

BVGer A-641/2021 vom 5. Oktober 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-10-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-641_2021

FR: TAF A-641/2021 du 5 octobre 2021

IT: TAF A-641/2021 del 5 ottobre 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Déclarer le présent recours recevable. Au fond Préalablement :

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 (...) 2019, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.3

Le recours déposé répond aux exigences de forme 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, la recourante est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

E. 1.5

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision

de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 1.6

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2.

E. 2

Acheminer par tous moyens la Recourante à établir à satisfaction de droit ses allégations de faits contenues dans le présent 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; häfelin/müller/uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c). En l'espèce, la recourante, à l'appui de sa requête de rejet de la demande d'assistance administrative invoque, en substance, en lien essentiellement avec la prescription alléguée des créances fiscales en cause, des violations des principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements, de la bonne foi, du droit à l'égalité de traitement, du principe de la réciprocité et du droit à la vie privée et familiale (art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101]). Tout d'abord, le Tribunal examinera les requêtes d'ordre procédural de la recourante, dans la mesure où elles ne doivent pas être traitées avec les griefs au fond (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen de la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 4 infra) avant de traiter les griefs de nature matérielle invoqués par la recourante (consid. 5 ss. infra). 3. Les offres de preuve de la recourante, dans la mesure où elles ne se rattachent pas à un grief au fond, sont examinées à la suite. La requête de versement au dossier de la présente cause du dossier de l'AFC relatif à la demande de renseignements groupée de l'autorité fiscale espagnole du (...) 2016 sera traitée avec le grief de la violation du droit à l'égalité de traitement (consid. 7.6 infra).

E. 3

Indiquer à la Recourante si le Tribunal administratif fédéral exige qu'elle produise une traduction des pièces annexées au présent recours en langue espagnole ou en anglais.

E. 3.1

A titre préalable, la recourante sollicite tout d'abord que le TAF l'achemine par tout moyen utile à prouver à satisfaction de droit les allégués contenues dans son recours. Elle demande, ensuite, que le TAF lui indique s'il exige qu'elle produise une traduction des pièces 6 à 10 annexées à son recours et rédigées en anglais ainsi qu'en espagnol.

E. 3.2

Conformément à la maxime inquisitoire posée par l'art. 12 PA, le Tribunal établit les faits d'office. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 et 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références).

E. 3.3

En l'espèce, le Tribunal estime, au vu du dossier, que les faits de la présente cause sont suffisamment établis et considère, sur la base d'une appréciation anticipée des preuves, qu'il n'est pas nécessaire d'inviter la recourante à produire d'autres preuves que celles présentées à l'appui de son recours. Le tribunal a la certitude que les preuves proposées ne pourraient l'amener à modifier son appréciation. Il en va de même s'agissant de la traduction des pièces 6 à 10 du recours. Les offres de preuves de la recourante à cet égard doivent donc être rejetées. 4.

E. 4

Ordonner la production par l'intimée de la procédure relative à la demande de renseignements de l'Agencia Tributaria du (...) 2016. A titre principal :

E. 4.1

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

E. 4.2

Les impôts auxquels s'applique la Convention sont : l'impôt sur le revenu et sur la fortune. En ce qui concerne l'Espagne, cela comprend, entre autres, (i) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, (ii) l'impôt sur les sociétés, (iii) l'impôt sur le revenu des non-résidents, (iv) l'impôt sur la fortune, et (v) les impôts locaux sur le revenu et sur la fortune, (art. 2 al. 1 et 3 CDI CH-ES). Les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1; A-6589/2016

du 6 mars 2018 consid. 4.1; A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3).

E. 4.3

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale de 2013 à 2015, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables. 5. Dans la mesure où les griefs de la recourante concernant la violation de la norme de la pertinence vraisemblable et la violation du principe de la bonne foi présentent des liens étroits, ils sont examinés à la suite conjointement.

E. 5

Admettre le recours.

E. 5.1

Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés y compris leur nature et la forme sous laquelle l'État requérant désire recevoir les renseignements de l'État requis ; (d) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

E. 5.2

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

E. 5.3

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 la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents.

En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

E. 5.4

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

E. 5.5

La jurisprudence a souligné que, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur la vraisemblance, 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. Il suffit que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'Etat requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Une telle approche ne serait pas soutenable dans le contexte de la coopération internationale et au vu des spécificités de chaque procédure nationale. L'Etat requis ne disposerait du reste pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables visés s'agissant du respect des règles procédurales de l'Etat requérant. Il ne peut être exclu que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. Il appartient toutefois à la partie qui entend s'en prévaloir de le démontrer (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et les références citées).

E. 5.6

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.

E. 5.7

Une demande d'assistance administrative peut servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; ATF 143 II 185 consid. 4.2 et arrêt du TAF A-3049/2019 du 8 septembre 2020, consid. 7.1.2.2).

E. 5.8

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

E. 5.9

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

E. 5.10

La recourante estime que les informations requises ne seraient pas pertinentes dans la mesure où la taxation concernant l'année 2013, et a fortiori l'année 2012, serait prescrite depuis l'envoi de la demande d'assistance administrative et que la taxation concernant les années 2014 et 2015 serait prescrite depuis le moment de la rédaction du mémoire recours. La recourante précise en outre que l'autorité fiscale espagnole disposerait déjà de toutes les informations nécessaires pour procéder à sa taxation. Elle estime également que la demande d'assistance administrative du (...) 2019 constituerait une recherche indéterminée de preuves, au motif qu'elle serait fondée sur des soupçons purement théoriques et abstraits et que les informations requises ne permettraient pas d'atteindre le but fiscal mentionné, le fait que des informations sur la période fiscale 2012 soient requises démontrant par ailleurs le caractère uniquement exploratoire de ladite demande. La recourante ajoute encore que la demande d'assistance administrative en cause poursuivrait un but politique, en visant le frère de la recourante, un politicien catalan s'étant prononcé en faveur de l'indépendance de la Catalogne et que l'autorité fiscale espagnole tenterait ainsi d'utiliser abusivement la CDI CH-ES.

E. 5.11

En l'espèce, le Tribunal constate tout d'abord, que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le par. 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 (cf. consid. 5.2 supra).

E. 5.12

Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid.

5.4 supra). En l'espèce, l'autorité fiscale espagnole a demandé la transmission d'informations afin d'évaluer la situation fiscale de la recourante en vue d'effectuer sa taxation correcte en Espagne, tenant compte des revenus des intérêts des actifs détenus en Suisse. Elle souhaite également vérifier le contenu des déclarations de la recourante relative à sa fortune et aux droits détenus à l'étranger. Pour ce faire, elle a demandé des informations concernant la source et le montant des fonds transférés aux trusts B._____, F._____ et E._____ dont la recourante est bénéficiaire, et la répartition relative à ces fonds, ainsi que des informations concernant les comptes bancaires détenus en Suisse sur lesquels ces fonds ont transité. L'autorité fiscale espagnole a souhaité obtenir des informations au sujet de la source et du montant des actifs de la société C._____, à laquelle la recourante est liée, et de leur destination lors de la liquidation de celle-ci. A cet égard, le Tribunal observe que les informations demandées sont propres à permettre l'imposition en Espagne de la recourante en complétant l'assiette de l'impôt sur le revenu de ceux-ci. De surcroît, ces informations permettront à l'autorité fiscale espagnole de vérifier le contenu des déclarations de la recourante relatives à la fortune et aux droits détenus à l'étranger de celle-ci (cf. consid. 5.7 supra). Ainsi, s'agissant de la période fiscale 2012, l'autorité fiscale espagnole requiert des informations à cet égard afin de déterminer si les fonds déposés en Suisse proviennent de la liquidation des trusts mentionnés dans la demande d'assistance et de la société C._____ et si d'autres actifs ou fonds, ou d'éventuels bénéfices cumulés non déclarés dans la déclaration fiscale, pourraient avoir été déposés sur des comptes en Suisse. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité fiscale espagnole et les documents requis de sorte que la transmission des documents requis est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

E. 5.13

En avançant l'existence d'un empêchement de procéder lié à la prescription des périodes fiscales sous examen, le Tribunal constate que la recourante perd de vue que la question de la prescription dans l'État requérant relève du droit espagnol et que, selon la jurisprudence (cf. consid. 5.5 supra), l'examen des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger et l'existence d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Espagne, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus sont soustraites à l'appréciation des autorités de la Suisse sous réserve d'une contradiction manifeste (cf. supra consid. 5.8). Le Tribunal ne constate aucune circonstance permettant de s'écarter exceptionnellement de ce principe. D'autre part, il n'est pas manifeste ici que la prescription serait, définitivement atteinte, la seule mention de l'existence d'un « Statute of limitation » dans la demande dans date précise n'étant pas déterminant. Par ailleurs, la prescription de certaines périodes fiscales viderait de leur pertinence les renseignements aux fins de taxation pour les périodes non prescrites de cet impôt périodique. C'est donc à bon droit que l'AFC n'a pas examiné dans la procédure d'entraide administrative la question de la prescription fiscale selon le droit espagnol. En outre, dans la mesure où l'autorité fiscale espagnole souhaite vérifier le contenu des déclarations de la recourante relative à sa fortune et aux droits détenus à l'étranger, les informations requises par l'autorité fiscale espagnole conservent toute leur pertinence (cf. consid. 5.7 supra). Dans ces circonstances, le Tribunal ne constate aucun élément susceptible de remettre en cause tant l'exigence de la pertinence vraisemblable que la présomption de bonne foi dont bénéficie l'autorité fiscale espagnole. Le grief de la recourante sur ce point doit être rejeté.

E. 5.14

Quant aux allégations de la recourante de motivation politique de la demande d'assistance administrative, le Tribunal constate qu'elles ne reposent sur aucun élément concret. A l'appui de ses dires, la recourante se réfère à un article du 11 août 2019 du magazine Blick, repris dans les quotidiens 24 Heures et Le matin. Cet article fait état de la surveillance d'activistes catalans en Suisse et ne mentionne ni la recourante ni son frère. La recourante n'étaye pas ses éventuels liens avec l'affaire relatée dans la presse. Les allégations de la recourante ne sont pas, dans ces circonstances, de nature à remettre en cause la coopération entre la Suisse et l'Espagne dans le domaine de l'assistance administrative fiscale sur la base de la CDI CH-ES et la présomption de bonne foi dont bénéficie l'Espagne. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a indiqué - y compris dans un cas relatif à la CDI CH-ES - que la situation dans laquelle la procédure à l'étranger violerait des principes fondamentaux ou comporterait d'autres vices graves ne concerne a priori pas les Etats d'Europe de l'Ouest, à l'égard desquels il n'y a en principe pas de doute à avoir quant au respect des droits de l'homme (arrêts du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 4.3 et 5.4 et 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 5 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.6.2). En l'absence d'éléments factuels concrets soulevant un tel doute, le Tribunal doit suivre cette ligne.

E. 5.15

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation des principes de la pertinence vraisemblable et de la bonne foi par l'autorité fiscale espagnole. 6.

E. 6

Annuler la décision de l'AFC du 13 janvier 2021.

E. 6.1

La recourante invoque une violation du principe de réciprocité, motivée par la prescription alléguée de la taxation concernant les années faisant l'objet de la demande d'assistance administrative. Selon elle, l'autorité fiscale espagnole n'aurait pas pu obtenir les informations requises en application de sa propre législation. La CDI CH-ES ne permet pas d'obtenir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale suisse ou de celles de l'autre Etat contractant.

E. 6.2

L'art. 25bis al. 3 CDI CH-ES met en oeuvre le principe de réciprocité. En d'autres termes, les informations ne peuvent être obtenues et transmises que si elles peuvent être obtenues et transmises selon le droit et la pratique des deux Etats contractants (arrêts du TAF A-8276/2015 du 29 août 2016 consid. 5.4.4 et A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.4.1 et les réf. citées).

E. 6.3

Le Tribunal rappelle, comme il l'a déjà mentionné lors de l'examen de la pertinence vraisemblable des informations requises, que les autorités de l'Etat requis n'ont pas à examiner les questions de droit interne de l'Etat requérant (cf. consid. 5.13 supra). L'AFC n'a donc pas à vérifier en l'espèce si la prescription fiscale de la période sous examen est acquise. En outre, aucun élément dans le dossier ne permet d'infirmer les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles sa demande d'assistance est conforme à ses lois et sa pratique administrative ainsi qu'avec la CDI CH-ES (cf. let. A.c supra). Les allégations de

l'autorité requérante ne sauraient être mises en doute, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3). Les allégations de la recourante à ce sujet ne sauraient, dans ces circonstances, être suivies. 7.

E. 7

Rejeter la demande d'entraide internationale en matière fiscale de l'Agencia Tributaria du (...) 2019. Subsidiairement :

E. 7.1

La recourante fait valoir que l'AFC aurait violé le droit à l'égalité de traitement dès lors que, dans le cadre de la procédure relative à la demande groupée de l'autorité fiscale espagnole du (...) 2016, l'AFC aurait échangé sur la question de la prescription avec cette autorité, ce qu'elle n'a pas fait dans la présente procédure, malgré le fait que la recourante ait invoqué la prescription de certaines années sous enquête. Ce faisant, l'AFC aurait rendu une décision arbitraire.

E. 7.2

Selon la jurisprudence, une décision viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 141 I 153 consid. 5.1; 140 I 77 consid. 5.1; 137 V 334 consid. 6.2.1; 134 I 23 consid. 9.1).

E. 7.3

Une demande groupée est une demande d'assistance administrative qui exige des renseignements sur plusieurs personnes ayant eu un modèle de comportement identique et étant identifiables à l'aide de données précises (cf. art. 3 let. c LAAF). La particularité des demandes groupées réside dans le fait que l'administration fiscale requérante ne connaît pas les noms et adresses des personnes concernées (arrêt du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4). Le Tribunal fédéral a retenu qu'une demande d'assistance administrative groupée doit remplir trois conditions pour pouvoir être considérée comme admissible. Premièrement, elle doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (ATF 143 II 136 consid. 6.1.2).

E. 7.4

Dans sa réponse du 7 avril 2021, l'AFC a expliqué qu'il convenait de distinguer entre une demande d'assistance individuelle et une demande groupée. Selon l'AFC, les échanges qu'elle a eu avec l'autorité fiscale espagnole quant à la prescription dans une procédure concernant un nombre indéterminé de personnes, dont ni les noms ni les adresses ne sont

connus, ne peuvent s'appliquer tels quels à une procédure individuelle, dès lors que dans le cas individuel et nominatif, la personne concernée est identifiée et connue par l'Etat requérant et que seul cet Etat a connaissance de sa législation interne relative à la prescription ou aux actes susceptibles d'avoir interrompus la prescription.

E. 7.5

Il apparaît au Tribunal que le motif de distinction retenu par l'AFC, fondé sur la nature de la demande d'assistance, constitue un critère objectif et raisonnable de nature à justifier une différence de traitement entre une demande d'assistance individuelle et une demande groupée. Ce motif est de surcroît conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle une exigence accrue de précision quant à la description de l'état de fait et du droit prévaut en matière de demande groupée (cf. consid. 7.3 supra). Le Tribunal estime qu'il se justifie que les circonstances de fait et de droit d'une demande groupée soient décrites de manière plus détaillée que dans une demande individuelle et soient, au besoin, clarifiées afin de pouvoir évaluer la pertinence vraisemblable de la transmission des informations requises. Dès lors, dans la mesure où la recourante soutient que le principe de l'égalité serait violé parce que dans la procédure relative à la demande groupée des autorités compétentes espagnoles du (...) 2016, l'AFC aurait échangé sur la question de la prescription avec cette autorité, son grief tombe à faux.

E. 7.6

A l'appui de son moyen, la recourante requiert que l'AFC verse au dossier de la présente cause le dossier relatif à la demande de renseignements groupée de l'autorité fiscale espagnole du (...) 2016.

E. 7.7

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). 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). S'agissant tout particulièrement du droit de consulter le dossier, celui-ci s'étend aux pièces qui sont destinées à établir les faits servant de fondement à la décision, aux mémoires des parties et aux observations responsives d'autorités ainsi qu'à la copie de décision et des autres actes notifiés. L'accès au dossier peut faire l'objet de restriction en présence d'un intérêt public ou privé supérieur (Dubey/Zufferey, Droit administratif général, 2014, n. 1995).

E. 7.8

En l'espèce, le Tribunal de céans constate que la demande de la recourante a trait aux modalités d'exercice de son droit d'être entendu et plus particulièrement à l'accès au dossier

de la cause. Or, la documentation dont la recourante requiert la consultation s'insère dans le cadre d'une autre procédure, indépendante de la présente procédure. Le droit d'accès au dossier ne s'étendant pas aux pièces d'autres dossiers, la requête de la recourante formulée dans ce sens doit être rejetée.

E. 7.9

Au vu des considérants qui précèdent, la Tribunal ne constate pas de violation des principes de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire. 8.

E. 8

Admettre le recours, annuler la décision de l'AFC du 13 janvier 2021 et, statuant à nouveau, dire qu'aucune pièce ne sera transmise et qu'aucun renseignement ne sera échangé portant sur les années 2012 et 2013. Partant, le chiffre 2 du dispositif de la décision du 13 janvier 2013 est modifié comme suit: « 2. de transmettre aux autorités compétentes espagnoles les informations suivantes, reçues de la détentrice d'informations, F._____: Based on Article 25bis DBA CH-ES, we send you the following information provided by F._____: As regards C._____: a) Documentation accrediting the relationship between C._____ and the trusts B._____, D._____ and E._____ for the period from (...) to (...) 2015. F._____ has no information related to the relationship between C._____ and the trusts B._____, D._____ and E._____ for the relevant period. b) Balance sheet for financial years 2012 and 2013, detailing the assets held in each of the financial years. Please note that we are not able to provide the requested documentation for the concerned financial years. c) Identification of the beneficiaries from the liquidation of C._____ and the amounts obtained by each of them on the date of liquidation for the period from (...) 2013 to (...) 2015. F._____ has no information related to the liquidation of C._____. d) Identification of the bank account or accounts of which the party in question was the holder, beneficiary, authorized individual, or enjoyed any other power of disposal in Switzerland for the period from (...) 2013 to (...) 2015. Please note that there is no documentation available regarding the bank account or accounts of which C._____ was the holder, beneficiary, authorized individual, or enjoyed any other power of disposal in Switzerland for the relevant period. e) With regard to said account or accounts, if available, the following must be provided: - Account opening contract and signature card indicating the ultimate beneficiaries and those authorized to make withdrawals since the opening of the aforementioned accounts for the period from (...) 2013 to (...) 2015. Please refer to response to question d). - Statement of account movements covering the financial years 2012 and 2013. Please note that we are not able to provide the requested documentation for the concerned financial years. - Financial statements corresponding to said accounts and detailing the amount of cash, financial assets and other investments that might exist (Deposits, Funds, Securities of any kind etc.), on (...) 2012 and on the date of liquidation. Please note that we are not able to provide the requested documentation for the relevant period. - Detail of the interests received via said accounts, variations in assets channeled through them as a result of sales of securities or other investments, recording the date of acquisition and transfer, and the cost of acquisition ; and dividends obtained from any securities deposited or managed via said accounts. Please note that we are not able to provide any documentation for the relevant period. [Réponses suivantes inchangées] Plus subsidiairement:

E. 8.1

Pour finir, la recourante allègue une violation du droit à la sphère privée dans la mesure où les informations que l'AFC envisage de transmettre à l'autorité fiscale espagnole seraient protégées par l'art. 8 de la CEDH.

E. 8.2

En vertu de la jurisprudence claire et constante, même si l'art. 8 CEDH devait s'appliquer dans la présente cause, il ne ferait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, étant donné que les conditions d'une ingérence dans le droit au respect de la vie privée sont respectées (cf. à cet égard, arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.5.5).

E. 8.3

De plus, la recourante ne fait pas valoir ici de circonstances concrètes qui seraient susceptibles de démontrer une quelconque violation de cet article. Elle se limite bien plutôt à invoquer que celle-ci découlerait de la violation de l'exigence de la pertinence vraisemblable en lien avec la prescription fiscale des années en cause. Or, à cet égard, il suffit de se référer à ce qui a déjà été considéré (cf. consid. 5.11 ss supra).

E. 8.4

Pour ces raisons, le grief de la violation de la garantie du droit au respect de la vie privée est rejeté. 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. 9

Admettre le recours, annuler la décision de l'AFC du 13 janvier 2021 et, statuant à nouveau, dire qu'aucune pièce ne sera transmise et qu'aucun renseignement ne sera échangé portant sur l'année 2012. Partant, le chiffre 2 du dispositif de la décision du 13 janvier 2013 est modifié comme suit: « 2. de transmettre aux autorités compétentes espagnoles les informations suivantes, reçues de la détentrice d'informations, F._____: Based on Article 25bis DBA CH-ES, we send you the following information provided by F._____: As regards C._____: a) Documentation accrediting the relationship between C._____ and the trusts B._____, D._____ and E._____ for the period from (...) 2013 to (...) 2015. F._____ has no information related to the relationship between C._____ and the trusts (B._____, D._____ and E._____ for the relevant period. b) Balance sheet for financial years 2012 and 2013, detailing the assets held in each of the financial years. Please note that no balance sheet was drawn for the financial year 2013 since the latter was liquidated on 4 January 2013 at the latest. We are not able to provide the requested documentation for 2012. c) Identification of the beneficiaries from the liquidation of C._____ and the amounts obtained by each of them on the date of liquidation for the period from (...) 2013 to (...) 2015. F._____ has no information related to the liquidation of C._____. d) Identification of the bank account or accounts of which the party in question was the holder, beneficiary, authorized individual, or enjoyed any other power of disposal in Switzerland for the period from (...) 2013 to (...) 2015. Please note that there is no documentation available regarding the bank account or accounts of which C._____ was the holder, beneficiary, authorized individual, or enjoyed any other power of disposal in Switzerland for the relevant period. e) With regard to said account or accounts, if available, the following must be provided: - Account opening contract and signature card indicating the ultimate beneficiaries and those authorized to make withdrawals since the opening of the aforementioned accounts for the period from (...) 2013 to (...) 2015. Please

refer to response to question d). - Statement of account movements covering the financial years 2012 and 2013. Please note that there is no statement of account movements covering 2013. We are not able to provide the requested documentation for 2012. - Financial statements corresponding to said accounts and detailing the amount of cash, financial assets and other investments that might exist (Deposits, Funds, Securities of any kind etc.), on (...) 2012 and on the date of liquidation. Please refer to response to question b). - Detail of the interests received via said accounts, variations in assets channeled through them as a result of sales of securities or other investments, recording the date of acquisition and transfer, and the cost of acquisition; and dividends obtained from any securities deposited or managed via said accounts. Please note that we are not able to provide any documentation for the relevant period. [Réponses suivantes inchangées] Encore plus subsidiairement:

E. 10

La recourante qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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 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.