

BVGer A-7136/2017 vom 1. Mai 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-05-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7136_2017

FR: TAF A-7136/2017 du 1 mai 2019

IT: TAF A-7136/2017 del 1 maggio 2019

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

d'accorder aux autorités compétentes espagnoles l'assistance administrative concernant A._____, (...);

E. 1.2

L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, dans le droit national, par la LAAF, en vigueur depuis le 1er février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée (...), entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (conferre art. 24 LAAF a contrario).

E. 1.3

La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF et 19 al. 5 LAAF).

E. 1.4

Ont la qualité pour recourir selon l'article 19, alinéa 2, LAAF, la personne concernée (définie à l'art. 3 let. a LAAF) et les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'article 48 PA, soit notamment quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Quant à ce dernier point, une conclusion servant uniquement les intérêts d'un tiers serait irrecevable (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 1.4 et A-4668/2014 du 25 avril 2016 consid. 4.1). Par contre, dans la mesure où ses propres intérêts sont également concernés, une personne au sens défini ci-avant peut déposer des conclusions dans l'intérêt de tiers (à cet égard, arrêts du TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 1.3, A-8003/2010 du 24 octobre 2011 consid. 1.3.2 et A-6660/2010 du 12 août 2011 consid. 1.1.4). Les recourants en l'occurrence ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils sont en revanche touchés différemment par la décision litigieuse dont ils sont tous deux destinataires. Le recourant, en tant que premier concerné par des renseignements sollicités via une demande d'assistance administrative, est spécialement atteint par la décision en découlant et possède manifestement un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. A noter cependant, que son intérêt se limiterait à la modification cas échéant des points du dispositif qui le concernent. Or, la subdivision initiale de la première conclusion subsidiaire formulée par les recourants se rapporte uniquement à la recourante. Ceci toutefois n'a pas d'incidence sur la recevabilité des conclusions, puisqu'elles ont été formulées par cette dernière

également. Or, en tant qu'elle est concernée formellement par la décision litigieuse, la recourante est spécialement atteinte par celle-ci et a un intérêt digne de protection à sa modification. Elle est en outre intervenue et a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, en tant que personne habilitée à recourir notamment, ce qui lui vaut ici également la qualité, non contestée, pour recourir. Le point de savoir si la seconde partie de cette même conclusion est irrecevable, en tant qu'elle concerne seulement la transmission de renseignements au sujet du trust ainsi que le compte y relatif, peut à ce stade rester indécise. Le Tribunal constate en effet qu'elle se rapporte, à tout le moins, aux données du recourant en lien avec dits trust et compte. Quant aux tierces personnes mentionnées dans la documentation dont l'envoi est contesté, l'irrecevabilité de cette conclusion en ce qu'elle les concerne et leurs prérogatives éventuelles dans la présente procédure seront analysées plus loin lors de l'examen du grief de violation du droit d'être entendu soulevé par les recourants (voir infra consid. 3).

E. 1.5

Le recours a au surplus été formé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et dans les formes prescrites à l'article 52 PA. Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

E. 2

2.1 En ce qui a trait à l'assistance administrative fiscale, le TAF dispose, conformément à l'article 19, alinéa 5, LAAF, en lien avec l'article 49 PA, du plein pouvoir de cognition. Il constate les faits d'office alors que les parties sont tenues de collaborer à leur constatation (art. 12 et 13 PA). Il applique le droit de même, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA). Il s'en tient néanmoins en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.2

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

E. 3

3.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 187 consid. 2.2 et 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant 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, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2 et 118 Ib 111 consid. 4b ; arrêts du TAF A-2327/2017 du 22 janvier 2019 consid. 3.1, A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.2 et A-3407/2017, A-3414/2017, A-3415/2017, A-3416/2017 [ci-après : A-3407/2017] du 20 août 2018 consid. 3.2.3.2).

E. 3.2

Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux

de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s., 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2 et 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2327/2017 précité consid. 3.1, A-6918/2017 précité consid. 1.5.2 et A-3407/2017 précité consid. 3.2.3.2).

E. 3.3

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3 et 135 I 279 consid. 2.3). L'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2 et A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2).

E. 3.4

En matière d'assistance administrative internationale, des violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision re-lative à ces points entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3764/2015 précité consid. 4.2.3 et A-3765/2015 précité consid. 4.2.3). Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, qui implique la transmission à l'autorité requérante d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, la nullité de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3 et A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.3).

E. 3.5

Selon la jurisprudence, la personne à qui un acte n'a pas été notifié doit s'en prévaloir en temps utile dès lors que, d'une manière ou d'une autre, elle est au courant de la situation. Attendre passivement est contraire au principe de la bonne foi (arrêts du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3, 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2, 9C_202/2014 du 11 juillet 2014 consid. 4.2 et 8C_188/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.1.2 ainsi que la référence ; cf. aussi ATF 122 I 97 consid. 3 a] aa] ; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3ème éd. 2011, p. 356 et les références citées).

E. 3.6

En l'occurrence, dans un motif d'ordre formel qu'il convient d'examiner au préalable à l'argumentation sur le fond, les recourants estiment que la décision querellée est nulle ou semble-t-il annulable en ce qu'elle prévoit la transmission d'informations et documents au sujet du trust ainsi que du compte N° (...), en ce qui concerne ici les données de (...), lesquels n'ont pas participé à la procédure en violation supposée de leur droit d'être entendu. Le Tribunal rappelle d'emblée qu'une conclusion servant uniquement les intérêts d'un tiers est en principe irrecevable (cf. consid. 1.4 in fine). Or, les recourants ne sont pas

directement concernés par le défaut de notification qu'ils allèguent. Sous cet angle, la conclusion tendant à l'annulabilité de la décision contestée, si elle inclut ce motif, ne paraît pas admissible. Cela posé, il ressort davantage du mémoire de recours du 18 décembre 2018 que les recourants y voient un motif de nullité, relevé cas échéant d'office par le Tribunal de céans. Ce dernier n'ayant pas à trancher des questions abstraites, il se limitera à analyser le cas qui se présente à lui en lien avec la question du droit de participation de tiers, ceux en l'occurrence susmentionnés, à la procédure. Certes, de ce point de vue, il n'est pas contesté que l'Administration fédérale ne leur a pas adressé de courrier d'information à la différence de ce qui a été effectué par envois des 27 mars et 15 juin 2017 aux recourants et au trustee. Certes encore, ils n'ont de ce fait pas été informés de la procédure par l'autorité inférieure directement, ni semble-t-il par l'intermédiaire de la banque. Cela dit, il faut rappeler ici les liens forts, familiaux même, tels qu'ils ressortent du dossier, entre les recourants et les individus indiqués ci-avant. L'ensemble de ces personnes portent en effet le même nom de famille. De ce qui précède, il appert très peu probable que ces derniers n'aient pas été d'une manière ou d'une autre, au courant de la situation. Dans la même lignée, l'adresse de domicile de (...) correspond à celle du recourant, ainsi que ceci figure dans la documentation relative au trust datant de 2012 (pièce 14 autorité inférieure), année d'ailleurs visée par la requête d'assistance. Ces données manifestent ainsi la proximité qu'il y avait entre les membres de la famille, en tout cas à l'époque. Il en va de même de l'identité entre la résidence de (...) et celle de (...), lequel plus spécifiquement, figure dans ces pièces comme constituant du trust aux côtés du recourant. De la sorte, l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'ils aient été avisés de la situation de par leur proximité relationnelle avec les membres de leur famille et, ou, le trustee, parties à la présente procédure. Aussi, ces tierces personnes devaient se prévaloir en temps utile (cf. consid. 3.5), étant rappelé que dit argument a été soulevé par les recourants au stade de l'opposition déjà, et dans leur intérêt, d'une violation du droit d'être entendu, ou à défaut du caviardage de leurs noms et prénoms. En l'occurrence, avoir attendu passivement est contraire au principe de la bonne foi, à plus forte raison du reste du point de vue des recourants en tant qu'ils pourraient s'en prévaloir.

E. 3.7

Il découle de ce qui précède que les recourants ne peuvent prétendre à la nullité de la décision finale du fait de l'absence de notification de celle-ci aux personnes tierces susmentionnées. En effet, même un examen d'office de la question par le Tribunal conduit au résultat que ces personnes tierces ne sauraient agir de bonne foi en invoquant un vice de forme, faute de s'être prévaluées en temps utile d'une absence de notification. Ce grief des recourants doit donc être déclaré irrecevable, respectivement être écarté.

E. 3.8

Ces éléments précisés, il convient de poursuivre la réflexion par une énonciation des règles de droit : on commencera par l'introduction des bases légales topiques en matière d'assistance administrative fiscale avec l'Espagne (consid. 4.1), puis suivra le principe de la bonne foi des Etats (consid. 4.2.1), avant d'exposer la condition de la vraisemblable pertinence (consid. 4.2.2) et quelques considérations sur la transmission d'informations au sujet de particuliers qui ne sont pas des personnes concernées au sens formel (consid. 4.2.3).

E. 4

Il est en outre entendu qu'aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants, sur la base de l'art. 25bis de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané

ou automatique. 4.1.4 Selon l'article 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV), laquelle a également été ratifiée par l'Espagne, tout traité en vigueur lie les parties et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (pacta sunt servanda). Il s'agit ainsi de s'assurer à chaque application d'une convention internationale qu'elle respecte le principe de la bonne foi ainsi que l'objet et le but du traité. Chaque partie peut attendre de l'autre qu'elle se comporte dans le respect de ces principes (cf. ATF 140 II 167 consid. 5.5.2 et 139 II 404 consid. 7.2.1 ; arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 3.1). Selon la jurisprudence, l'interprétation et l'application d'une convention de double imposition suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la CV (cf. ATF 141 II 447 consid. 4.3.1, 140 II 167 consid. 5.5.2 et 139 II 404 consid. 7.2.1 ; arrêt du TAF A-6306/2015 précité consid. 3.1). 4.2 Le TF et le TAF ont eu l'occasion de caractériser les contours de l'assistance administrative en matière fiscale, s'agissant des exigences matérielles de cette procédure tout particulièrement, lesquels seront en partie détaillés ci-après. 4.2.1 Dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition, le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités (voir supra consid. 4.1.4 ; ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-6604/2017 du 11 septembre 2018 consid. 2.4.1 [décision confirmée par le TF] et A-3407/2017 précité du 20 août 2018 consid. 2.5.1). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, 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 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 ainsi que 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.4.2 et A-3407/2017 précité consid. 2.5.2). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.4.1, A-3407/2017 précité consid. 2.5.2 et A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2). 4.2.2 La condition de la pertinence vraisemblable, ainsi qu'illustrée par le Tribunal fédéral, est la clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2 et 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents, cette condition est réputée réalisée. Peu importe en revanche qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit au final non pertinente. En outre, il n'incombe pas à l'Etat requis, parce qu'il serait d'avis que les informations manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents, de refuser une demande ou leur transmission. L'Etat requis se limite ainsi, s'agissant de la pertinence vraisemblable des informations susceptibles d'être échangées, à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et si les renseignements sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2 ; arrêts du

TAF A-6604/2017 précité consid. 2.3.2, A-3407/2017 précité consid. 2.3.2 et A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.1). Il en résulte que l'Etat requis ne peut refuser de transmettre que les éléments dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 et 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2 et A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêts du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 4.3.1.1 et A-5149/2015 du 29 juin 2016 [décision confirmée par le TF] consid. 4.7.1). La jurisprudence a retenu que la CDI CH-ES pose des conditions à la remise des renseignements matériels, soit les informations qui font l'objet de la demande d'assistance, en exigeant notamment qu'ils soient vraisemblablement pertinents et en excluant l'échange spontané de renseignements, à savoir des renseignements pertinents mais qui n'ont pas été demandés (arrêts du TF 2C_201/2016 du 3 novembre 2017 consid. 8.1 non publié dans ATF 144 II 130 et 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3). 4.2.3 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant (personne concernée au sens formel). 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 (personne concernée au sens matériel ; arrêts du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.4.2, A-3407/2017 précité consid. 2.5.2 et A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.3 ainsi que les références citées). L'article 4, alinéa 3, LAAF, prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne vise qu'à concrétiser les engagements découlant des conventions de double imposition (ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 143 II 224 consid. 6.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 ainsi que 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Il en découle que le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; arrêts du TAF A-3407/2017 précité consid. 2.3.3 et A-1944/2017 précité consid. 3.3.1.3). Le Tribunal fédéral a récemment rappelé les cas, en partie repris ci-après, dans lesquels il a, en application des principes susmentionnés, accepté la transmission de documents comprenant le nom de tiers (ATF 144 II 29 consid. 4.2.4). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par une demande, il a admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). De même, il a jugé que les noms des titulaires d'une procuration sur les comptes bancaires détenus par une personne visée par la demande d'assistance

administrative (en l'occurrence l'épouse et les filles) remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2, non publié dans ATF 141 II 436). La jurisprudence a en outre souligné que la transmission du nom d'employés de banque et autres intervenants susceptibles d'avoir eu un lien avec les comptes bancaires visés (dont les avocats et notaires font partie) est en principe exclue, car cette information n'a en principe rien à voir avec la question fiscale qui motive la demande (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.3 à 4.5 et 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêt du TF 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5). Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été jugé que l'article 4, alinéa 3, LAAF, ne fait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêt du TF 2C_963/2014 précité consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436 ; arrêts du TAF notamment A-6589/2016 précité consid. 5.4.7.1 et A-3791/2017 précité consid. 5.5). L'exigence de la pertinence vraisemblable, tout comme le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements qui n'est pas développé dans le présent arrêt (voir à ce sujet par exemple les arrêts du TAF A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 2.5 ou A-6604/2017 précité consid. 2.5), correspondent au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.5 et A-3320/2017 précité consid. 3.3.2). 4.2.4 La procédure d'assistance administrative ne tranche en outre pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêts du TAF A-3407/2017 précité consid. 2.3.4 et A-6589/2016 précité consid. 4.6.5). Ainsi, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (arrêts du TAF A-3407/2017 précité consid. 2.3.4 et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2.3).

E. 5

En l'espèce, le Tribunal définira d'abord l'objet du litige (consid. 5.1), puis traitera la forme de la demande (consid. 5.2), avant d'attaquer l'examen de l'exigence matérielle de la pertinence vraisemblable à la lumière des divers griefs soulevés par les recourants (consid. 5.3 ss).

E. 5.1

Outre le grief de violation du droit d'être entendu déjà analysé dans les considérants 3.1 à 3.4, les recourants reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir caviardé les renseignements en lien avec la recourante et d'avoir refusé la transmission des informations relatives aux trust et compte N° (...). S'ils concluent principalement et de manière générale à ce que la décision du 15 novembre 2017 soit annulée, ce n'est qu'à l'appui de ces griefs liés au caviardage ainsi qu'à la transmission susmentionnée, et subsidiairement, qu'ils requièrent, au fond, son annulation. Aussi, le litige se limite au point de savoir si la transmission des informations concernant la recourante doit être accordée, tout comme celle se rapportant aux données du trust. 5.25.2.1 A titre liminaire, le TAF constate que l'autorité requérante a fourni dans sa demande l'identité du recourant faisant l'objet d'une enquête, indiqué la période visée et décrit les renseignements demandés. En outre, l'objectif fiscal poursuivi ainsi que la raison sociale et l'adresse de la société détentrice des renseignements requis y figurent également. 5.2.2 (...) 5.2.3 (...) Dans cette optique, l'autorité en question indiquait que les renseignements demandés lui permettraient d'établir de manière correcte

l'imposition du contribuable concerné, ceci en ce qui concerne ses impôts sur le revenu et la fortune, durant les années 2012 à 2015. En conclusion, la demande remplit les conditions de forme demandées par la convention et la condition de la pertinence vraisemblable est ainsi à ce stade présumée remplie.

5.3.5.3.1 Les recourants, tout en relevant que la demande vise les comptes du recourant dont il est titulaire, ayant droit économique ou sur lesquels il a une procuration, considèrent que les informations sur les avoirs du trust et les revenus générés par le compte lié ne remplissent pas la condition de la vraisemblable pertinence.

5.3.2 Les opinions des parties divergent en l'occurrence sur les caractéristiques à donner audit trust. Or, certes l'organisation formelle de celui-ci tendrait prima facie vers une qualification de trust discrétionnaire et irrévocable, en particulier au vu des termes indiqués sur le formulaire T, mais il est également vrai que le recourant y est mentionné sous la section intitulée : "Information pertaining to the settlor(s) (actual, not fiduciary)" comme personne qui a déposé des avoirs dans le trust, quoique subséquemment, et est désigné comme bénéficiaire (secondaire puis primaire) ; il a aussi bénéficié au plus tard en 2014 de distributions du trust (cf. pièce 30 de l'autorité inférieure intitulée "DEED OF TERMINATION" datée du (...) 2014). Le Tribunal de céans constate ainsi que certains éléments factuels permettent de retenir que le recourant ne s'est pas dessaisi économiquement des biens transférés formellement via le trust. Cela étant, la question de la nature irrévocable, ou non, de celui-ci peut souffrir de rester ouverte. Ainsi que cela vient d'être soulevé, le recourant était désigné comme bénéficiaire et a effectivement perçu des montants du trust, durant la période concernée. La pièce indiquée ci-dessus est sans équivoque quant à ce point. En effet, y figurent en premier lieu une mention d'un acte de distribution conclu le (...) 2014 ("Deed of Distribution made the (...), 2014 [...]") et, par trois fois, que l'entier des avoirs du trust a été distribué aux bénéficiaires principal et secondaire, soit le recourant respectivement la recourante ("[t]he entire Trust Fund has been distributed to the First and Second Beneficiaries, A. _____ and B. _____, respectively"), ce qui, toujours selon le contenu de ce document, a mené en premier lieu à l'échéance de la durée du trust puis à sa cessation ("the Trust Period shall end on this day, since the entire Trust Fund has been distributed to the First and Second Beneficiaries, A. _____ and B. _____, respectively" et "as the Trust Period has ended and the entire Trust Fund has been distributed to the First and Second Beneficiaries, A. _____ and B. _____, respectively, the Settlement is hereby terminated"). Il sied encore de remarquer que la recourante, mentionnée dans dit acte comme bénéficiaire secondaire (de facto effective car elle a bénéficié de distributions) est inscrite à ce titre uniquement dans le deuxième exemplaire du formulaire T, lequel est daté du (...) 2014. Ceci laisse à penser que les distributions finales, à son profit notamment, ont eu lieu autour du (...) de la même année (correspondant à la date de l'acte de distribution mentionné ci-dessus) et partant durant la période couverte par la demande.

5.3.3 D'après ce qui a été relevé ci-avant, l'affirmation des recourants, selon laquelle les avoirs du trust n'appartiennent pas au recourant et ne peuvent être qualifiés comme éléments de sa fortune, n'est pas suffisamment établie, précisément par ailleurs lors de la période concernée. Le Tribunal retient plutôt un lien évident entre les avoirs en trust, les recourants et la demande, du moins sous l'angle de l'exigence de la pertinence vraisemblable. L'entier des pièces permettant de définir les contours de ce rapport est dès lors vraisemblablement pertinent pour déterminer de la situation fiscale du recourant durant la période visée.

6.6.1 Il convient encore d'examiner, si comme l'estiment les recourants une telle transmission équivaudrait à un échange spontané prohibé par la convention, étant rappelé qu'une opération de ce type impliquerait que les renseignements en question soient

pertinents et non demandés par l'autorité requérante. 6.2 Celle-ci, dans sa demande, requiert l'assistance de la Suisse pour obtenir des informations sur les actifs financiers du recourant sis en Suisse. Dans le prolongement du raisonnement mené ci-dessus, aucun doute subsiste quant au fait que des valeurs patrimoniales du recourant ont transité, du moins lui ont été transmises, durant la période relevante via le trust inscrit comme titulaire de comptes en Suisse. Force est de constater que la relation créée entre le recourant et dit trust est, de ce fait, à même le champ des informations demandées. En effet, l'autorité espagnole mène une enquête pour déterminer l'étendue du patrimoine mondial du recourant, dès lors qu'il est résident espagnol ; indication présumée fournie de bonne foi en vertu du principe de la confiance. Or, les renseignements relatifs au trust ont, de par le fait que le recourant était bénéficiaire et au vu des distributions effectives susmentionnées, un rapport concret avec cet objectif, étant entendu qu'à ce moment, les valeurs patrimoniales et revenus sont en principe imputables aux bénéficiaires concernés. Si le recourant entend ensuite contester, en tenant compte de la législation espagnole, son assujettissement en Espagne et le rattachement éventuel des montants reçus à son patrimoine imposable, il lui reviendra, cas échéant, de développer sa démonstration par devant les autorités fiscales de ce pays. A cet égard, il sied de rappeler que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. supra consid. 4.2.4). 6.3 Partant, les renseignements relatifs au trust sont non seulement vraisemblablement pertinents mais entrent également dans le champ des informations demandées. Le grief des recourants est donc rejeté.

E. 7

7.1 Reste à savoir dans quelle mesure la transmission des documents bancaires requis par l'Espagne est admissible, en tant qu'ils comprennent les données de la recourante.

E. 7.2

Dans ce cas, la mise en oeuvre de l'assistance administrative s'analyse également sous l'angle de la pertinence vraisemblable des informations concernées. En l'espèce, l'approche suivie auparavant par le Tribunal pour démontrer du lien entre le recourant et le trust, permet également de constater que la recourante y a joué un rôle prépondérant, particulièrement dans les circonstances entourant la cessation du trust. Elle apparaît en effet en avoir été bénéficiaire secondaire dès le (...) 2014 et bénéficiaire effective au moment des distributions finales.

E. 7.3

Il ressort en outre des autres pièces produites au dossier qu'elle est co-titulaire et co-ayant droit économique, toujours aux côtés du recourant, du compte N° (...). A ce moment déjà, et en tenant compte de la jurisprudence précitée (cf. supra consid. 4.2.3 (...)), la position présente de la recourante remplit, a fortiori, la condition de la pertinence vraisemblable. L'apparition de son nom ne peut être considérée comme étant le fruit d'un pur hasard. En tant que proche du recourant ainsi que titulaire et ayant droit économique, avec ce dernier, d'un même compte, elle entretient un rapport qualifié avec la personne concernée par la demande. Celui-ci est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du recourant et exclut de considérer la recourante, comme le prétendent les recourants, de tiers non concerné par l'assistance administrative. La transmission des documents mentionnant ses données n'est dès lors pas empêchée de ce fait par l'article 4, alinéa 3, LAAF.

E. 7.4

Compte tenu de ce qui précède, il faut admettre que les informations ici aussi satisfont l'exigence de la pertinence vraisemblable. Le grief des recourants est partant mal fondé.

8.8.1 Au demeurant, par abondance d'argumentation et dans la continuité des réflexions menées jusqu'à ce stade, il sera finalement retenu que les données des personnes indiquées sur le formulaire T comme bénéficiaires du trust (outre les recourants) se trouvent également parmi les renseignements vraisemblablement pertinents permettant à l'autorité requérante de clarifier, en connaissance de cause, l'imposition du recourant.

8.2 Certes, ces informations apparaissent dans une moindre mesure au sein de la constellation entourant le recourant et le portefeuille d'investissement lié au trust. Cela étant, elles sont pertinentes en l'espèce à plus d'un titre. En premier lieu, elles ne peuvent être considérées comme n'ayant rien à voir avec la question fiscale motivant la demande. Elles indiquent quels sont les différents bénéficiaires, possiblement effectifs, des avoirs en trust partiellement distribués au recourant durant la période visée et dont il pourrait avoir gardé la maîtrise, ainsi que leur statut vis-à-vis du recourant ; ces informations se trouvent en outre, dans la documentation bancaire requise par l'autorité espagnole pour connaître de l'étendue du patrimoine mondial du recourant et dont il y a lieu de rappeler ici la vraisemblable pertinence. En deuxième lieu, les individus en question doivent également être qualifiés de proches du recourant (cf. dans ce sens supra consid. 3.6). Le rapport qualifié entretenu avec ce dernier, en lien avec sa situation fiscale en l'occurrence, et partant la demande d'assistance, amène le Tribunal à considérer les renseignements y relatifs comme vraisemblablement pertinents.

8.3 Finalement, les informations ici concernées ne sont donc selon toute vraisemblance pas là par hasard et présentent un rapport avec l'état de fait et l'objectif fiscal présentés dans la demande. Elles sont ainsi potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère, de sorte que leur remise est également proportionnée.

9.9.1 Il découle de ce qui précède que la décision attaquée est conforme au droit. Le recours doit par conséquent être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

9.2 Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à Fr. 5'000.-, mis à la charge des recourants et imputés sur le montant de Fr. 5'000.- versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

10. La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'article 84, alinéa 2, LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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