

BVGer A-6604/2017 vom 11. September 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-09-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6604_2017

FR: TAF A-6604/2017 du 11 septembre 2018

IT: TAF A-6604/2017 del 11 settembre 2018

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

Sauf exception (cf. art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît 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 les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (cf. art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1] ; art. 24 LAAF a contrario ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 1.1). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF ; art. 19 al. 5 LAAF). Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le 29 juin 2017, les deux demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.2

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

E. 1.3

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 1.3, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 1.3 et A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

E. 1.4.1

Le recourant peut 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

; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

E. 1.4.2

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 49 et 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ATF 142 V 204 consid. 6c ; spécifiquement en lien avec la CDI-ES, arrêts du TAF A-3407/2017 du 20 août 2018 consid. 1.4.2 et A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 1.4.2 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

E. 2.1

L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25bis CDI-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-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI-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). En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, 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-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, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

E. 2.2

La requête doit contenir les éléments qui figurent au ch. IV par. 2 Protocole CDI-ES, qui prévoit que la demande doit indiquer l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, la période visée par la demande, les renseignements recherchés, l'objectif fiscal qui fonde la demande et, dans la mesure où ils sont connus, les coordonnées du détenteur d'informations. En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. 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).

E. 2.3.1

Selon l'art. 25bis par. 1 CDI-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 interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202, ainsi que 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.1). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 25bis par. 1 CDI-ES est la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.3.2

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 (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF] et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.2.1 [décision attaquée devant le TF] ; sur la condition de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). 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 de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2 ; 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] ; voir encore arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6 et 5.6 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018]).

E. 2.3.3

La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêt du TF 2C_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.3 [destiné à la publication] ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

E. 2.3.4

En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante

(arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 4.3 [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.4.1

Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et 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-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.4.2

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4), 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 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

E. 2.5

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. IV par. 3 Protocole CDI-ES ; ATF 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.3, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.3, A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3.3, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.2 et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF], A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

E. 2.6

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 (cf. art. 25bis par. 2 CDI-ES ; arrêts du TAF

A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 [décision attaquée devant le TF], A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision attaquée devant le TF]). 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-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.6 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.7

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (par. IV ch. 1 Protocole CDI-ES ; 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 la 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 (arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2 [destiné à la publication] et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.7 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.1 [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.8

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois 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 (cf. art. 25bis par. 3 et 5 CDI-ES ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF 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 ; pour cette condition, consid. 2.3 ci-avant).

E. 2.9

Il peut encore arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la

compétence formelle pour la trancher. L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. aussi arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 2.7 et A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7).

E. 3

En l'espèce, le Tribunal de céans analysera la forme des demandes (consid. 3.1), ainsi que le respect des autres conditions de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, en examinant successivement les différents griefs des recourants (consid. 3.2 ss).

E. 3.1

D'emblée, le Tribunal constate que les demandes remplissent incontestablement les exigences formelles du par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES. Elles indiquent notamment les impôts et périodes visés (Individual Income Tax, Capital Tax et non-residents Income Tax pour les années 2010 à 2013, période ensuite étendue à 2014), de même que le but et les contribuables intéressés, ce qui n'est d'ailleurs pas fondamentalement contesté. Il convient au surplus de rappeler qu'en particulier, l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire ; la liste d'informations que doit comporter la demande énumérée dans cette disposition s'écarte lorsque la CDI contient des indications sur le contenu nécessaire de la demande (consid. 2.2 ci-avant ; cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 3.2

En lien avec le grief de la constatation inexacte des faits par l'AFC, les recourants se plaignent tout d'abord d'une violation du principe de subsidiarité (recours, p. 15 s. ; cf. recours p. 16 ss où ils répètent ce même grief dans une partie consacrée à la violation du droit).

E. 3.2.1.1

Le Tribunal relève que les arguments des recourants ne sauraient être entendus. Ils tentent d'arguer que l'AFC n'aurait pas tenu compte du fait que l'affirmation de l'AT au sujet du respect du principe de subsidiarité n'aurait été émise qu'en lien avec les années 2010 à 2013, à l'exclusion de l'année 2014 (recours, p. 15). Si le courrier d'accompagnement des demandes mentionne certes les années 2010 à 2013 sous la rubrique « Taxes and years under examination in Spain », il n'en demeure pas moins que la référence à l'année 2014 ressort tout autant clairement de la description des informations requises (« related to the year 2014 »). Or, soutenir que le courrier d'accompagnement des demandes ne se référerait pas à l'information requise, mais exclusivement aux années 2010 à 2013 faisant l'objet du contrôle en Espagne, consacre une approche excessivement formaliste, puisqu'il ressort manifestement de la demande que l'année 2014 est également visée. Les développements similaires dans la réplique n'ébranlent pas non plus, loin s'en faut, la conviction du Tribunal de céans (réplique, p. 8 s.). Il en va de même de l'argumentation déconcertante des recourants en lien avec le fait que l'AT aurait cherché, sans succès, à obtenir des renseignements de la part du recourant 1 directement. Il s'agit précisément d'un élément qui tend plutôt à démontrer le respect dudit principe par l'autorité requérante. De toute manière, son respect n'exige pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et il n'y aurait pas même lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain la personne visée avant d'adresser sa demande d'assistance aux autorités suisses (arrêt du TAF

A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 5.4.3 avec les réf. citées).

E. 3.2.1.2

En lien avec l'affirmation des recourants selon laquelle la preuve de l'irrespect du principe de subsidiarité reviendrait à exiger de leur part la preuve d'un fait négatif (recours, p. 17), le Tribunal rappelle que, du point de vue du principe de bonne foi, la jurisprudence admet la possibilité de remettre en cause la présomption dont bénéficie l'Etat requérant en cas de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (consid. 2.4.1 ci-avant). Il n'est donc pas tant question de prouver un fait négatif que de renverser, au moyen de documents et/ou de preuves suffisamment concrètes et décisives (comp. arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.2 [décision attaquée devant le TF]), la présomption selon laquelle l'Etat requérant respecte le principe de bonne foi, présomption qui s'étend, en règle générale, à l'indication expresse que sa demande respecte le principe de subsidiarité (sur le lien étroit entre le respect du principe de subsidiarité et le principe de la confiance, arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2 [destiné à la publication] ; cf. ég. arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

E. 3.2.2

Dans la seconde partie de leur premier grief en droit relatif à la violation du principe de subsidiarité, les recourants estiment que « l'autorité fiscale espagnole a clôturé la procédure administrative relative à l'année 2014 » (recours, p. 17 ss). La décision espagnole serait définitive, ce qui ferait obstacle à l'échange de renseignements. Cela étant, le fait que le libellé de la demande laisse entendre qu'une procédure de contrôle est en cours, alors que les recourants affirment que cette procédure a été définitivement close, n'est pas de nature à faire apparaître la demande comme contradictoire ni à remettre en cause la pertinence vraisemblable de la demande et la bonne foi de l'autorité requérante. Même si la décision invoquée par les recourants paraît contenir une mention selon laquelle elle serait définitive et sans appel, l'on ne peut à ce stade exclure que le droit espagnol permette l'ouverture d'une procédure de révision ; il n'appartient quoi qu'il en soit pas aux autorités suisses d'en juger au stade de la procédure d'assistance administrative (cf. arrêt du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.6.6 ; cf. ég. arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5). Entrer en matière sur cette question reviendrait, pour la Suisse, à s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant et à juger à sa place de la possibilité laissée par le droit espagnol de revenir sur une procédure de contrôle fiscal qui serait par hypothèse close. Une telle démarche serait par ailleurs contraire à la répartition des rôles des Etats dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale. Si les recourants sont d'avis qu'aucune révision de taxation ne peut intervenir, il leur incombera de faire valoir ces moyens devant les autorités compétentes espagnoles (cf. arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6 ; arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 9.2.3.3). Vu les éléments qui précèdent, le respect du principe de subsidiarité doit être considéré comme donné ici (cf. consid. 2.7 ci-avant ; cf. arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.4 [destiné à la publication] et 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5).

E. 3.3

Au moyen d'un second grief, les recourants contestent la vraisemblable pertinence des informations concernées par la transmission aux autorités espagnoles (recours, p. 19).

E. 3.3.1

En premier lieu, les recourants soutiennent que les demandes d'assistance ne concerneraient pas la période examinée par le fisc espagnol (recours, p. 19 s.). La Cour peine toutefois à discerner en quoi ce grief des recourants se distinguerait de celui qu'elle a déjà traité sous l'angle du grief de la violation du principe de subsidiarité (consid. 3.2.1.1 ci-avant). De toute manière, l'autorité requérante expose de façon suffisante en quoi les renseignements dont elle requiert la transmission lui sont nécessaires, à savoir aux fins d'examiner la taxation du recourant 1, contrôle ayant, d'après les indications expresses de l'AT, été étendu à l'année 2014. Au demeurant, l'autorité requérante a indiqué à l'AFC vouloir examiner la qualité de résident ou de non-résident du recourant 1, car il n'aurait, dans les deux cas, pas rempli ses obligations fiscales.

E. 3.3.2

En second lieu, les recourants estiment que l'autorité espagnole n'aurait plus d'intérêt à poursuivre la procédure d'assistance administrative (recours, p. 20 s.). Ils perdent toutefois de vue qu'il n'appartient en règle générale pas aux autorités suisses saisies d'une demande d'assistance administrative de juger si tel est bien le cas, en tout cas lorsque - comme en l'occurrence - les deux demandes permettent de se forger une opinion suffisante quant à la vraisemblable pertinence des informations requises pour l'Etat requérant. Le rôle de l'Etat requis reste limité à un contrôle de plausibilité, étant rappelé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (consid. 2.3.2 ci-avant) et qu'il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation, ainsi que de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. en lien avec le respect des règles procédurales, arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2017 du 16 avril 2018 consid. 4.3 [destiné à la publication] ; arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.1.1 et 2.3 [décision attaquée devant le TF]). Le Tribunal de céans n'a donc en principe pas, notamment sous réserve du respect du principe de subsidiarité (cf. consid. 3.2 ci-avant), à examiner la portée du caractère définitif d'une décision fiscale rendue en application du droit espagnol et la conséquence du fait que les autorités étrangères n'ont pas expressément réservé la reprise de la procédure. Il appartient en revanche aux contribuables visés de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités judiciaires de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4 et 5.6). La décision attaquée ne saurait ainsi être taxée d'arbitraire (cf. réplique, p. 10 s.).

E. 3.4

Le troisième grief des recourants traite de la violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements (recours, p. 21 s.). Sur ce point, la Cour se limitera à relever que, compte tenu de sa précision, la demande ne constitue pas une « fishing expedition » (consid. 2.5 ci-avant ; cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 4.2.2). Au demeurant, dans ses demandes, l'AT fait état de soupçons étayés et précis à l'égard des recourants.

E. 3.5

Dans leur quatrième grief, les recourants se prévalent de ce que les demandes d'assistance seraient contraires à la bonne foi (recours, p. 22 ss). Ils estiment, en substance, que l'existence d'une résidence fiscale du recourant 1 *** conduit à considérer la demande d'assistance administrative de l'Espagne comme contraire à la bonne foi (consid. 2.4 ci-avant).

E. 3.5.1

D'emblée, et comme le rappelle à raison l'AFC, l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ici (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7).

E. 3.5.2

Par surabondance de moyens, il convient de relever que le conflit de résidence fiscale entre l'Etat requérant et un Etat tiers n'est en principe pas une problématique déterminante pour les autorités suisses dans le contexte de l'assistance administrative. Par le dépôt de sa demande, l'Etat requérant peut d'ailleurs avoir pour but de consolider sa position, celui-ci n'étant du reste pas tenu d'attendre l'issue d'un litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative (cf. 142 II 218 consid. 3.7 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.3). A ce propos, la Cour de céans rappelle qu'il suffit, pour que l'assistance doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (arrêts du TAF A-3407/2017, A-3414/2017, A-3415/2017, A-3416/2017 du 20 août 2018 consid. 3.6.3 [décision attaquée devant le TF], ainsi que A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 6.3.2.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_28/2018 du 25 janvier 2018] ; pour les critères d'assujettissement retenus par l'Espagne, voir aussi A. ci-avant). La détermination de la résidence fiscale au plan international est d'ailleurs bien plus une question de fond qui n'a pas à être abordée par les autorités suisses dans le présent contexte (consid. 2.9 ci-avant). Le Tribunal constate du reste que la « letter of confirmation of residence », datée du 14 septembre 2016, produite par les recourants (recours, annexe 20), mentionne expressément : « this is not a certificate of residence for the purpose of claiming benefits under any Double Taxation Agreement with *** ». Pour le surplus, les autres indications de l'autorité fiscale britannique et éléments se rapportant à la prétendue taxation du recourant 1 dans ce pays, également produites par les recourants (recours, annexes 21 ss) ne lient pas le Tribunal de céans. A nouveau, la position défendue par les recourants semble parfois pour le moins ambiguë. Dans la déclaration fiscale du recourant 1 pour l'année 2014 figure en particulier l'indication suivante : « I was domiciled outside *** in 2013/2014 [...] » (recours, annexe 23). Il semble donc en tout cas subsister un doute sur le rattachement fiscal du recourant 1 pour les périodes sous contrôle par l'AT, ce qui ne soutient pas la position générale des recourants, mais confirme au contraire la vraisemblable pertinence, pour l'Espagne, des informations requises à la Suisse (cf. ég. consid. 3.3 ci-avant).

E. 3.6

Les recourants considèrent encore que « l'assistance demandée reviendrait à une entraide déguisée » (réplique, p. 11 ; cf. ég. recours, p. 24 s.). Cela soulève la question du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante (consid. 2.6 ci-avant).

E. 3.6.1

Il est vrai que l'entraide judiciaire - de lege lata et sous réserve d'exceptions non pertinentes en l'espèce - ne doit le cas échéant pas être accordée pour la poursuite d'actes qualifiés en droit suisse de « soustraction fiscale », c'est-à-dire des actes tendant à diminuer les recettes fiscales (cf. art. 3 al. 3 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale [EIMP, RS 351.1]). La règle de la spécialité en matière d'entraide judiciaire exclut en

principe l'utilisation des informations obtenues par cette voie pour la poursuite de telles infractions fiscales (cf. art. 67 EIMP). Cela étant, l'Etat requérant reste en principe libre d'opter pour la voie de l'assistance administrative ou celle de l'entraide judiciaire (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.2 et ATF 137 II 128 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.1 [décision attaquée devant le TF] et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.5).

E. 3.6.2

Ne constitue ainsi pas un détournement inadmissible de l'entraide judiciaire, le choix per se d'un Etat contractant de faire examiner sa demande par les autorités compétentes en matière d'assistance administrative de l'Etat requis, même si elle concerne des actes non couverts par l'entraide judiciaire. Les griefs de la personne concernée, selon lesquels la demande d'assistance administrative constituerait un abus de droit ou servirait uniquement à contourner les dispositions de l'entraide judiciaire, devront être jugés par les autorités compétentes pour la procédure d'assistance administrative dans l'Etat requis (cf. ATF 137 II 128 consid. 2.2.2 et 2.3 ; arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.1 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [décisions attaquées devant le TF]), soit l'AFC et, sur recours, le Tribunal administratif fédéral. Pour le Tribunal, il suffit en l'occurrence de constater que les demandes d'assistance mentionnent expressément le respect du principe de spécialité. Par ailleurs, au ch. 3 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité fiscale espagnole au respect dudit principe. Or, en vertu du principe de la confiance qui gouverne les relations internationales (consid. 2.4 ci-avant), il n'y a ici aucune raison de discuter l'engagement exprès de l'Etat requérant à cet égard. Les demandes d'assistance litigieuses respectent dès lors le principe de spécialité.

E. 3.7

Dans leur réplique spontanée du 9 février 2018, les recourants plaident au surplus la violation du droit au respect de la vie privée sous l'angle, en particulier, de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1), de l'art. 13 Cst., ainsi que de l'art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101, entrée en vigueur pour la Suisse le 28 novembre 1974) et de l'art. 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (Pacte ONU II, RS 0.103.2, entré en vigueur pour la Suisse le 18 septembre 1992).

E. 3.7.1

Le Tribunal de céans a déjà jugé que tant le droit de l'assistance administrative (art. 20 al. 2 LAAF ; sur le principe de spécialité, consid. 2.6 ci-avant) que la LPD (cf. arrêt du TAF A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 17.4) imposent à l'AFC de mentionner une restriction d'utilisation des informations transmises à l'intention de l'autorité requérante. Si cette mention est faite par l'AFC dans sa décision finale dont est litige, la transmission des informations ne viole en principe pas l'art. 6 al. 2 let. a LPD (cf. arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.9.4 et 3.4, A-1648/2016 du 27 juin 2017 consid. 6.2 et A-7019/2010 du 6 octobre 2011 consid. 17.4).

E. 3.7.2

En outre, le Tribunal de céans a retenu qu'il n'y a en principe pas lieu, dans le contexte de l'échange de renseignements des CDI, de retenir un quelconque non-respect des dispositions protégeant le droit au respect de la vie privée en cas de transmission d'informations. Les

droits correspondant figurant dans la CEDH, le Pacte ONU II et la Cst. ne sont du reste pas violés ici, les recourants ne soulevant à ce titre pas d'éléments susceptibles de changer l'appréciation de la Cour (cf. arrêts du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 4.4.3 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par arrêts 2C_598/2017 du 29 mars 2018 et 2C_596/2017 du 7 juillet 2017) et A-5506/2015 du 31 octobre 2016 consid. 6.4 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_1043/2016 du 6 août 2018]). En l'occurrence, les recourants ne peuvent donc rien tirer en leur faveur des dispositions relatives à la protection de la vie privée qu'ils invoquent pour s'opposer à l'octroi de l'assistance administrative à l'Espagne fondée sur l'art. 25bis CDI-ES.

E. 3.8

Enfin, les développements des recourants - en application du droit espagnol - quant à la possibilité de suspendre l'examen administratif fiscal interne lorsqu'une procédure MAP est en cours entre l'Espagne et *** manquent leur cible dans le présent contexte (réplique, p. 4 ss ; cf. pour un cas similaire, arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.4). En règle générale, pour les autorités suisses, seul est décisif le respect des conditions formelles et matérielles de l'assistance administrative, telles qu'elles ressortent de la relation concrète entre l'Etat requérant et l'Etat requis, à l'exclusion d'un Etat tiers. Aussi, l'éventuelle existence d'une procédure MAP entre l'Etat requérant et un Etat tiers ne suffit-elle généralement pas à justifier la suspension de la procédure devant l'AFC, respectivement le Tribunal administratif fédéral, compte tenu également du principe de célérité qui prévaut dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. art. 4 al. 2 LAAF). S'agissant encore de la décision d'ouverture d'une procédure pénale rendue par un procureur espagnol et contre laquelle le recourant 1 aurait apparemment recouru (réplique p. 5 et annexe 56), le Tribunal rappelle qu'il n'appartient pas aux autorités suisses, sous réserve du respect des conditions de l'assistance administrative, de se prononcer sur l'application de la législation interne, notamment procédurale, de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.3 [destiné à la publication] ; cf. ég. consid. 3.3.2 ci-avant). Aussi, l'existence d'un recours déposé devant les autorités espagnoles est-il sans incidence ici sur la poursuite de la procédure d'assistance. En conséquence, il n'y a pas lieu de prononcer la suspension de la présente procédure, de sorte que la conclusion à titre préalable des recourants doit être rejetée. Au demeurant, la conclusion devient également sans objet du fait du prononcé de la présente décision (cf. arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.7 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.7).

E. 4

Vu les considérants qui précèdent, la demande de suspension de la procédure des recourants du 9 février 2018 et le recours sont rejetés.

E. 5.1

Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 2 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont arrêtés à Fr. 5'000.-. Ils sont mis à la charge des recourants, qui les supportent solidairement et à parts égales (art. 6a FITAF) et imputés sur le même montant versé à titre d'avance de frais. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

E. 5.2

Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

E. 6

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 qu'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.

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