

# **BVGer A-685/2020 vom 31. Dezember 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-12-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-685\\_2020\\_d20191231](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-685_2020_d20191231)

FR: TAF A-685/2020 du 31 décembre 2019

IT: TAF A-685/2020 del 31 dicembre 2019

## **Regeste**

Assistance administrative | assistance administrative (CDI CH-ES); décision de l'AFC du 31 décembre 2019

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Copies of tax returns submitted to the relevant tax authorities, either as a resident or as non-resident. Details of any taxes paid in Switzerland by Mrs. B.\_\_\_\_\_, and details of the sources of income declared.

#### **E. 1.1**

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 (...), les demandes d'assistances litigieuses et leurs compléments 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). 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. 1.3**

En l'espèce, le recourant 1 et la recourante 2 sont des personnes concernées 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 leur est reconnue. S'agissant du recourant 3, l'AFC lui a notifié la décision finale du 31 décembre 2019 en qualité de personne habilitée à recourir. Le recourant 3 dispose conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, la Cour retient que le recourant 3 dispose également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

A-685/2020 Page 11

#### **E. 1.4**

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 le recours. 2. 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 ; MO-SER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8e éd., 2020, n°1146 ss).

## **E. 2**

If Mrs. B. \_\_\_\_\_ were regarded as a resident in Switzerland, please provide us with the relevant grounds and supporting documents to consider her as a resident in Switzerland for tax purposes. Please mention whether Mrs. B. \_\_\_\_\_ is obliged to pay taxes in Switzerland for her worldwide income and wealth.

### **E. 2.1**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

### **E. 2.2**

Les recourants font valoir les griefs suivants. Premièrement, ils invoquent une violation de l'ordre public dans la mesure où la transmission des informations en cause à l'autorité fiscale espagnole les exposerait à un impôt confiscatoire. Deuxièmement, puisque le modèle d'imposition de l'Espagne serait contraire à ses obligations internationales, la demande d'assistance déposée par l'autorité requérante violerait le principe de la bonne foi. Troisièmement, les recourants avancent une violation du principe de la pertinence vraisemblable sous deux angles. Les informations transmises au sujet des trusts G. \_\_\_\_\_ et H. \_\_\_\_\_, des comptes n. (...) et (...) ne seraient pas vraisemblablement pertinentes dans la mesure où le recourant 1 et la recourante 2 n'en seraient ni les bénéficiaires légaux ni économiques. De plus, l'AFC aurait violé le principe de la pertinence vraisemblable en raison de l'état des informations relatives au lieu de résidence ainsi qu'à la situation du revenu et de la fortune du recourant 1 et de la recourante 2 qu'elle compte transmettre.

### **E. 2.3**

Le Tribunal examinera d'abord d'office les dispositions légales applicables au cas d'espèce (consid. 3 ss infra). Les questions matérielles rela-

A-685/2020 Page 12 tives au principe de l'ordre public (consid. 4 ss infra), de la bonne foi (consid. 5 ss infra) et de la pertinence vraisemblable (consid. 6 ss infra) seront ensuite abordées. 3. 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 con- sid. 4.1 ; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1 ; A-3791/2017 du 5 jan- vier 2018 consid. 3 ; et A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

### **E. 3**

Where appropriate, identification of assets (real estate, vehicles, boats, yachts, works of art, paintings, etc.) owned by Mrs. B.\_\_\_\_\_ in Switzerland. Details of the habitual housing.

#### **E. 3.1**

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'ap- pliquent 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 (...) 2013 au (...) 2016, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications. 4. Selon l'art. 25bis par. 3 let. c CDI-ES, les dispositions des par. 1 et 2 ne peu- vent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret com- mercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des rensei- gnements dont la communication serait contraire à l'ordre public (pour les développements qui suivent, arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9).

### **E. 4**

Identification of entities where Mrs. B.\_\_\_\_\_ is registered as director, shareholder, partner, member of the Board of Management or beneficial owner. If any, please provide us with the Financial Statements submitted by the enti- ties.

A-685/2020 Page 3

#### **E. 4.1**

Selon le message du Conseil fédéral, tant l'art. 26 du MC OCDE que son commentaire (voir MC OCDE [version abrégée], Commentaire, 2014

A-685/2020 Page 13 [ci-après : Commentaire]) mentionnent de manière exhaustive les excep- tions à l'échange de renseignements. Celles-ci sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est indiqué que l'échange de renseignements peut être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre pu- blic. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des per- sécutions raciales, politiques ou religieuses (message sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire, n° 19.5 ad art. 26 MC OCDE, évoquant par ail- leurs les « intérêts vitaux de l'Etat lui-même » en lien par exemple avec des informations sensibles des services secrets (arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

#### **E. 4.2**

C'est le lieu de rappeler que si le Commentaire ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre (arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.1.1), il est néanmoins utile pour confirmer le résultat d'une interprétation (ATF 143 II 202 consid. 6.3.4).

#### **E. 4.3**

La notion d'ordre public figure comme limite à l'assistance internationale dans plusieurs instruments conventionnels. On peut citer ici l'art. 21 de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017) relatif à la protection des personnes et aux limites de l'obligation d'assistance (voir son art. 21 al. 2 let. b et d). A ce propos, il a été souligné qu'on peut voir une atteinte à l'ordre public dans des cas emportant une grave méconnaissance des valeurs fondamentales d'un Etat de droit (procédure contraire aux principes d'équité et heurtant de manière intolérable la conception suisse du droit ; sanction draconienne ; sérieuse mise en danger de la personnalité du titulaire du compte ; Etats incapables de respecter les garanties minimales de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974] et du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en vigueur pour la Suisse depuis le 18 septembre 1992] ; atteinte aux principes constitutionnels de la sécurité du droit et de la bonne foi ; voir PAPADOPOULOS LYSANDRE, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale : une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, in : Archives 86 [2017/2018] 1ss, p. 23 s. et 25 s. et les réf. citées).

A-685/2020 Page 14

#### **E. 4.4**

En l'espèce, les recourants soutiennent que la garantie de la propriété, protégé par l'art. 1er du Protocole 1 à la CEDH et l'art. 26 Cst, serait violé au motif que l'application de la loi espagnole 7/2012 du 29 octobre 2012, adoptée dans le cadre de la prévention et de la lutte contre la fraude fiscale, peut conduire à la perception d'un impôt confiscatoire. Cette loi introduit une nouvelle obligation déclarative à charge des personnes physiques et morales résidant en Espagne. Elles sont tenues de déclarer chaque année dans un certain délai, tous les comptes dont la somme des soldes est supérieure à 50'000 €, qu'elles détiennent à l'étranger à quel titre que ce soit et indifféremment de la dénomination donnée par l'établissement financier, y compris les comptes ne générant pas de revenus. En cas d'omission ou de déclaration tardive, la sanction peut être lourde ; selon la situation, le contribuable peut être condamné, si l'on additionne le montant de l'impôt dû, des intérêts et des sanctions, à devoir payer des montants largement supérieurs à celui du capital non déclaré. Par ailleurs, l'absence de présentation de la déclaration entraîne la déchéance de la prescription. Ces dispositions sont estimées discriminatoires et incompatibles avec les libertés fondamentales au sein de l'Union européenne (UE) par la Commission européenne qui a adressé en date du 15 février 2017 un avis motivé à l'Espagne l'invitant à modifier ses règles (numéro de l'infraction n° 20144330 [en cours], consulté le 16 novembre 2021 sous [http://ec.europa.eu/info/law\\_fr](http://ec.europa.eu/info/law_fr)>Processus législatif>Appliquer la législation européenne>Non-application de la législation européenne>Procédure d'infraction>Publication des décisions en matière d'infractions).

#### **E. 4.5**

En droit suisse, en matière fiscale, la garantie de la propriété, consacrée à l'art. 26 al. 1 Cst., proscrit en effet une imposition confiscatoire, d'après laquelle une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée. Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau. Toutefois, pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif ; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (cf. ATF 128 II 112 consid. 10b/bb, arrêts du TF 2D\_7/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 [non publié aux ATF 143 II 459], 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1).

A-685/2020 Page 15

#### **E. 4.6**

En l'espèce, la question de savoir si l'imposition confiscatoire pourraient être contraire à l'ordre public selon 25bis par. 3 let. c CDI CH-ES peut rester ouverte au vu de ce qui suit.

#### **E. 4.7**

En effet, 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 œuvre, 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 ; 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).

#### **E. 4.8**

Il découle de ce qui précède qu'en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral la question de savoir si la réserve de l'ordre public auquel se réfère l'art. 25bis par. 3 let. c CDI CH-ES inclut l'interdiction de percevoir des impôts confiscatoires n'a pas besoin d'être tranchée en l'espèce. En effet, dans la mesure où il n'appartient pas au Tribunal de se prononcer sur le droit interne de l'Etat requérant, en l'occurrence sur l'effet de la loi 7/2012 sur le recourant 1 et la recourante 2, la question soulevée par le grief des recourants peut rester ouverte. En effet, en application de la jurisprudence, toute contestation relative à l'application de la loi espagnole 7/2012 devra être soulevée dans le cadre de la procédure nationale.

## **E. 5**

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 A-685/2020 Page 16 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 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. 5.1**

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; 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. 5.2**

Les recourants font valoir que l'Etat espagnol ne serait, de manière générale, pas de bonne foi dans la mesure où l'adoption de la loi espagnole 7/2012 constituerait un régime de sanction disproportionné et discriminatoire violant les engagements internationaux de l'Espagne en tant que membre de l'Union européenne. Partant, l'Espagne utiliserait la CDI CH-ES afin de contourner ses obligations internationales en matière de libre circulation des personnes, services et capitaux. L'AFC aurait ainsi violé l'art. 7 let. c LAAF en accordant l'assistance administrative à l'autorité requérante.

### **E. 5.3**

Dans leur mémoire de recours, les recourants se réfèrent de manière générale aux accords de libre circulation des personnes, services et capitaux sans démontrer dans quelle mesure la loi espagnole 7/2012 les violerait. Le Tribunal ne contrôlant pas en détail le droit étranger (cf. consid. 3.7 supra), il ne lui appartient pas non plus de se prononcer sur la conformité du droit étranger avec des accords internationaux. Ainsi, on ne saurait dénier de manière générale la bonne foi de l'Etat espagnol. Au surplus, cette question devrait être soulevée dans le cadre de la procédure au fond devant les autorités espagnoles. Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi.

## **E. 6**

Aux termes de l'art. 25bis al. 1 CDI CH-ES, l'assistance doit être accordée

A-685/2020 Page 17 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 aux 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. 6.1**

Le rôle de l’Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l’existence d’un rapport entre l’état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l’Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.1 ss supra]). 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).

A-685/2020 Page 18

### **E. 6.2**

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. 6.3**

Sur le plan formel, le Protocole relatif à l’art. 25bis de la 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.

#### **E. 6.4**

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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

#### **E. 6.5**

Les recourants font valoir que les informations relatives au G. \_\_\_\_\_ et au H. \_\_\_\_\_ ne devraient pas être transmises dans la mesure où ces derniers seraient des trusts révocables dont les recourants seraient que les bénéficiaires discrétionnaires. Partant, en raison de la structure des trusts, les recourants ne pourraient en être les ayants droits économiques. Il s'ensuivrait que les informations relatives auxdits trusts seraient sans importance pour déterminer la situation fiscale du recourant 1 et de la recourante 2.

##### **E. 6.5.1**

Le TF a, dans un arrêt récent, précisé qu'il n'appartenait pas à l'AFC en tant qu'autorité requise, d'interpréter le droit fiscal étranger afin de déterminer le régime fiscal applicable à un trust dans le cadre du contrôle de

A-685/2020 Page 19 la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C\_936/2020 du 28 décembre 2021, consid. 5.5.3). Un tel grief doit, au contraire, être invoqué que dans le cadre de la procédure au fond dans l'Etat requérant (arrêt du TF 2C\_936/2020 du 28 décembre 2021, consid. 5.5.4). Il s'ensuit que la nature juridique d'un trust n'est pas en soi déterminante pour la question de la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable.

##### **E. 6.5.2**

En l'espèce, les recourants se contredisent en prétendant, dans la partie « en fait » de leur recours (Recours p. 12) que G. \_\_\_\_\_ et H. \_\_\_\_\_ sont des trusts discrétionnaires irrévocables, puis, dans la partie « en droit » que ces mêmes trusts seraient des trusts discrétionnaires révocables (Recours p. 18). Quoiqu'il en soit, au regard de la jurisprudence du TF précitée, la question de la qualification des trusts peut rester ouverte. La nature juridique d'un trust n'est en effet pas déterminante pour trancher la question de la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable. Pour le surplus, il apparaît que les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande. Ainsi, 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 (cf. consid. 5.1 ss supra). Il existe un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Espagne est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 4 ss supra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Espagne; il n'incombe pas aux autorités administratives et judiciaires suisses requises de refuser une demande ou la transmission des informations parce qu'elles seraient d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (cf. consid. 5.1 ss supra). Ainsi, la question d'une éventuelle imposition des recourants, à titre de bénéficiaire d'un trust, en Espagne, relève de la compétence de l'autorité fiscale espagnole et n'a pas à être traitée par les autorités suisses dans la procédure d'assistance administrative

(cf. consid. 3.7 supra). Pour cette raison, le Tribunal constate que les informations dont la transmission est envisagée, en lien avec les deux trusts susmentionnés, sont vraisemblablement pertinentes dans le cadre de la demande présentée à l'encontre des recourants.

## **E. 6.6**

Les recourants font valoir que la transmission des informations relatives aux comptes n. (...) et (...) serait également contraire au principe de la pertinence vraisemblable. Dans la mesure où l'ayant droit du premier compte se trouverait être le recourant 3, qui n'est pas concerné par la demande en cause, l'AFC ne pourrait pas transmettre ces informations car A-685/2020 Page 20 celles-ci n'étaient pas demandées par l'autorité fiscale espagnole. Le même raisonnement prévaudrait pour le second compte, dont le bénéficiaire serait une personne tierce.

### **E. 6.6.1**

S'agissant de la pertinence vraisemblable des informations relatives aux comptes n. (...) et (...), il apparaît que le recourant 1 disposait, tout du moins jusqu'à la fin de l'année 2013, d'une procuration sur le premier compte et d'un pouvoir restreint d'administrateur du second compte, ce tout du moins jusqu'à la fin de l'année 2015. Partant, ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour déterminer la situation fiscale du recourant 1 et de la recourante 2 pour la période en cause dans la demande d'entraide (à ce sujet cf. ATF 147 II 116 consid. 5.3.3.).

## **E. 6.7**

Les recourants font valoir, en substance, que l'AFC n'aurait pas transmis toutes les informations vraisemblablement pertinentes afin de déterminer leur lieu de résidence fiscale ainsi que leur situation de revenu et de fortune. S'agissant spécifiquement de leur lieu de résidence, ils font valoir que l'AFC aurait produit une fausse impression d'incertitude en prévoyant de ne pas transmettre toutes les informations dont elle disposait. S'agissant de la situation de revenu et de fortune, ils font valoir que l'AFC n'aurait fourni que des informations incomplètes pouvant induire en erreur l'autorité fiscale espagnole.

### **E. 6.7.1**

Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative (ATF 147 II 116 consid. 5.2). Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (art. IV. Ch. 3 Protocole à la CDI CH-ES ad art. 25bis in fine). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après CV), qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1 ; ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt 2C\_287/2019 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (ATF 144 II 130 consid. 8.2.1 ; ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 ; ATF 142 II 35 consid. 3.2 ; ATF 142 II 161 consid. 2.1.3). Le Tribunal de céans examine donc sous l'angle de la bonne foi la manière dont la demandes d'assistance administrative a été interprétée.

### **E. 6.7.2**

En l'espèce, il apparaît que l'AFC a répondu de manière suffisante aux questions relatives à la domiciliation des recourants. En effet, les informations que l'AFC entend transmettre s'agissant du lieu de résidence du recourant 1 et de la recourante 2 reprennent en substance les informations telles que présentées par les recourants, à l'exception de raisonnements juridiques relatifs aux conséquences éventuelles d'une domiciliation fiscale du recourant 1 et de la recourante 2 en Espagne. Hors, de tels éléments n'entrent clairement pas dans le cadre des informations requises par la demande d'entraide. S'agissant des informations relatives à la situation de revenu et de fortune du recourant 1 et de la recourante 2, on ne distingue pas pour quel motif les informations transmises seraient insuffisantes ou induiraient l'autorité fiscale espagnole en erreur dans la mesure où l'AFC précise « the tax authority of the Canton of (...) does not have information about worldwide income and wealth ». L'AFC indique ainsi clairement qu'elle ne dispose pas de la totalité des informations concernant le recourant 1 et la recourante 2. Partant, l'AFC n'a pas violé le principe de la pertinence vraisemblable et a correctement répondu aux questions de l'autorité fiscale espagnole.

### **E. 7**

L'autorité fiscale espagnole n'a, pour le surplus, pas violé le principe de spécialité, respectivement aucun indice ne permet de conclure qu'elle a l'intention de violer ledit principe. Au contraire, l'autorité requérante a même expressément fourni des garanties suffisantes concernant le respect de ce principe (consid. E supra ; cf. ég. sur cette question ATF 146 II 150 consid. 7 ; arrêts du TAF A-3045/2020 du 29 mars 2021 consid. 1.4.3).

### **E. 7.1**

Compte tenu cependant de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; 2C\_545/2019 consid. 4.7), intervenue postérieurement à la décision querellée et relative au principe de spécialité, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises plus précisément que cela ne résulte du ch. 3 du dispositif de la décision querellée. Il sied ainsi de rappeler à l'autorité requérante que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre des personnes concernées, à savoir Madame B. \_\_\_\_\_ ainsi que Monsieur A. \_\_\_\_\_, conformément à l'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES.

### **E. 8**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en

A-685/2020 Page 22 matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

### **E. 9**

Les recourants qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

### **E. 10**

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF).

#### **E. 11**

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)

A-685/2020 Page 23

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