequel porte la demande d'assistance (cf. Faits, let. B.d supra). Elle a été informée de la procédure

d'assistance administrative et, dans un deuxième temps, l'autorité inférieure lui a notifié, en qualité de personne habilitée à recourir, la décision finale du 24 août 2022. La recourante 4 dispose, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, le Tribunal retient que la recourante 4 dispose également de la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA.

E. 1.6

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 (art. 20 al. 1 LAAF). L'AFC peut toutefois retirer l'effet suspensif à un éventuel recours dans une décision finale, car celle-ci n'a généralement pas pour objet une prestation pécuniaire dans le domaine de l'assistance administrative internationale. Après le dépôt du recours, la même compétence revient au TAF en tant qu'autorité de recours, à son président ou au juge instructeur (cf. art. 19 al. 3 LAAF en relation avec l'art. 55 al. 2 PA). En l'espèce, le recours a donc un effet suspensif de par la loi et celui-ci n'a jamais été retiré. Les recourants ne disposent dès lors d'aucun intérêt digne de protection à requérir le constat de l'effet suspensif dans la présente cause (cf. arrêt du TAF A-47/2020 du 12 mars 2021 consid. 1.3). Par conséquent, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur le chef de conclusions des recourants formulé à titre préalable et visant à ce que l'effet suspensif du recours soit constaté.

E. 1.7

Cela étant précisé, sous réserve du consid. 1.6 supra, 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 et 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.3

En l'espèce, les recourants avancent d'abord que l'AFC aurait abusé de son pouvoir d'appréciation en interprétant et modifiant le contenu initial de la requête de l'autorité fiscale espagnole en ce qui concerne la ou les personne(s) visée(s) par la demande. Ils estiment ensuite que les informations que l'AFC entend transmettre reposeraient sur une constatation inexacte des faits dans la mesure où elles mentionneraient, de façon totalement erronée, le recourant 2 et la recourante 3 comme ayants droit économiques de la relation bancaire en question. Enfin, les recourants considèrent que leur droit d'être entendu aurait été violé par l'AFC, dans la mesure où celle-ci n'aurait pas exposé, dans sa décision finale, les raisons

pour lesquelles elle n'a pas tenu compte de la nouvelle pièce produite par les recourants le 21 avril 2022, à savoir le courriel de la détentrice d'informations du (...) 2021. Le Tribunal se prononcera en premier lieu sur le grief de nature formelle des recourants tenant à la violation de leur droit d'être entendu (consid. 3 infra). En effet, dans la mesure où 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 (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1), il convient d'examiner au préalable ce grief des recourants. Le droit applicable *ratione temporis* et *matériaie* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci seront ensuite examinés (consid. 4 infra). Le Tribunal exposera finalement les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 5 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants (consid. 6 infra).

E. 3.1

Les recourants estiment que leur droit d'être entendu n'a, en l'espèce, pas été respecté par l'AFC, dans la mesure où, à aucun moment dans sa décision finale du 24 août 2022, celle-ci n'exposerait les raisons pour lesquelles la nouvelle pièce produite par les recourants le 21 avril 2022, soit le courriel de la détentrice d'informations daté du (...) 2021 faisant état de la nécessité de mettre à jour le formulaire A de la relation bancaire en cause, ne remettrait pas en cause l'octroi de l'assistance administrative.

E. 3.2

Savoir si l'autorité a, dans un cas particulier, respecté son obligation d'examen et suffisamment pris en considération les allégués des parties et les preuves produites par ceux-ci est une question qui ressort de la motivation de la décision. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le devoir pour l'autorité de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et 134 I 83 consid. 4.1). Elle n'a toutefois 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 l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 146 II 335 consid. 5.1, 143 III 65 consid. 5.2 et 142 II 154 consid. 4.2). La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

E. 3.3

En l'espèce, aux p. 13 ss de sa décision finale du 24 août 2022, en réponse au grief des recourants lié à l'absence alléguée de lien entre, d'une part, la recourante 4 et, d'autre part les recourants 2 et 3, l'autorité inférieure a indiqué que, suite à plusieurs demandes de sa part, la détentrice des renseignements avait systématiquement confirmé que le recourant 2 et la recourante 3 étaient bien enregistrés en tant qu'ayants droit économiques du compte concerné durant l'intégralité de la période visée par la requête. L'AFC a en outre relevé, au vu des explications fournies par la détentrice d'informations et conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 8.4),

qu'elle n'avait pas à vérifier si les informations étaient matériellement correctes et devait par conséquent les transmettre. Elle a encore précisé qu'elle ne pouvait de manière générale se prononcer sur les agissements et procédures internes de la détentrice de renseignements ainsi que sur la conformité de ceux-ci, que cela n'était pas son rôle et qu'elle n'en avait tout simplement pas les moyens. L'AFC a finalement relevé que toutes les démarches utiles avaient été entreprises auprès de la détentrice des renseignements et qu'il n'était pas nécessaire de s'adresser une nouvelle fois à celle-ci. Par ces motifs, l'AFC a rejeté le grief des recourants ainsi que la requête de suspension de la procédure présentée par ceux-ci.

E. 3.4

Dans ces circonstances, il apparaît que l'AFC a, dans sa décision du 24 août 2022, clairement exposé les raisons pour lesquelles elle estimait que l'assistance administrative devait être accordée et que les allégations des recourants concernant le fait que le recourant 2 et la recourante 3 ne seraient pas ayants droit économiques du compte en cause durant la période concernée devaient être rejetées. En particulier, la référence que l'AFC a faite aux explications de la détentrice d'informations et à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2020 précité explique, certes de manière implicite, que les preuves produites par les recourants à l'appui de leurs allégations - dont le courriel du (...) 2021 de la détentrice d'informations - n'étaient pas de nature à remettre en cause cette solution. La décision attaquée était ainsi suffisamment motivée pour que les recourants saisissent la portée de celle-ci quant à leur grief lié à l'absence alléguée de lien entre, d'une part, la recourante 4 et, d'autre part les recourants 2 et 3 et puissent l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'ils ont du reste fait. En effet, il ressort du mémoire de recours que les recourants ont parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. En outre, il convient de relever que les recourants ont pu faire valoir devant elle l'entier de leurs arguments et invoquer les moyens de preuve qu'ils estimaient pertinents afin de démontrer que le recourant 2 et la recourante 3 ne seraient pas ayants droit économiques du compte en cause durant la période concernée, en produisant notamment le courriel du (...) 2021. Dès lors, on ne saurait retenir que l'AFC a violé le droit d'être entendu des recourants en ne discutant pas spécifiquement le courriel de la détentrice d'informations du (...) 2021.

E. 3.5

Au vu de ce qui précède, le grief des recourants tiré de la violation de leur droit d'être entendu doit être rejeté.

E. 4.1

L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25bis de 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 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.). 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).

E. 4.2

Les impôts auxquels s'applique la CDI CH-ES sont l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Pour l'Espagne, cela concerne, notamment, (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).

E. 4.3

En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance en cause porte sur les périodes fiscales allant du (...) 2015 au (...) 2017, l'ensemble des dispositions susmentionnées de la CDI CH-ES est applicable. Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante vise à appliquer la législation espagnole relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des non-résidents ainsi que l'impôt sur les sociétés, conformément à la CDI CH-ES (cf. consid. 4.2 supra).

E. 4.4

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.

E. 4.5

En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante le (...) 2020 contient l'ensemble des renseignements requis par le par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES. Elle mentionne en effet l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle, à savoir les recourants 1, 2 et 3, les périodes visées par la demande, soit les années 2015, 2016 et 2017, la description des renseignements demandés, l'objectif fiscal qui fonde la demande ainsi que l'identité et l'adresse de la détentrice des renseignements (cf. sur l'ensemble, Faits, let. A.b et A.c supra).

E. 4.6

Au vu de ces éléments, la demande d'assistance de l'autorité requérante s'inscrit dans le champ d'application, tant temporel que matériel, de la CDI CH-ES et est formellement recevable.

E. 5.1

Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] à laquelle l'Espagne est partie ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la

confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'État requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

E. 5.2

L'interprétation des demandes d'assistance administrative doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. pour l'Espagne, ch. IV par. 3 en lien avec le ch. IV par. 2 let. d du Protocole CDI CH-ES). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. consid. 5.1 supra). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. sur l'ensemble, ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; cf. également ATF 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.1.3).

E. 5.3.1

Aux termes de l'art. 25bis 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. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) - 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. En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

E. 5.3.2

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5.1 supra ; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.2). 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 143 II 185 consid. 3.3.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404

consid. 7.2.2). La condition de la pertinence vraisemblable 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 fournie, 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. 5.3.3

Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3). A cet égard, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale étrangère ou aux éventuels obstacles procéduraux qui, selon le droit de l'Etat requérant, s'opposeraient à l'utilisation des renseignements requis doivent être adressés aux autorités de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6, 142 II 161 consid. 2.2, 142 II 218 cons 3.6 ; arrêt du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1). Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il existe d'autres vices graves (cf. arrêts du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1, 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3 et 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4 i.f.).

E. 5.3.4

En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 4.4 supra), 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 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4). En particulier, selon le ch. IV par. 2 let. a du Protocole CDI CH-ES, l'autorité requérante doit indiquer « l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ». La personne visée par une demande d'assistance administrative est donc celle qui fait l'objet d'un contrôle ou d'une enquête dans l'Etat requérant. Ce dernier doit fournir cette information lorsqu'il requiert l'assistance administrative, car une demande d'assistance qui viserait une personne ne faisant pas l'objet d'une telle enquête ou d'un tel contrôle représenterait une pêche aux renseignements prohibée (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1).

E. 5.3.5

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 et 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 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par le fruit d'un pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). 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). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1).

E. 6.1.1

En premier lieu, les recourants estiment que l'AFC aurait abusé de son pouvoir d'appréciation dans la mesure où elle aurait prétendument élargi, de son propre chef et en cours de procédure, le cercle des personnes visées par la requête de l'autorité fiscale espagnole, en y incluant le recourant 2 et la recourante 3. Selon eux, seule la recourante 1 serait visée par la requête. Les recourants affirment que l'AFC serait ainsi allée à l'encontre des règles usuelles de procédure et à l'encontre de la jurisprudence du Tribunal fédéral 2C_901/2020 du 5 novembre 2021. Cette situation aboutirait à un résultat arbitraire, dans la mesure où l'AFC entend transmettre des relevés bancaires de la recourante 4, que les recourants qualifient de personne tierce, non visée par la requête et non mentionnée dans celle-ci. De l'avis des recourants, le raisonnement de l'AFC ne serait pas cohérent puisque celle-ci aurait décidé d'écarter des informations bancaires concernant plusieurs autres sociétés tierces. Les recourants estiment dès lors que la décision finale de l'AFC devrait être annulée, dans la mesure où elle violerait les art. 4 al. 3 et 6 al. 3 LAAF.

E. 6.1.2

En l'espèce, tant la recourante 1 que le recourant 2 et la recourante 3 sont clairement identifiés comme les personnes concernées par la requête d'assistance administrative (cf. Faits, let. A.b supra). Il ressort par ailleurs explicitement de l'état de fait exposé par l'autorité requérante qu'un contrôle fiscal est en cours concernant la recourante 1, ainsi que le recourant 2 et la recourante 3 et que l'autorité fiscale espagnole soupçonne le recourant 2 et la recourante 3 d'avoir dissimulé des revenus et d'être les véritables propriétaires de biens immobiliers sis en Espagne appartenant à la recourante 1 (cf. Faits, let. A.b supra).

E. 6.1.3

Dans la mesure où la demande désigne clairement les personnes concernées, soit les recourants 1, 2 et 3 qui font l'objet d'un contrôle fiscal en Espagne, il n'y avait en l'espèce pas de place pour une quelconque interprétation de l'AFC à cet égard. C'est à bon droit que l'AFC a, dans la décision attaquée, retenu que les personnes visées par la demande d'assistance étaient les recourants 1, 2 et 3. Le fait d'avoir mentionné, au début de la procédure d'assistance administrative, dans sa première ordonnance de production du 29 décembre 2020, seulement la recourante 1 au titre de personne concernée (cf. Faits, let. B.a supra) a été rapidement corrigé par l'AFC par l'ordonnance de production complémentaire du 15 janvier 2021 (cf. Faits, let. B.c supra). De plus, l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_901/2020 du 5 novembre 2021, cité par les recourants, portait sur la question de savoir si l'Etat requis devait vérifier, respectivement déterminer lui-même qui est la personne visée

par la demande d'assistance administrative en modifiant le cas échéant la requête sur ce point. Cette situation diffère donc de celle du cas d'espèce dans laquelle les personnes concernées ont été clairement identifiées. En l'absence de doute sérieux sur l'identité des personnes faisant l'objet de la demande d'assistance administrative en cause, aucune violation de l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait donc être retenue. La demande d'assistance en cause ne nécessitait également aucune clarification auprès de l'autorité requérante au titre de l'art. 6 al. 3 LAAF.

E. 6.1.4

Quant aux informations relatives au compte (...), expressément requises par l'autorité fiscale espagnole, elles doivent permettre à celle-ci de vérifier si les montants versés depuis ce compte sur le compte espagnol de la recourante 1 constituent un gain en capital du recourant 2 et de la recourante 3 et, partant, être imposés en Espagne (cf. Faits, let. A.b supra). Pour cette raison, la documentation relative à ce compte en cause, détenu par la recourante 4, doit être considérée comme vraisemblablement pertinente (cf. consid. 5.3.2 supra). Dès lors, le fait que la recourante 4, non formellement visée par la requête d'assistance, soit titulaire de ce compte ne s'oppose pas, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, à la transmission des informations relative au compte en cause (cf. consid. 5.3.5 supra). Pour ce motif, la décision entreprise ne saurait être qualifiée d'arbitraire, tant dans ses motifs que dans son résultat (cf. sur cette notion, ATF 148 I 127 consid. 4.3 et 144 III 145 consid. 2, tous deux avec réf.), comme l'avancent les recourants.

E. 6.1.5

Enfin, s'agissant des informations relatives aux autres comptes produits par la détentrice d'informations, dont les titulaires sont d'autres sociétés tierces, celles-ci n'étant pas requises par l'autorité fiscale espagnole, à la différence de celles relatives au compte (...), l'AFC s'est, à bon droit, abstenue de les transmettre à l'autorité fiscale espagnole.

E. 6.1.6

Au vu de ce qui précède, le grief des recourants relatif aux personnes visées par la demande d'assistance doit être rejeté.

E. 6.2.1

Les recourants soutiennent ensuite que les recourants 2 et 3 n'étaient plus ayants droit économiques du compte (...) pendant la période concernée et que la détentrice d'informations n'aurait jamais mis à jour ses formulaires internes, malgré les informations fournies dès 2012. Ils s'appuient en particulier sur un échange de courriels avec la détentrice d'informations datant du (...) 2021, dans lequel celle-ci aurait relevé une problématique documentaire sur le formulaire CDB du compte concerné et indiqué qu'une « re-documentation » de ce formulaire devait être faite, ainsi que sur un courriel daté du (...) 2021 dans lequel un collaborateur de la banque aurait écrit que les documents CDB de la relation bancaire concernée devaient être mis à jour, en particulier le formulaire A et qu'un formulaire T devait être ajouté. Les recourants estiment dès lors que la décision finale de l'AFC devrait être annulée, dans la mesure où celle-ci admettrait de partager avec l'autorité fiscale espagnole des informations qui refléteraient une constatation inexacte des faits eu égard à l'identification des ayants droit économiques de la relation bancaire concernée. Cela aurait pour conséquence de rendre les informations requises non déterminantes sous l'angle de la pertinence vraisemblable.

E. 6.2.2

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'AFC n'est pas tenue, dans le cadre de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, de clarifier sur le plan du droit matériel si une personne déterminée est effectivement l'ayant droit économique d'une relation bancaire. Elle peut donc transmettre des informations même si une partie de celles-ci est inexacte sur le plan matériel et qu'elle transmet donc une information potentiellement fautive, dans la mesure où l'autorité requérante peut aisément constater que l'information est contestée, que des clarifications supplémentaires sont nécessaires et qu'une partie de l'information s'avérera ensuite inévitablement inexacte. La personne concernée peut ensuite faire valoir sa position de droit matériel devant les autorités de l'Etat requérant lors du contrôle fiscal (cf. consid. 5.3.3 supra). L'Etat requis est toutefois libre d'attirer l'attention sur certaines incertitudes même si celles-ci sont aisément identifiables et qu'il ne serait pas tenu de les signaler (cf. sur l'ensemble, arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 8.4).

E. 6.2.3

Suite à plusieurs demandes de l'AFC, la détentrice d'informations a, à quatre reprises, confirmé que le recourant 2 et la recourante 3 étaient bien enregistrés dans ses livres en tant qu'ayants droit économiques du compte (...) durant la période visée par la requête (cf. Faits, let. B.k, B.o, B.p et B.r supra). La détentrice d'informations a en particulier expliqué à l'AFC, eu égard aux pièces produites par les recourants, que la procédure alors menée par son service compliance relative au compte en question ne concernait pas la période visée par la requête et que l'identité des ayants droit économiques enregistrés dans ses dossiers durant cette période n'était pas susceptible d'être modifiée (cf. Faits, let. B.p et B.r supra). Dans ces circonstances, l'AFC n'avait pas à vérifier si les informations remises portant sur l'identité de l'ayant droit économique du compte bancaire concerné étaient matériellement correctes et devait se contenter de les transmettre en raison de la pertinence vraisemblable de celles-ci (cf. consid. 6.1.4 supra). Il n'y a de plus rien à redire au fait que l'autorité inférieure ait fait référence dans sa décision finale du 24 août 2022 à l'incertitude qui pourrait exister quant à l'identité de l'ayant droit économique du compte bancaire concerné (cf. consid. 6.2.2 supra).

E. 6.2.4

Au vu de ce qui précède, le grief des recourants relatif à la transmission d'informations reposant sur une constatation inexacte des faits doit être rejeté.

E. 7

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. 8

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. 9

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. 10

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.