



## Arrêt du 29 janvier 2025

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard, juges,  
Delia Devecchi, greffière.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
3. **C.** \_\_\_\_\_,  
4. **D.** \_\_\_\_\_,  
tous représentés par  
Maître Alexis Dubois-Ferrière,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

**Faits :****A.**

**A.a** Le service espagnol d'échange d'informations en matière fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale espagnole) a adressé six demandes d'assistance administrative, datées du (...) 2019 (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées sur l'art. 25<sup>bis</sup> de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (CDI CH-ES, RS 0.672.933.21).

**A.b** Dans ses requêtes, l'autorité fiscale espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la personne concernée), qu'elle considère comme résident fiscal espagnol, en matière d'impôts sur le revenu. Alors que l'intéressé a déclaré avoir résidé en Suisse durant la période concernée, l'autorité requérante a expliqué disposer d'éléments tendant à établir qu'il vivait [en Espagne] et était résident fiscal en Espagne. Elle a exposé que la personne concernée était entre autres inscrite dans le système de sécurité sociale en Espagne et comme cliente de différentes entités espagnoles dédiées aux activités de loisirs et que des paiements avaient été effectués envers des entreprises de services publics, fournissant de l'électricité et du gaz. L'autorité requérante a finalement expliqué qu'elle disposait de témoignages de personnes de l'entourage de la personne concernée confirmant qu'elle vivait de manière régulière en Espagne. Tous ces éléments impliquent la régularité, la vie quotidienne et la permanence en Espagne. Malgré cela, la personne concernée n'a pas soumis de déclaration d'impôts sur le revenu en Espagne pour les années 2013 à 2015.

L'autorité requérante a également indiqué que, selon les informations en sa possession, la personne concernée est bénéficiaire effective des sociétés suisses B.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société habilitée à recourir 1), E.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société habilitée à recourir 2), C.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société habilitée à recourir 3) et D.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société habilitée à recourir 4 ; ensemble : les sociétés habilitées à recourir), dont elle aurait perçu des sommes d'argent. Les contrôleurs fiscaux espagnols estiment que l'argent utilisé par la personne concernée afin de financer ses dépenses et une grande partie de ses investissements en Espagne provient de Suisse. L'autorité requérante souhaite ainsi connaître la part du capital social détenue par la personne concernée ainsi que les

dividendes ou autres revenus des sociétés habilitées à recourir perçus par la personne concernée.

Durant la procédure de contrôle fiscal, l'autorité fiscale espagnole a en outre découvert que la personne concernée détenait le compte (...) auprès de la banque 1 ainsi que les comptes (...), (...), (...) et (...) auprès de la banque 2.

L'autorité fiscale espagnole a indiqué avoir tenté d'obtenir les informations directement de la personne concernée ou de son représentant fiscal notamment, en vain. Elle a également affirmé avoir épuisé toutes les sources possibles d'obtention des renseignements en Espagne.

L'autorité requérante a finalement requis que la personne concernée ne soit pas informée des demandes d'assistance car elle aurait agi de manière à entraver la correcte application des lois fiscales – des procédures de sanctions ayant été engagées à son encontre – et pourrait ainsi abuser de la procédure de notification et de son droit de recours pour retarder indûment l'échange d'informations.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Espagne, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes (ch. 13 des demandes d'assistance) :

(...) (réf. AFC [...])

In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could please provide us with the following information concerning B.\_\_\_\_\_ for years from 2013 to 2015:

- Registrations entered in the Commercial Register
- List of partners and directors
- Financial Statements submitted
- The share of A.\_\_\_\_\_ in the share capital of the Swiss company B.\_\_\_\_\_ as well as the distribution of dividends or other income received by A.\_\_\_\_\_
- Tax returns submitted for Corporate Income Tax

(...) (réf. AFC [...])

In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could please provide us with the following information concerning E.\_\_\_\_\_ for years from 2013 to 2015:

- Registrations entered in the Commercial Register
- List of partners and directors

- Financial Statements submitted
- The share of A.\_\_\_\_\_ in the share capital of the Swiss company E.\_\_\_\_\_ as well as the distribution of dividends or other income received by A.\_\_\_\_\_
- Tax returns submitted for Corporate Income Tax

(...) (réf. AFC [...])

In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could please provide us with the following information concerning C.\_\_\_\_\_ for years from 2013 to 2015:

- Registrations entered in the Commercial Register
- List of partners and directors
- Financial Statements submitted
- The share of A.\_\_\_\_\_ in the share capital of the Swiss company C.\_\_\_\_\_ as well as the distribution of dividends or other income received by A.\_\_\_\_\_
- Tax returns submitted for Corporate Income Tax

(...) (réf. AFC [...])

In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could please provide us with the following information concerning D.\_\_\_\_\_ for years from 2013 to 2015:

- Registrations entered in the Commercial Register
- List of partners and directors
- Financial Statements submitted
- The share of A.\_\_\_\_\_ in the share capital of the Swiss company D.\_\_\_\_\_ as well as the distribution of dividends or other income received by A.\_\_\_\_\_
- Tax returns submitted for Corporate Income Tax

(...) (réf. AFC [...])

In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could please provide us with the following information from [the] banque 1 for years from 2013 to 2015:

- Bank statements of the bank account number (...)

(...) (réf. AFC [...])

In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could please provide us with the following information from [the] banque 2 for years from 2013 to 2015:

- Bank statements of the following bank account numbers:
  - o (...)

- (...)
- (...)
- (...)

Par ailleurs, les demandes d'assistance administrative précisent toutes (cf. ch. 17 des demandes d'assistance) :

The requesting competent authority confirms that:

- a) all information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request;
- b) the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request;
- c) in similar circumstances, the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices;
- d) it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure.

## **B.**

**B.a** Par courriel du (...) 2019, l'AFC a invité l'autorité requérante à préciser la nature des obstacles engagés par la personne concernée pouvant compromettre le succès de ses investigations et justifiant la procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir prévue à l'art. 21a de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1). Elle a également attiré l'attention des autorités fiscales espagnoles quant au risque que la personne concernée soit indirectement informée de la procédure d'assistance par le biais des sociétés détentrices des renseignements, compte tenu de leur proximité avec la personne concernée.

**B.b** Par courriel du (...) 2019, l'autorité requérante a renoncé à requérir la procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir prévue à l'art. 21a LAAF.

**B.c** Par courriel du 21 octobre 2019, le Secrétariat d'Etats aux migrations a fourni à l'AFC l'adresse de la personne concernée en Suisse durant la période concernée.

**B.d** Par ordonnances de production séparées du 19 décembre 2019, l'AFC a demandé aux sociétés habilitées à recourir, aux banques 1 et 2 ainsi

qu'aux Administrations fiscales du canton du Jura et du canton de Genève, de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

**B.e** Par courrier du 9 janvier 2020, soit dans le délai prolongé par l'AFC, la banque 2 lui a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative.

**B.f** Par courrier du 13 janvier 2020 et procuration annexée, la société F.\_\_\_\_\_ a indiqué avoir été mandatée pour représenter la société habilitée à recourir 1 et a transmis les informations demandées à l'AFC.

**B.g** Par lettres du 13 janvier 2020 à l'AFC, l'Administration fiscale du canton de Genève a transmis les informations requises relatives aux sociétés habilitées à recourir 3 et 4.

**B.h** Par courrier du 21 janvier 2020, la banque 2 a transmis à l'AFC des informations complémentaires à celles déjà fournies le 9 janvier 2020.

**B.i** Par correspondance du 22 janvier 2020 à l'AFC, la banque 1 a transmis les documents demandés.

**B.j** Par ordonnance de production complémentaire du 24 janvier 2020, l'AFC a prié la société habilitée à recourir 1 de lui fournir les informations manquantes.

**B.k** Par lettres du 24 janvier 2020, l'AFC a une nouvelle fois demandé à la société habilitée à recourir 2 et à la banque 1 de fournir les informations requises par les demandes d'assistance administrative.

**B.l** Par courriers du 27 janvier 2020, soit dans le délai prolongé par l'AFC, l'Administration fiscale du canton du Jura lui a transmis les informations relatives à la société habilitée à recourir 1 et à la société habilitée à recourir 2.

**B.m** Par entretien téléphonique et par courriel du 29 janvier 2020, la société habilitée à recourir 1, par l'intermédiaire de la société F.\_\_\_\_\_, a indiqué à l'AFC avoir transmis dans son courrier du 13 janvier 2020 l'intégralité des renseignements requis.

**B.n** Par lettres du 3 février 2020, soit dans le délai prolongé par l'AFC, les sociétés habilitées à recourir 3 et 4, par l'intermédiaire de la société G.\_\_\_\_\_, ont transmis à l'AFC les informations demandées.

La société G.\_\_\_\_\_ a également indiqué avoir été désignée comme personne habilitée à recevoir des notifications pour les sociétés habilitées à recourir 3 et 4. La procuration correspondante a été remise à l'AFC par courrier du 13 février 2020.

**B.o** Par courriel du 10 février 2020 et tel que requis par l'AFC par courriel du 7 février 2020, la banque 2 lui a apporté des précisions sur les documents remis.

**B.p** Par courriel du 14 février 2020, suite à son entretien téléphonique du même jour avec l'AFC, l'Administration fiscale du canton de Genève a transmis les informations demandées manquantes relatives à la société habilitée à recourir 4.

**B.q** Par ordonnances de production complémentaires du 24 février 2020, l'AFC a requis les sociétés habilitées à recourir 3 et 4, par l'intermédiaire de la société G.\_\_\_\_\_, de fournir les informations manquantes.

### **C.**

**C.a** Par courriers du 26 février 2020 notifiés à la personne concernée, l'AFC a indiqué les informations, fournies par les banques 1 et 2, qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole, accompagnées des documents utiles et l'a informée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.b** Par courriers du 2 mars 2020 à l'AFC, les sociétés habilitées à recourir 3 et 4, par l'intermédiaire de G.\_\_\_\_\_, ont transmis les informations demandées.

**C.c** Par courrier du 6 mars 2020, anticipé par courriel du même jour, et procuration annexée, Maître Alexis Dubois-Ferrière (ci-après : le mandataire ou Maître Dubois-Ferrière) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée et a demandé la consultation des pièces du dossier.

**C.d** Par courriel du 31 mars 2020, après avoir été interpellée une nouvelle fois par l'AFC par courriel du 30 mars 2020, l'Administration fiscale du canton de Genève a transmis les informations demandées manquantes relatives à la société habilitée à recourir 4.

**C.e** Par courriers du 6 avril 2020, l'AFC a indiqué au mandataire les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole, telles que fournies par les Administrations fiscales du canton de Genève et du canton du Jura, ainsi que par les sociétés habilitées à recourir 1, 3 et 4, accompagnées des documents utiles et l'a informé du fait que son mandat pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. Par ailleurs, l'AFC a mis à disposition du mandataire les pièces du dossier pour consultation, à l'exception de celles concernant la société habilitée à recourir 2.

**C.f** Par courrier du 6 avril 2020, notifié à la société habilitée à recourir 1, par l'intermédiaire de la société F. \_\_\_\_\_, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole et informé l'intéressée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.g** Par courrier du 6 avril 2020, notifié aux sociétés habilitées à recourir 3 et 4, par l'intermédiaire de la société G. \_\_\_\_\_, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole et informé les intéressées du fait qu'elles pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.h** Par courriels du 15 avril 2020 et procurations annexées, Maître Dubois-Ferrière a indiqué avoir été mandaté pour représenter les intérêts des sociétés habilitées à recourir 1, 3 et 4 également. Il a par ailleurs réitéré sa demande de consultation des pièces du dossier relatif à la société habilitée à recourir 2.

**C.i** Par courriels et courriers du 29 mai 2020, soit dans le délai prolongé à deux reprises par l'AFC, Maître Dubois-Ferrière a transmis les observations de ses mandants.

**C.j** Par entretiens téléphoniques des 26 et 30 juin 2020, l'AFC a prié la banque 2 de fournir des renseignements complémentaires quant à la titularité d'un des comptes concernés par la demande d'assistance.

**C.k** Par entretien téléphonique du 9 juillet 2020, l'AFC a informé Maître Dubois-Ferrière de la jonction des six procédures d'assistance administrative.



**C.l** Par courrier du 10 juillet 2020, l'AFC a notifié à Maître Dubois-Ferrière les informations complémentaires fournies par la banque 2, telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité fiscale espagnole en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit. Ces informations précisent notamment que le compte n° IBAN (...) auprès de la banque 2 est détenu par la société H.\_\_\_\_\_.

**C.m** Par courrier du 10 juillet 2020, l'AFC a indiqué à la société H.\_\_\_\_\_ les informations la concernant qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole et l'a informée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.n** Par courrier du 15 juillet 2020, la société H.\_\_\_\_\_ a consenti à la transmission des informations la concernant.

**C.o** Par courrier du 3 août 2020, anticipé par courriel du même jour, soit dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Dubois-Ferrière a remis les observations de ses mandants à l'AFC.

**C.p** Par correspondance du 21 septembre 2020, l'AFC a remis à Maître Dubois-Ferrière un accès au dossier complémentaire et lui a imparti un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

**C.q** Par courrier du 2 octobre 2020, anticipé par courriel du même jour, Maître Dubois-Ferrière a remis les observations de ses mandants à l'AFC.

**C.r** Par une nouvelle ordonnance de production du 8 octobre 2020, l'AFC a requis la société habilitée à recourir 2 de fournir les documents et renseignements demandés.

Le courrier susmentionné est resté sans réponse, malgré les relances de l'AFC.

**C.s** Par correspondance du 23 octobre 2020, la société H.\_\_\_\_\_ a, une nouvelle fois, consenti à la transmission des informations la concernant.

**C.t** Par ordonnance de production du 7 décembre 2020, l'AFC a requis la société F.\_\_\_\_\_ de fournir des renseignements complémentaires concernant la société habilitée à recourir 2.

**C.u** Par courrier du 17 décembre 2020, la société F.\_\_\_\_\_ a transmis à l'AFC les informations demandées, en précisant qu'elle n'était pas en possession des documents les attestant.

**C.v** Par courrier du 24 février 2021, l'AFC a indiqué à Maître Dubois-Ferrière les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole concernant la société habilitée à recourir 2, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit et lui a remis les pièces garantissant l'accès au dossier dans la procédure relative à la société précitée ainsi que les pièces complémentaires des autres dossiers pour consultation.

**C.w** Par courrier du 17 mars 2021, anticipé par courriel du même jour, soit dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Dubois-Ferrière a remis les observations de ses mandants.

**C.x** Par courrier du 10 septembre 2021, l'AFC a indiqué à la société habilitée à recourir 2 les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole la concernant et l'a informée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

Aucune prise de position n'est parvenue à l'AFC dans le délai imparti.

**C.y** Par courrier du 11 novembre 2021, l'AFC a remis à Maître Dubois-Ferrière les pièces complémentaires garantissant l'accès au dossier de ses mandants et lui a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole, accompagnées des documents utiles, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

**C.z** Par courrier et courriel du 6 décembre 2021, soit dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Alexis Dubois-Ferrière a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale espagnole.

## **D.**

**D.a** Par décision finale du 28 mars 2023, notifiée le 29 mars 2023 en quatre exemplaires à la personne concernée ainsi qu'aux sociétés habilitées à recourir 1, 3 et 4, par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par les détentrices des renseignements.

**D.b** Par décision finale du 28 mars 2023, notifiée le 29 mars 2023 à la société habilitée à recourir 2, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par les détentrices des renseignements. Cette décision, adressée à la société habilitée à recourir 2, n'a pas fait l'objet d'un recours.

**E.**

**E.a** Par mémoire du 28 avril 2023, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 1), B.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 2), C.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 3) et D.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 4 ; ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire commun, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 28 mars 2023 qui leur était adressée. Par cet acte, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité du recours ; quant au fond, à l'annulation de la décision finale du 28 mars 2023, au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision ainsi qu'au rejet de toutes autres ou contraires conclusions.

**E.b** Dans sa réponse du 2 juin 2023, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**E.c** Par réplique du 27 juin 2023, les recourants ont maintenu leurs conclusions et ont produit un courrier du (...) 2023 du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (ci-après : le SFI) relatif à la procédure amiable initiée par le recourant 1.

**E.d** Par duplique du 19 juillet 2023, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 2 juin 2023 et a remis ses observations sur le courrier du (...) 2023 susmentionné.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du

20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF). La décision finale de l'AFC du 28 mars 2023, rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale, est une décision susceptible de recours devant le TAF.

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> 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 (...) 2019, les demandes d'assistance litigieuse 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).

**1.3** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.3.1** En l'espèce, le recourant 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

**1.3.2** S'agissant des recourantes 2, 3 et 4, l'AFC les a informées de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF et leur a notifié la décision finale du 28 mars 2023 en qualité de personnes habilitées à recourir (cf. Faits, let. D.a supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer qu'elles disposent d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, les recourantes 2, 3 et 4 disposent également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

**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 la décision de rejet du recours entrée en force (cf. art. 20 al. 1 LAAF ; arrêt du TAF A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 1.6).

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

## **2.**

**2.1** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n° 2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

**2.3** En l'espèce et en substance, les recourants se plaignent tout d'abord que les demandes d'assistance administrative du (...) 2019 constitueraient une « fishing expedition » prohibée sous plusieurs angles, notamment car le recourant 1 n'aurait pas été résident fiscal espagnol. A ce propos, ils reprochent à l'AFC de se fier aux allégations contenues dans lesdites demandes et estiment que l'autorité requérante chercherait à profiter de l'application du principe de la confiance. Les recourants sont d'avis que l'autorité fiscale espagnole aurait également cherché à abuser de l'application de l'art. 21a LAAF afin d'évincer le contribuable concerné de la procédure. Les recourants estiment ensuite que les informations dont la transmission est envisagée ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable pour plusieurs motifs, notamment parce que l'AFC entendrait transmettre des informations erronées, non requises ou hors période concernée et car certaines informations seraient transmises à double. De plus, l'indication du détenteur de renseignements ayant transmis l'information à l'AFC ne serait d'aucune utilité. Les informations relatives à l'année 2013 seraient par ailleurs prescrites et l'autorité fiscale espagnole ne serait plus compétente, dans la mesure où elle aurait été dessaisie de la cause en faveur du Juge d'instruction pénal en Espagne.

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* et *materiae* aux demandes d'assistance administrative ainsi que les conditions formelles de recevabilité de celles-ci (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des conditions matérielles de

l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants (consid. 5 et 6 infra).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25<sup>bis</sup> de la CDI CH-ES – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – et par le ch. IV du Protocole joint à la CDI CH-ES (publié au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI CH-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juin 2007 (RO 2007 2199 ; FF 2006 7281). Elles ont ensuite été amendées par un protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367), en l'occurrence par ses art. 9 et 12 (FF 2011 8391, 8397 s.). 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).

**3.1.2** Les impôts auxquels s'applique la Convention sont l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Pour l'Espagne, cela concerne, notamment, (i) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, (ii) l'impôt sur les sociétés, (iii) l'impôt sur le revenu des non-résidents, (iv) l'impôt sur la fortune et (v) les impôts locaux sur le revenu et sur la fortune (art. 2 par. 1 et 3 CDI CH-ES).

**3.1.3** En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2013 au (...) 2015, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

#### **3.2**

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

**3.2.2** En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF 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 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

**3.2.3** En l'espèce, les demandes remplissent les exigences de forme du ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES, dès lors que les requêtes mentionnent le nom de la personne concernée, l'impôt en cause, la période visée, le but des demandes, qu'elles contiennent une description des renseignements demandés et mentionnent l'identité des détenteurs de renseignements. Dans la mesure où les requêtes du (...) 2019 contiennent tous les éléments requis, elles sont également présumées remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves.

#### **4.**

##### **4.1**

**4.1.1** Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. 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 (cf. pour l'Espagne, ch. IV par. 3 en lien avec le ch. IV par. 2 let. d du Protocole CDI CH-ES ; cf. également arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2). 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 (CV, RS 0.111) 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 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2 ; 2C\_287/2019 du 13 juillet 2020 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 (cf. sur l'ensemble ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; cf. également ATF 144 II 130 consid. 8.2.1 ; 143 II 202 consid. 6.3.1 ; 142 II 35 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.3).

**4.1.2** 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 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 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 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées).

## **4.2**

**4.2.1** Aux termes de l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI CH-ES, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la « pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Lorsque l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif d'une pêche aux renseignements (arrêts du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.4 ; 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2). Une demande d'assistance administrative peut en outre servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont



l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; 143 II 185 consid. 4.2).

**4.2.2** Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements 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 (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

**4.2.3** Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

**4.3** 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 du Protocole CDI CH-ES ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande

ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

**4.4** 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-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5 ; 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 ; 142 II 161 consid. 2.2 ; 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2C\_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1 ; 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). Cela vaut également pour les questions de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales (ATF 144 II 206, consid. 4.3 ; arrêts du TF 2C\_173/2023 du 29 mars 2023 consid. 1.4.1 ; 2C\_662/2021 et 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.1 et 5.4.2 ; arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.6.2 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 et 13).

#### **4.5**

**4.5.1** La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet 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 d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne (et l'assujettissement illimité qui en découle) 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 (voir art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1).

**4.5.2** L'Etat requérant doit ainsi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 4.6 ; A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1).

**4.5.3** Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats, dont la Suisse, comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité de la demande d'assistance avec la Convention – au sens de l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI CH-ES – s'apprécie à l'aune des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujettis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale, en l'occurrence l'art. 4 CDI CH-ES (ATF 145 II 112 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5 et 3.6 ; 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). La détermination de la résidence fiscale au plan international est en effet 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 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a par

ailleurs 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).

**4.5.4** Il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, au sens de l'art. 25 par. 1 CDI CH-ES, et ce indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-2217/2018 du 28 janvier 2020 consid. 4.5.4.4). 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 ou par le recours à la procédure amiable (voir ATF 142 II 218 consid. 3.7).

## **5.**

Les recourants font valoir différents griefs en lien avec l'interdiction de la pêche aux renseignements et la violation du principe de la bonne foi.

### **5.1**

**5.1.1** Dans un premier temps, les recourants indiquent que le recourant 1, faisant l'objet du contrôle fiscal en Espagne, est domicilié en Suisse depuis 1993 et a la nationalité suisse. En raison de cela, il prétend être résident fiscal suisse au sens de l'art. 4 CDI CH-ES. Le recourant 1 affirme avoir produit différents documents auprès de l'autorité requérante démontrant sa résidence fiscale en Suisse, notamment des certificats de résidence, diverses factures de services d'utilité publique, un certificat de la Caisse de compensation du canton du Jura, une attestation de location ainsi qu'une attestation du contrôle des habitants de (...). Bien que le recourant 1 admette disposer d'une résidence en Espagne, qui est également utilisée par ses proches, et avoir gardé des liens forts avec son pays d'origine, l'autorité requérante prétendrait sans fondement et de manière trompeuse qu'il serait résident fiscal espagnol. Enfin, en indiquant deux adresses pour le recourant 1 dans sa décision finale, l'AFC aurait cherché à créer une confusion sur le domicile de ce dernier, ce qui révélerait une approche partielle de sa part.

**5.1.2** Le Tribunal constate tout d'abord que les requêtes d'assistance administrative présentées par l'autorité requérante sont conformes aux exigences du ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES et sont par conséquent présumées remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas présenter une simple recherche exploratoire de preuves (cf. consid. 3.2.3

supra), étant précisé que cette condition fera l'objet d'un examen plus détaillé (cf. consid. 6 infra).

Le Tribunal rappelle ensuite qu'en présence d'un conflit de résidences, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. consid. 4.5.3 supra).

**5.1.3** En l'occurrence, l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujettissement qui se retrouvent à l'art. 4 CDI CH-ES, tel que le fait que le recourant 1 ait une adresse [en Espagne], soit enregistré auprès de la sécurité sociale espagnole et comme client d'entités espagnoles dédiées à des activités de loisirs. L'autorité requérante dispose également de preuves de paiements effectués à des sociétés de services publics, fournissant du gaz et de l'électricité, et de témoignages de personnes de l'entourage du recourant 1 confirmant qu'il vit de manière régulière en Espagne. Tous ces éléments impliquent la régularité, la vie quotidienne et la permanence en Espagne (cf. Faits let. A.b et ch. 12 des demandes d'assistance).

Les pièces remises par les recourants indiqueraient tout au plus l'existence d'un conflit de résidences. Or, même à considérer que le recourant 1 était domicilié en Suisse durant la période concernée, il y aurait lieu de transmettre les informations requises à l'autorité espagnole et c'est envers cette dernière que le contribuable concerné pourra ensuite faire valoir les griefs de fond relatifs à sa résidence (cf. consid. 4.5.4 supra).

Le Tribunal constate enfin que le fait que l'AFC ait utilisé deux adresses pour désigner le recourant 1 dans sa décision finale n'a eu aucun impact sur la conduite de la procédure d'assistance administrative. L'AFC a indiqué s'être contentée de reprendre les adresses du recourant 1 figurant dans les demandes d'assistance de l'autorité requérante. Cette façon de procéder correspond donc à la pratique de l'autorité inférieure et ne saurait indiquer une quelconque volonté de confusion sur le domicile du recourant 1 ou une approche partielle de sa part.

**5.1.4** Les recourants prétendent que l'autorité requérante aurait formé des allégations mensongères et trompeuses eu égard à la résidence fiscale du recourant 1. A ce sujet, le Tribunal rappelle que l'autorité requérante a fait

valoir des critères de rattachement se retrouvant dans la CDI applicable pour déterminer la résidence fiscale du recourant 1 en Espagne, rejetant ainsi les arguments de ce dernier tendant à établir une résidence fiscale en Suisse. Ladite autorité a ainsi affirmé « He claims to be resident in Switzerland but no evidence has been provided to support it » (cf. ch. 12 des demandes d'assistance). Or, en l'absence d'éléments sérieux qui permettraient de douter de la bonne foi de l'Etat requérant, il n'appartient pas à l'autorité inférieure de procéder à un contrôle pour vérifier que les assertions espagnoles ne soient pas purement formelles. Il n'y a ainsi pas lieu de mettre en doute les affirmations présentées dans les demandes d'assistance, conformément au principe de la bonne foi prévalant dans les relations internationales (cf. consid. 4.1.2 supra ; cf. également consid. 5.2 infra pour de plus amples développements sur la bonne foi).

**5.1.5** Il découle de ce qui précède que la question de l'assujettissement fiscal ne ressort ni de la compétence de l'AFC ni de celle de la Cour de céans, mais bien de celle de l'Etat requérant dans le cadre d'une procédure nationale.

## **5.2**

**5.2.1** Toujours sous l'angle de la bonne foi, les recourants allèguent que les méthodes de l'autorité requérante « sont notoirement abusives » et consistent à exercer une pression insoutenable sur un ressortissant dans le but de le contraindre à verser d'importantes sommes d'argent. Selon eux, l'autorité fiscale espagnole – profitant de l'application du principe de la confiance – aurait initialement requis l'application de l'art. 21a LAAF afin d'éviter toute vérification des recourants sur le déroulement de la procédure. Le recourant 1 prétend en effet avoir coopéré pleinement dans la procédure fiscale espagnole et estime qu'aucun acte d'obstruction ne saurait lui être reproché.

**5.2.2** Il convient de rappeler que, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le renversement de la présomption de la bonne foi d'un Etat doit reposer sur des éléments établis et concrets. Ce n'est que si l'état de fait et les déclarations de l'Etat requérant peuvent être immédiatement réfutés que l'Etat requis peut, au nom du principe de la confiance, refuser d'entrer en matière sur la demande d'entraide – ce qui n'est pas le cas en l'espèce (cf. consid. 4.1.2 supra).

En l'espèce, les allégations des recourants en lien avec les méthodes « notoirement abusives » de l'autorité fiscale espagnole ne reposent sur aucun élément établi et concret et ne sont dès lors pas de nature à fonder

un quelconque doute sur la bonne foi de l'autorité requérante. Il n'appartient au demeurant pas à l'Etat requis de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant ou de se prononcer sur la conduite de ses procédures nationales (cf. consid. 4.4 supra). La comparaison avec une autre affaire impliquant un tiers et ayant fait l'objet d'articles de presse en Espagne ne permet pas non plus de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante dans la présente cause. Par conséquent, il ne saurait être retenu que les méthodes de l'autorité fiscale espagnole sont notoirement abusives. L'AFC ne saurait encore moins refuser l'assistance administrative au motif que l'autorité requérante adopterait – de manière systématique – un comportement condamnable, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard.

**5.2.3** Finalement, le fait que l'autorité fiscale espagnole ait, dans un premier temps, requis l'application de l'art. 21a LAAF puis, dans un second temps, retiré sa demande, ne signifie pas pour autant qu'elle aurait agi de manière contraire à la bonne foi.

En l'occurrence, l'autorité requérante a indiqué que le contribuable a agi de manière à entraver l'application des lois fiscales nationales et que des sanctions ont été engagées à son égard. Estimant qu'il pourrait utiliser la procédure de notification pour retarder indûment un échange effectif d'informations, ladite autorité a requis l'application de l'art. 21a LAAF (« The taxpayer has acted to impede the due administration of the tax laws and the relevant sanctions proceedings have been initiated against him. Our tax auditors believe that he might misuse the notification procedure and the subsequent right of appeal to unduly delay effective exchange of information », cf. ch. 8 des demandes d'assistance).

Suite à cela, l'autorité inférieure a précisé à l'Etat requérant que, compte tenu des liens entre les détenteurs d'informations et le recourant 1 faisant l'objet du contrôle fiscal en Espagne, il existait des risques que ce dernier soit, dans tous les cas, informé de l'existence des procédures d'assistance administrative initiées (cf. Faits, let. B.a.). L'autorité requérante a alors indiqué, en substance, être consciente des risques que le contribuable concerné ait connaissance des procédures en cours et a dès lors renoncé à sa demande. Il n'apparaît toutefois pas que l'Etat requérant aurait adopté un comportement contraire à la bonne foi pour ce motif.

**5.2.4** Les recourants n'ont pour leur part amené aucun élément concret permettant de retenir que l'autorité requérante aurait tenté d'abuser de l'application de l'art. 21a LAAF ou qu'aucun acte d'obstruction ne saurait

être reproché au contribuable concerné. Il en découle que les soupçons des recourants ne permettent pas de retenir que l'autorité requérante adopterait une approche abusive ni de remettre en cause la présomption de la bonne foi de ladite autorité. Ces griefs doivent donc être rejetés.

### **5.3**

**5.3.1** Dans un dernier grief en lien avec l'interdiction de la pêche aux renseignements et le principe de la bonne foi, les recourants font valoir que le recourant 1 a initié une procédure amiable en 2020 et qu'aucune réponse de la part de l'autorité fiscale espagnole n'a été reçue, ce qui démontrerait « les pratiques cavalières » de l'Espagne vis-à-vis de la Suisse.

**5.3.2** Il sied de rappeler que, s'il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes de l'Etat requérant – ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (cf. consid. 4.5.4 supra) – il ne suffit pas d'introduire une telle procédure pour mettre en échec une demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.4).

**5.3.3** En l'espèce, les recourants n'expliquent pas quel argument ils entendent tirer, dans la présente procédure, de la procédure amiable initiée par le recourant 1 postérieurement aux demandes d'assistance litigieuses. Conformément à la jurisprudence du Tribunal, l'introduction d'une procédure amiable ne permet pas de paralyser les demandes d'assistances administratives pendantes. On ne saurait non plus suivre les recourants lorsqu'ils déduisent de la durée de traitement de la procédure amiable par l'autorité espagnole que celle-ci serait, d'une manière générale, désinvolte dans ses relations avec la Suisse. Cela reviendrait en effet à adopter à l'égard de l'Espagne une attitude de défiance et de remise en cause de sa bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.4).

**5.3.4** Compte tenu de ce qui précède, il ne saurait être retenu qu'une éventuelle absence de réaction de l'autorité requérante en lien avec la procédure amiable initiée par le recourant 1 serait révélatrice de la mauvaise foi de ladite autorité dans la présente procédure ou que les demandes constitueraient une pêche aux renseignements.

**5.4** Le Tribunal retient dès lors que les demandes du (...) 2019 ne constituent pas une pêche aux renseignements et n'ont pas été déposées



en violation du principe de la bonne foi. Les griefs des recourants doivent être rejetés.

## **6.**

Les recourants font ensuite valoir que les informations dont la transmission est prévue ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable, ce pour plusieurs motifs.

**6.1** Le Tribunal rappelle que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les renseignements requis (cf. consid. 4.2.2 supra). En l'occurrence, l'autorité fiscale espagnole expose que le recourant 1 – qu'elle considère comme résident fiscal espagnol – fait l'objet d'une enquête fiscale pour la période du (...) 2013 au (...) 2015 et qu'il n'a pas soumis de déclaration d'impôts sur le revenu en Espagne. Ladite autorité a notamment indiqué que le recourant 1 est bénéficiaire effectif des sociétés recourantes et aurait perçu des sommes d'argent de leur part, qu'il aurait sans doute utilisées afin de financer ses dépenses et une grande partie de ses investissements en Espagne (cf. Faits, let. A.b). Afin d'effectuer la correcte taxation du recourant 1 en Espagne, l'autorité requérante a ainsi demandé la transmission d'informations au sujet des sociétés recourantes (cf. Faits, let. A.c). Ces informations concourent à la réalisation du but fiscal mentionné dans les requêtes, soit de connaître le montant des revenus non déclarés par le recourant 1, notamment en lien avec sa qualité de bénéficiaire effectif des sociétés recourantes, afin de procéder à son imposition sur le revenu. Les renseignements requis sont de surcroît en lien direct avec l'état de fait exposé dans les requêtes et potentiellement propres à être utilisés dans la procédure menée par l'autorité requérante.

**6.2** Les recourants se plaignent que l'AFC entendrait transmettre des informations erronées, non requises et que certaines informations seraient transmises à double. Du reste, l'indication du détenteur de renseignements ayant transmis l'information à l'autorité inférieure ne serait d'aucune utilité.

**6.2.1** Les recourants arguent que la question de l'autorité requérante relative à la « list of partners and directors » se traduit par « la liste des associés et administrateurs ». Or, dans les informations qu'elle a prévu de transmettre, l'AFC a utilisé le terme « administrator » au lieu de « director » ce qui serait susceptible de créer une confusion auprès de l'autorité requérante. Il conviendrait ainsi selon les recourants de remplacer le terme « administrator » par « director ».

Le Tribunal constate que les recourants ne se plaignent pas d'une erreur portant sur les personnes remplissant ces fonctions mais plutôt d'une erreur de traduction de l'autorité inférieure. A cet égard, il sied de relever que l'anglais n'est une langue officielle ni en Suisse, ni en Espagne. Selon Le Robert & Collins : dictionnaire français-anglais, anglais-français, 8<sup>e</sup> éd. 2006, le terme « director » peut se traduire en français par « directeur » ou « administrateur ». Le terme « administrator » quant à lui, se traduit en français par « administrateur ». Selon une traduction littérale, il n'est donc pas critiquable que l'AFC ait utilisé le terme « administrator » plutôt que « director ».

Afin de déterminer si les renseignements que l'AFC entend transmettre ont été demandés ou non, il convient par ailleurs d'interpréter les requêtes à la lumière du but poursuivi et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. consid. 4.1.1 supra).

Il ressort des requêtes de l'autorité fiscale espagnole que celle-ci cherche à obtenir des informations sur la structure des sociétés recourantes et l'implication du recourant 1 au sein de ces dernières, car elle le soupçonne d'en être le bénéficiaire effectif. Dite autorité souhaite également connaître la part du capital social détenu par le recourant 1 dans les sociétés précitées ainsi que la distribution de dividendes ou autres revenus perçus par le recourant 1. L'autorité inférieure a ainsi prévu de lui fournir des informations sur les administrateurs et directeurs des sociétés concernées. Le Tribunal relève ici que l'autorité inférieure a interprété de bonne foi les questions de l'autorité requérante de manière à ne pas entraver un échange efficace de renseignements. Les informations relatives aux administrateurs des sociétés concernées ressortent par ailleurs également des extraits des Registres du commerce compétents pour chacune de ces sociétés.

Dès lors, le terme « administrator » n'est pas susceptible d'induire l'autorité fiscale espagnole en erreur dans la mesure où les informations que l'AFC entend transmettre sont exactes, répondent au but poursuivi et sont vraisemblablement pertinentes.

**6.2.2** Les recourants avancent ensuite que le terme directeur se traduit par « manager » en anglais. Ainsi, l'information selon laquelle « the company has no manager » ne serait pas requise ; l'autorité fiscale espagnole, qui a demandé la liste des « partners and directors », chercherait en effet à

connaître les administrateurs, en anglais « directors », des sociétés concernées, et non pas les directeurs.

Le Tribunal relève tout d'abord que les recourants, prétextant une erreur de traduction, ont dans un premier temps requis de l'AFC qu'elle remplace le terme « director » par celui de « manager » dans leurs courriers du 29 mai 2020 – ce qu'elle a fait. Dans leur mémoire de recours, les recourants estiment cette fois-ci que l'autorité fiscale espagnole cherche à connaître les administrateurs (« directors ») des sociétés concernées et que, partant, l'information sur les « managers » n'est pas requise et ne doit pas être transmise.

Selon Le Robert & Collins, op. cit., le mot « director » peut se traduire en français par « directeur » ou « administrateur ». Le terme anglais « manager » se traduit quant à lui par « directeur » ou « administrateur ». Ainsi, la réponse de l'AFC « the company has no manager » en réponse à l'autorité fiscale espagnole qui lui demandait si l'entreprise en question avait un directeur « director » ne prête pas le flanc à la critique d'un point de vue littéral.

Sous l'angle de la pertinence vraisemblable, il convient une nouvelle fois de déterminer si les renseignements que l'AFC entend transmettre ont été demandés ou non (cf. consid. 4.1.1 supra). L'AFC avait initialement prévu de répondre que les sociétés recourantes n'ont pas de « director ». Cette information a été fournie par les sociétés elles-mêmes et ressort au surplus des extraits des Registres du commerce compétents. Pour satisfaire les recourants, l'autorité inférieure a néanmoins modifié sa réponse en indiquant que les sociétés n'ont pas de « manager ». Les informations relatives aux directeurs des sociétés recourantes font quoi qu'il en soit partie du complexe de faits que l'autorité fiscale espagnole cherche à éclaircir et sont vraisemblablement pertinentes. Ainsi, bien que l'AFC ait modifié le terme « director » par « manager » et que ce terme diffère de celui utilisé par l'autorité requérante, elle a interprété de bonne foi les questions de l'autorité fiscale espagnole à la lumière du but poursuivi et de manière à ne pas entraver un échange efficace de renseignements.

**6.2.3** Les recourants estiment que certaines informations seront fournies à double à l'autorité requérante. A leur sens, transmettre des copies des déclarations fiscales reçues d'une part des administrations fiscales cantonales et, d'autre part, des sociétés concernées, serait susceptible d'engendrer des confusions auprès de l'autorité requérante.

L'autorité fiscale espagnole requiert expressément les déclarations fiscales soumises par les sociétés concernées pour la période visée par les requêtes. Ces informations s'inscrivent dans le complexe de fait que l'autorité fiscale espagnole cherche à éclaircir et la pertinence de ces documents n'est d'ailleurs nullement contestée en soi. Dans la mesure où l'AFC précise à chaque fois quel document a été fourni par les administrations fiscales cantonales, respectivement par les sociétés recourantes concernées, il n'y a pas de risque que les informations transmises induisent l'autorité requérante en erreur.

**6.2.4** Les recourants requièrent la suppression des indications selon lesquelles (i) l'administration fiscale cantonale serait la source d'information concernant la composition du conseil d'administration des sociétés visées d'une part et (ii) l'administration fiscale cantonale compétente ignore la composition de l'actionnariat des sociétés anonymes visées. Selon eux, les sources officielles d'information seraient respectivement le registre du commerce du canton auprès duquel la société anonyme est enregistrée et l'administrateur des sociétés en question.

En l'occurrence, les renseignements matériels que l'AFC entend transmettre, soit la liste des administrateurs et la composition de l'actionnariat, font partie du complexe de fait que l'autorité espagnole cherche à éclaircir et sont vraisemblablement pertinents (cf. consid. 6.2.1 supra). Le fait de citer la source des renseignements n'a pas d'impact sur la pertinence desdits renseignements et n'est pas non plus susceptible d'induire l'autorité fiscale espagnole en erreur.

**6.2.5** Compte tenu de ce qui précède, la transmission de ces renseignements est conforme au principe de la pertinence vraisemblable.

**6.3** Les recourants requièrent le caviardage de certaines données antérieures au (...) 2013 car elles sont hors de la période concernée par les demandes d'assistance.

**6.3.1** En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal 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 (cf. 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 visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.1 ; cf. également consid. 4.2.3 supra).

**6.3.2** Pour que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative soient transmises à l'autorité requérante, il suffit qu'elles reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques (arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.2 ; arrêt du TAF A-1285/2020 du 27 janvier 2022 consid. 6.6.3 et les références citées).

**6.3.3** En l'occurrence, les recourants, en se référant aux numéros de pages concernés, requièrent le caviardage de dates figurant dans les « enclosures » (annexes) 6, 9, 13, 14, 19 et 20 que l'AFC entend transmettre, soit dans les déclarations d'impôt requises pour la période concernée par les requêtes d'assistance. Il s'agit de documents vraisemblablement pertinents pour procéder à l'imposition du recourant 1 (cf. consid. 6.1 supra), établis durant la période concernée et qui contiennent des dates antérieures au (...) 2013.

Les dates dont le caviardage est requis sont les dates de constitution ou d'inscription au registre du commerce des sociétés recourantes 2, 3 et 4 ainsi que de la société habilitée à recourir 2. S'agissant de cette dernière société (qui n'est pas partie à la présente procédure de recours) la recevabilité de ce grief est questionnable, dans la mesure où les recourants font valoir des intérêts d'un tiers et non leur propre intérêt (ATF 139 II 404 consid. 11.1 ; 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêt du TF 2C\_1034/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2). Cette question peut cependant demeurer ouverte en l'espèce, le grief devant de toute manière être rejeté.

En effet, le Tribunal relève que toutes ces dates sont certes antérieures à la période concernée mais qu'elles figurent néanmoins dans les extraits des Registres du commerce des cantons du Jura et de Genève des sociétés susmentionnées, qui font partie des renseignements dont la transmission est prévue. Dans la mesure où ces informations sont publiques et librement accessibles à tout un chacun, l'AFC n'était pas tenue de procéder à leur caviardage.

**6.3.4** Il découle de ce qui précède que ce grief doit également être rejeté.

**6.4** En s'appuyant sur un avis de droit d'une avocate espagnole, les recourants avancent que la prescription de la période fiscale 2013 serait

atteinte et que les informations relatives à cette période ne devraient pas être transmises. Les recourants allèguent également que l'autorité fiscale espagnole ne serait plus compétente, dans la mesure où elle aurait été dessaisie de la cause en faveur du Juge d'instruction pénal en Espagne.

**6.4.1** En se prévalant de la prescription de la période fiscale 2013, les recourants semblent ignorer que la question de la prescription dans l'Etat requérant relève du droit espagnol. Or, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger et à l'existence d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne étranger, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus, sont par principe soustraites à l'appréciation des autorités suisses. Cela vaut également pour la question de la prescription selon le droit interne de l'Etat requérant, laquelle doit être invoquée devant les autorités compétentes de cet Etat (cf. consid. 4.4 supra). C'est donc à bon droit que l'AFC n'a pas examiné la question de la prescription fiscale selon le droit espagnol.

**6.4.2** Quant à l'autorité compétente en Espagne, le Tribunal constate également qu'il s'agit d'une question d'application du droit interne espagnol, qui échappe à la cognition de l'Etat requis dans le cadre de l'examen d'une demande d'assistance administrative. En effet, sauf à douter de la bonne foi de l'autorité requérante, il n'appartient pas à l'Etat requis de s'immiscer dans la conduite de la procédure en Espagne ni de conclure que les informations seraient dépourvues de pertinence au motif que le Juge d'instruction pénal aurait été saisi de l'affaire.

**6.4.3** A l'aune de ce qui précède, il appert que ces griefs des recourants relèvent de la compétence de l'Etat requérant et doivent donc être rejetés.

**6.5** En définitive, l'ensemble des griefs des recourants en lien avec une violation du principe de pertinence vraisemblable doit être rejeté.

## **7.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

## **8.**

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.

**9.**

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 a contrario).

**10.**

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Delia Devecchi



**Indication des voies de droit :**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. 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. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)