

BVGer A-4758/2020 vom 28. April 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-04-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4758_2020

FR: TAF A-4758/2020 du 28 avril 2021

IT: TAF A-4758/2020 del 28 aprile 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 13

Information required: We would be most grateful if you could please provide us with the following information and documentation concerning the accounts and securities portfolio of A._____ at E._____ related to the years (...) and (...): 1. The documents or information requested are in respect of all accounts held by A._____, whether in her sole name, jointly, jointly with others or in respect of which either A._____ is a signatory or the ultimate beneficial owner, including, but not limited to account number (...), and being copies of the following: - Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account - Bank statements covering the calendar years (...) and (...). 2. Please identify any other financial assets or investments (Deposits, securities, funds...) A._____ may have held in her portfolio. 3. Please identify the date of acquisition and price of the securities in A._____ 's portfolio that have been sold during (...) and (...). La requête de l'autorité fiscale espagnole précise également ce qui suit :

E. 14

Reasons for assuming that the requested information is probably relevant for the tax purpose indicated: According to Article 39 of the Spanish Individual Income Tax Act, if it were found out that A._____ were the owner of any rights, assets or income abroad not reported to the Spanish Tax Authorities, those income, rights and assets should be assessed as non-justified capital gain for Income Tax purposes. Therefore, it is essential to obtain the requested information to ensure the proper assessment of taxes in Spain. Being regarded as a resident in Spain for tax purposes, A._____ is liable to pay taxes in Spain on her worldwide income and assets. Par ailleurs, selon le chiffre 17 de la demande d'assistance administrative :

E. 17

The requesting, competent authority confirms that: a) all information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request; b) the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request; c) in similar circumstances, the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices; d) it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure; e) there is no objection to you notifying the taxpayer or contacting him/her directly in Spain nor granting the person

concerned access to the request for administrative assistance as well as to the correspondence between our two authorities in the context of the relevant procedure. f) [...]

A.b Par ordonnances de production du 4 mai 2020, l'AFC a demandé à l'établissement mentionné dans la requête d'assistance administrative, soit E. _____, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. E. _____ a en outre été priée d'informer A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. A.c Par courriers du 8 mai 2020, E. _____ a informé la personne concernée, soit A. _____, et les personnes habilitées à recourir, soit B. _____, C. _____ et D. _____ de l'ouverture de la demande d'assistance administrative. Tous les intéressés ont été invités à désigner un représentant en Suisse. A.d Par courriers du 13 mai 2020 adressé à l'AFC, E. _____ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative soit dans le délai imparti.

B. B.a Par lettre du 14 mai 2020 et procurations annexées, Maître Cédric Berger a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée, A. _____, ainsi que des personnes habilitées à recourir, soit les trois sociétés susmentionnées, et a demandé la consultation des pièces du dossier. B.b Par courrier du 17 juin 2020, l'AFC a remis l'intégralité du dossier au mandataire, indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. C. Par courrier du 16 juillet 2020 à l'AFC, soit à l'échéance du délai prolongé deux fois à la requête de Maître Cédric Berger, ce dernier a transmis ses observations en s'opposant, au nom de tous ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorités fiscale espagnole. D. Par décision finale du 25 août 2020, notifiée aux parties par l'intermédiaire de leur mandataire commun, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par E. _____. E. E.a Par acte du 24 septembre 2020, A. _____ (ci-après : la recourante 1) ainsi que les sociétés B. _____ (ci-après : la recourante 2), C. _____ (ci-après : la recourante 3), et D. _____ (ci-après : la recourante 4) (toutes ensemble ci-après : les recourantes), agissant par l'entremise de leur avocat commun, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 25 août 2020. Les recourantes ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préliminaire, à la recevabilité de leur recours, à l'octroi et la confirmation de l'effet suspensif ; principalement, à l'annulation de la décision de l'AFC du 25 août 2020 et au renvoi du dossier à l'AFC pour une décision refusant l'entraide administrative requise par l'autorité espagnole ; subsidiairement, à l'annulation de la décision de l'AFC du 25 août 2020 et à ce qu'il soit donné ordre à l'AFC de demander à l'autorité requérante de produire une décision de révocation entrée en force relative à l'assujettissement de la recourante 1 au régime spécial d'imposition ; plus subsidiairement, à acheminer les recourantes à prouver par toutes voies de droit utiles les faits énoncés dans le mémoire de recours ; et en tout état, à débouter l'AFC de toutes autres ou contraires conclusions. E.b Dans sa réponse du 19 novembre 2020 adressée à la Cour de céans, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours. F. Par ordonnance du 26 novembre 2020, le TAF a transmis la réponse de l'AFC au mandataire des recourantes. G. Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après. Droit : 1. 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]).

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 (...), 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).

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 (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, la recourante 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. S'agissant des recourantes 2, 3 et 4, l'AFC les a informées, par l'intermédiaire de la banque E. _____, de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF. Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure a notifié la décision finale du 25 août 2020 aux recourantes 2, 3 et 4, en qualité de personnes habilitées à recourir, par l'entremise de leur mandataire commun. Les recourantes 2, 3 et 4 disposent, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, toutes, respectivement, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, la Cour retient que les recourantes 2, 3 et 4 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

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 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur les recours.

2. 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).

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).

2.3 En l'espèce, les recourantes se plaignent, en substance, d'une violation du droit d'être entendu au sens des art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), 32 al. 1 PA et 15 LAAF ; d'une atteinte au principe de la pertinence vraisemblable des art. 25bis CDI CH-ES, 17 al. 2 et 4 LAAF ; d'un comportement de l'autorité fiscale espagnole contraire au principe de la bonne foi au sens des art. 7 al. 1 LAAF, 26 et 31 de la Convention de Vienne du 23 mai

1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111) ; et subsidiairement d'une entorse au principe de spécialité au sens de l'art. 25bis CDI CH-ES. La Cour examinera d'abord le grief de nature formelle soulevé par les recourantes, soit la prétendue violation du droit d'être entendu (consid. 3 ss infra). Les questions matérielles relatives aux autres points contestés seront ensuite abordées (consid. 4 ss infra). Dans la mesure où les recourantes invoquent une violation du principe de la bonne foi en conjonction avec une violation du principe de subsidiarité, ces deux questions seront traitées de manière conjointe (cond. 5 ss infra).

3. 3.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

3.2 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 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

3.3 En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, *Praxiskommentar StAhiG*, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF). Par ailleurs, selon l'art. 32 al. 1 PA, avant de prendre la décision, l'autorité apprécie tous les allégués importants qu'une partie a avancés en temps utile.

3.4 Les recourantes se plaignent d'une violation du droit d'être entendu au sens des art. 29 al. 2 Cst., 15 LAAF et 32 al. 1 PA, au motif qu'elles ont offert de prouver, par courrier du 16 juillet 2020, que les documents à transmettre à l'autorité requérante n'étaient pas pertinents au regard de l'art. 4 al. 3 LAAF ; et qu'il existait une violation des règles relatives à l'art. 25bis CDI CH-ES.

3.4.1 En l'espèce, il apparaît que les recourantes ont, dans un premier temps, toutes été informées, par courriers du 8 mai 2020, de l'existence de la demande d'assistance administrative, conformément à l'art 14 LAAF. Dans un deuxième temps, par envoi du 17 juin 2020 au mandataire des recourantes, l'AFC leur a remis l'intégralité du dossier pour consultation ; indiqué les informations qu'elle prévoyait transmettre à l'autorité fiscale espagnole ; et

informé les intéressées du fait qu'elles pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit, conformément à l'art. 15 LAAF et la jurisprudence précitée (arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En outre, par courrier du 16 juillet 2020, les recourantes ont présenté leur détermination à l'AFC, soit avant que la décision finale ne soit prise (ATF 142 II 218 consid. 2.4 et références mentionnées ci-dessus). Ainsi, il apparaît que toutes les recourantes ont eu l'opportunité d'accéder au dossier, d'en prendre connaissance, de se déterminer et de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur égard, ainsi que de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision. Compte tenu de ces éléments, le Tribunal constate que le droit d'être entendu des recourantes a été respecté de manière conforme aux bases légales et à la jurisprudence durant l'intégralité de la procédure devant l'autorité inférieure. Pour cette raison, la violation du droit d'être entendu invoquée par les recourantes dans la présente cause peut être exclu.

3.4.2 Par ailleurs, à la lecture des arguments présentés dans l'acte de recours au sujet du droit d'être entendu, le Tribunal constate que les recourantes semblent en réalité d'avantage se plaindre que l'AFC n'aurait pas pris en compte de manière sérieuse les arguments selon lesquels les documents à transmettre ne seraient pas pertinents au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF et qu'il existerait une violation des règles relatives aux art. 25bis CDI CH-ES et 17 LAAF. A cet égard, il y lieu d'observer que ces griefs relèvent de l'examen du dossier sous l'angle du droit matériel, présenté ci-dessous (consid. 4 ss), et non du droit d'être entendu.

4. 4.1 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. ; 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).

4.2 Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, en ce qui concerne l'Espagne, les impôts sur le revenu des personnes physiques (art. 2 al. 3 let. a [i] 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), de sorte que la présente affaire, qui porte sur les périodes fiscales du (...) au (...), est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.3 Sur le plan formel, le ch. 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 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.

4.4 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-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). 4.5 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 pour l'administration 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). 4.6 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 ss 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). 4.7 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 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 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. 4.8 Selon les recourantes, la transmission envisagée des informations relatives aux recourantes 2, 3 et 4 violerait le principe de la pertinence vraisemblable des renseignements requis (art. 25bis CDI CH-ES, 17 al. 2 et 4 LAAF) et serait constitutif d'une « pêche aux renseignements ». En effet, d'après les recourantes, les informations en questions n'auraient pas d'influence sur la taxation de la recourante 1. Par ailleurs, le

champs d'application de la CDI CH-ES (art. 2), ne couvrirait que les résidents des Etats contractants, à l'exclusion des bénéficiaires du régime spécial d'imposition. Pour cette raison, les recourantes soutiennent que dite convention ne s'appliquerait pas à la situation fiscale de la recourante 1. 4.8.1 En l'espèce, il apparaît tout d'abord que la requête d'assistance administrative du (...) présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES. Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). Par ailleurs, dans la mesure où les recourantes 2, 3 et 4 présentent un lien étroit avec la recourante 1, il apparaît que ces renseignements sont manifestement de nature propre à faire progresser l'enquête fiscale et en rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En effet, le Tribunal estime qu'il existe une possibilité raisonnable, au vu des liens précités, que les renseignements demandés se révéleront pertinents et qu'il importe peu qu'une fois fournis, il s'avère que ces informations demandées soit finalement non pertinentes (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). En outre, au vu de la connexité entre l'état de fait décrit et les documents requis dans la requête d'assistance administrative, étant précisé que l'autorité requérante est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 5 ss infra), la pertinence peut être qualifiée de vraisemblable (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). Compte tenu de ces éléments, le Tribunal retient qu'en l'espèce, la transmission envisagée des informations relatives aux recourantes 2, 3 et 4 est conforme au principe de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ». 4.8.2 Il apparaît également que, contrairement à ce que soutiennent les recourantes, le champ d'application de CDI CH-ES couvre également l'impôt sur le revenu des non-résidents (art. 2 al. 3 Let. a [iii] CDI CH-ES). Pour cette raison, le Tribunal retient que dite convention s'applique pleinement à la procédure en cause quelle que soit la situation fiscale de la recourante 1. 5. Dans la mesure où les recourantes invoquent une violation du principe de la bonne foi en conjonction avec une violation du principe de subsidiarité, ces deux questions sont traitées ci-dessous de manière conjointe. 5.1 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). 5.2 La bonne foi d'un Etat (art. 26 CV, et subsidiairement 31 dans l'interprétation des traités) 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). 5.3 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_493/2019 du 18 août 2020 consid. 5.5 ; 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7). 5.4 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. 4.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). 5.5 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 2017 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). 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. 5.6 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 ; et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées). 5.7 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-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) 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-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.8 Selon les recourantes, l'autorité fiscale espagnole aurait contrevenu au principe de la bonne foi au sens des art. 7 al. 1 LAAF, 26 et 31 CV pour trois raisons. Premièrement, l'autorité requérante n'aurait pas approché la recourante 1 dans le but de révoquer son statut fiscal avant de présenter sa demande d'assistance administrative dans la procédure en cours, ce qui induirait l'autorité suisse requise en erreur. Deuxièmement, dite autorité aurait retenu à tort que pendant la période du (...) au (...), la société F._____ n'aurait conduit aucune activité et que le travail de la recourante 1 au sein de cette société aurait été de nature fictive. A l'appui de cet argument, les recourantes ont produit deux pièces, soit deux déclarations fiscales espagnoles de la société en question pour les années (...) et (...). Troisièmement, l'autorité requérante n'aurait pas révoqué le régime fiscal spécial dont bénéficiait jusqu'ici la recourante 1 ; et, dans la mesure où, selon deux avis de droit produits par les recourantes (ATF 130 II 451 consid. 2.3.3), cette dernière remplirait toutes les conditions d'octroi de ce régime spécial, il y aurait une contradiction manifeste résultant des circonstances (ATF 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1 et 4.4.4) contraire au principe de la confiance en relations internationales.

5.8.1 En l'espèce, et quant au premier grief, le Tribunal se détermine comme suit. Dans sa demande d'assistance administrative du (...), l'autorité fiscale espagnole a expliqué avoir besoin de renseignements au sujet de la recourante 1 afin de réviser la taxation de cette dernière. L'autorité requérante a en effet exposé explicitement que les conditions du régime fiscal spécial, dont la recourante 1 avait bénéficié jusqu'ici, n'étaient pas réalisées. La demande d'assistance administrative apparaît ainsi conforme au principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Par ailleurs, la Cour relève qu'il ressort de la demande d'assistance, que la recourante 1 est soupçonnée de n'avoir pas déclaré correctement à l'autorité requérante, la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, et que dite autorité s'est adressée au préalable à la recourante 1 à trois reprises. Néanmoins, l'autorité fiscale espagnole a précisé dans sa demande que, nonobstant ces trois injonctions de produire tous documents en relations avec ses comptes bancaires à l'étranger, la recourante 1 n'a transmis aucune pièce. Au vu de ces éléments, le Tribunal retient que l'autorité requérante s'est comportée conformément au principe de la bonne foi et que la demande respecte le principe de subsidiarité.

5.8.2 Quant au deuxième grief, la Tribunal retient ce qui suit. Premièrement, la demande d'assistance administrative du (...) a été présentée pour la période du (...) au (...). Pour cette raison, la production d'une déclaration fiscale pour l'année (...) ne saurait constituer un moyen de preuve convaincant d'une activité antérieure de plusieurs années, au motif qu'il faille, selon l'expression employée par les recourantes « patienter pour avoir des résultats ». Deuxièmement, il apparaît que la pièce produite à titre de déclaration fiscale pour l'année (...) ne fait pas mention expresse d'une perte ou d'un bénéfice. Troisièmement, la Cour relève que les recourantes ne semblent pas contester le fait présenté dans la demande d'assistance, selon lequel la recourante 1 aurait acquis une résidence à (...), auprès de laquelle une forte consommation d'électricité aurait été enregistrée depuis le mois de (...). Force est de constater qu'aucun des éléments précités ne permet de démontrer ni une activité de F._____, ni de la recourante 1 dans le cadre de son emploi, durant la période du (...) au (...) pour dite société. Aussi, il n'apparaît pas que

l'autorité requérante aurait retenu à tort que pendant ladite période, la société F._____ n'aurait conduit aucune activité et que le travail de la recourante 1 au sein de cette société aurait été de nature fictive. Pour cette raison, la Cour ne voit ici aucune contradiction manifeste entre les faits et la demande d'assistance administrative, susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. 5.8.3 Quant au troisième grief, la Cour se détermine comme suit. Tout d'abord, il apparaît que la jurisprudence citée par les recourantes (ATF 130 II 451 consid. 2.3.3 ; et 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1 et 4.4.4), ne semble pas concerner les arguments soulevés par les celles-ci. En outre, la Cour relève que les recourantes allèguent dans la partie « EN FAIT » de leur acte de recours (allégués 14 ss.), un raisonnement juridique. Selon ce raisonnement, la recourante 1 remplirait toute les conditions d'octroi du régime spécial. A l'appui de ce raisonnement, les recourantes invoquent comme moyen de preuves deux avis de droit, établis par des juristes commerciaux espagnols (pièces (...)). A cet égard, la Cour dénote que ces opinions sur la situation fiscale de la recourante 1 constituent des appréciations juridiques et non des faits. Par ailleurs, le Tribunal relève que la question de savoir si la recourante 1 bénéficie ou non du régime fiscal spécial 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 (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). 6. 6.1 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 25bis par. 2 CDI CH-ES ; arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication] ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (arrêts du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication] ; 2C_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 [destiné à la publication] ; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication] ; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6). 6.2 Selon les recourantes et à titre subsidiaire, en application du principe de spécialité, il conviendrait, en cas de transmission de l'information à l'autorité fiscale espagnole, de préciser que les informations transmises pourront être rendues accessibles seulement à des

personnes ou autorités judiciaires et administratives concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures de poursuites ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visées par la CDI CH-ES. 6.2.1 En l'espèce, la décision finale du 25 août 2020 de l'AFC mentionne au chiffre 3 de son dispositif : L'AFC décide : [...] 3. d'informer les autorités compétentes espagnoles que les renseignements cités sous chiffre 2 ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à [la recourante 1] pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du (...) et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25bis par. 2 CDI CH-ES). La Cour constate que le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC est conforme au droit et à la jurisprudence fédérale précitée (consid 6.1 supra). Pour cette raison, il n'y a pas lieu ni de modifier, ni de compléter la décision de l'AFC à cet égard. 7. Au vu 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. 8. Les recourantes, qui succombent, doivent supporter solidairement 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. 9. Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). 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.