



Cour I  
A-5955/2023

## Arrêt du 26 septembre 2024

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Iris Widmer, Jürg Steiger, juges,  
Natacha Bossel, greffière.

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Arnaud Martin,  
recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

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

**A.a** En date des (...) 2023, 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 à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Elles 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 (ci-après : CDI CH-ES, RS 0.672.933.21). Les demandes du (...) ont été précisées par courriels du (...) 2023.

**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) pour la période du (...) 2018 au (...) 2020 en lien avec l'impôt sur le revenu et sur le capital. En effet, l'autorité requérante a expliqué en substance avoir de sérieux doutes quant à la résidence fiscale suisse de la personne concernée dans la mesure où elle dispose d'éléments tendant à établir sa résidence fiscale en Espagne.

**A.b.a** 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 dans la première demande datée du (...) 2023, référenciée par l'autorité inférieure sous le numéro (...), en lien avec les comptes bancaires (...) et (...) détenus par la personne concernée auprès de B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la détentrice d'informations 1) :

1. Account statements from (...) 2018 to (...) 2020.
2. Statements of assets as at each (...) from 2018 to 2020.
3. If applicable, identification of any other financial investment held by A. \_\_\_\_\_ at B. \_\_\_\_\_ during 2018 and 2020, as holder, signatory or beneficial owner. If any, please provide us with the relevant balances and statements.
4. If applicable, identification of any bank cards linked to A. \_\_\_\_\_'s bank accounts.
5. If during the period under examination A. \_\_\_\_\_'s acquired or transferred assets please identify the assets and their acquisition and transfer price.

**A.b.b** Dans une seconde requête datée du (...) 2023, référenciée par l'autorité inférieure sous le numéro (...), l'autorité fiscale espagnole a demandé à l'AFC les renseignements suivants en lien avec les cartes bancaires (...) et (...) liées à la banque C.\_\_\_\_\_ (ci-après : la détentrice d'informations 2) et utilisées par la personne concernée de 2018 à 2020 :

1. Confirmation that A.\_\_\_\_\_ is the holder of the banking cards.
2. Copy of the application form for the banking card; if not held in the contract please state the address and phone number communicated by A.\_\_\_\_\_ to the bank.
3. The transactions of the banking card account from (...) 2018 to (...) 2020.
4. The reference number of the bank account linked to the above - mentioned banking card or used to credit the banking card.
5. In case other bank accounts, credit cards, safe deposit accounts would exist at the Bank C.\_\_\_\_\_ or any Bank linked to the above - mentioned banking card resp. used to credit it, with the card holder as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information:
  - a. Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s);
  - b. The copy of account opening form(s) (incl. Form A or other documents assessing the beneficial ownership) or application form.
  - c. Statements of assets as at each (...) from 2018 to 2020.
  - d. Account statements from (...) 2018 to (...) 2020.

**A.b.c** Dans une troisième demande d'assistance administrative du (...) 2023, référenciée par l'autorité inférieure sous le numéro (...), l'autorité fiscale espagnole a requis les informations suivantes de D.\_\_\_\_\_ (ci-après : la détentrice d'informations 3) pour la période de 2018 à 2020 :

1. List of flights taken by A.\_\_\_\_\_, including date of flight, origin and destination.
2. Please indicate whether the passenger actually boarded the aircraft.

**A.b.d** Dans une quatrième requête, datée du (...) 2021, référenciée par l'autorité inférieure sous le numéro (...), l'autorité fiscale espagnole a demandé les informations complémentaires suivantes concernant les certificats de résidence fiscale délivrée par l'Administration fiscale du canton de (...) (ci-après : la détentrice d'informations 4) à la personne concernée :

- a) Copy of the application form filed by A. \_\_\_\_\_ requesting the Certificates of tax residence and its enclosed documents.
- b) Assumption foreseen in the Swiss legislation, on the basis of which the tax residence certificates were issued. Where applicable, details of the procedures for verification of tax residence carried out by the Swiss tax authorities.
- c) Where applicable, tax returns filed in Switzerland by A. \_\_\_\_\_ for the years 2018 to 2020 (personal income tax and capital tax). In case he had been subject to any kind of tax exemption, please indicate which one.

**A.b.e** Dans une cinquième demande d'assistance administrative, datée du (...) 2023, référenciée par l'autorité inférieure sous le numéro (...), l'autorité fiscale espagnole a indiqué avoir besoin des renseignements suivants :

We would be very grateful if you could please provide the following information for the years from 2018 to 2020 from C. \_\_\_\_\_ concerning the bank accounts whose holder is the company E. \_\_\_\_\_ controlled by A. \_\_\_\_\_:

- a) Identification of the bank accounts opened at C. \_\_\_\_\_ where E. \_\_\_\_\_ appears as holder between 2018 and 2020 aside of the ones known.
- b) Account statements from (...) 2018 to (...) 2020 for the accounts (...) and (...), as well as of those that may result from point a).
- c) If there were any banking cards issued to A. \_\_\_\_\_, linked to the bank accounts please identify their full numbering and provide the banking cards statements. In case the banking cards were cancelled, please state the date.

**A.b.f** Enfin, dans une dernière demande d'assistance administrative datée du (...) 2023, référenciée par l'autorité inférieure sous le numéro (...), l'autorité requérante a demandé les informations suivantes :

We would be very grateful if you could please provide the following information for the years from 2018 to 2020 from B. \_\_\_\_\_ related to the transfers received by F. \_\_\_\_\_ from the account (...) regarding the mortgage and maintenance cost payments.

- a) Account opening form, holders, authorized persons and persons connected with the bank account at B. \_\_\_\_\_ from which the money for the payments to F. \_\_\_\_\_ (Swiss account number (...)) and to the service provider G. \_\_\_\_\_ came (could also be the former account, but is not identified in the statements) and that were formally ordered by H. \_\_\_\_\_. As regards the identification of the account from which the payments for G. \_\_\_\_\_ originate, it may be that B. \_\_\_\_\_ might be able to identify it through the references included in the attached statements.

- b) Origin of the money that enters the aforementioned account(s) - from which the payments ordered by H. \_\_\_\_\_ in 2018, 2019 and 2020 originate and which is used for the expenses of the F. \_\_\_\_\_ building and the payment to the supplier G. \_\_\_\_\_.
- c) in order to verify the origin of the same and whether the money previously paid into the aforementioned bank accounts comes from companies related to (...) (*sic*) or from this gentleman, as has already happened in previous years.

**A.c** Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans chacune des demandes d'assistance administrative susmentionnées que :

- 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;
- e) there is no objection to you notifying the taxpayer or contacting him/her directly in Spain nor granting the person concerned access to the request for administrative assistance as well as to the correspondence between our two authorities in the context of the relevant procedure.

**B.**

**B.a** Par plusieurs ordonnances de production des 24 et 27 février 2023, du 27 mars 2023 et du 25 avril 2023, l'AFC a demandé aux détentrices d'informations 1 à 4 et à I. \_\_\_\_\_ (ci-après : la détentrices d'informations 5) de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par les différentes demandes d'assistance administrative. Les détentrices d'informations 1, 2 et 5 ont en outre été priées d'informer les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courrier du 27 février 2023, la détentrices d'informations 4 a fourni les informations requises par les demandes d'assistance administrative.

**B.c** Par entretien téléphonique du 28 février 2023, la détentrices d'informations 1 a demandé à l'AFC des précisions quant aux ordonnances de production des 24 et 27 février 2023.

**B.d** Suite à un courriel du 22 février 2023 de l'AFC, Me Arnaud Martin (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée par courrier et courriel du 24 février 2023.

**B.e** Par plusieurs courriers et courriels des 8 et 10 mars 2023 et du 13 avril 2023, les détentrices d'informations 1, 2, 3 et 5 ont fourni les informations requises par les demandes d'assistance administrative. En outre, la détentrice d'informations 1 a indiqué avoir informé la société habilitée à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courrier du 7 mars 2023.

**B.f** Par courriel du 28 mars 2023, l'AFC a demandé des informations complémentaires à la détentrice d'informations 2. Les précisions requises ont été données par courriel le 29 mars 2023.

**B.g** Suite à une sommation de l'AFC du 28 mars 2023, la détentrice d'informations 1 a transmis les renseignements restants.

## **C.**

**C.a** Par courriers du 11 juillet 2023, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier au mandataire et l'a informé des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

**C.b** Suite à une prolongation de délai et à des informations complémentaires fournies par l'AFC quant aux demandes d'assistance administrative, le mandataire a transmis, par courrier et courriel du 28 juillet 2023, ses observations en s'opposant, au nom de son mandant, à l'envoi d'informations à l'autorité fiscale espagnole.

## **D.**

Par décision finale du 29 septembre 2023, notifiée à la personne concernée par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour toutes les informations transmises par les différents détenteurs de renseignements.

## **E.**

**E.a** Par acte du 30 octobre 2023, la personne concernée (ci-après : le requérant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 29 septembre 2023.

Par ce recours, le requérant a conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité du recours et à ce qu'un second échange d'écriture soit autorisé. Principalement, il a conclu à l'annulation de la décision que-rellée. Subsidièrement, le requérant a conclu à la suppression des référé-nces de ses domiciles antérieurs du dispositif de la décision litigieuse et au retrait de l'ensemble des courriers postaux ou électroniques intervenus entre ses mandataires et les autorités concernées des documents à trans-mettre ou, plus subsidièrement, au caviardage de ces informations, de ma-nière à empêcher leur identification.

**E.b** Dans sa réponse du 19 décembre 2023, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**E.c** Par réplique du 9 février 2024, le requérant a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire du 30 octobre 2023.

**E.d** Par duplique du 8 mars 2024, l'AFC a également maintenu les conclu-sions présentées dans sa réponse du 19 décembre 2023.

**E.e** Le 24 mars 2024, donnant suite à la duplique de l'AFC, le requérant a déposé des déterminations spontanées.

## **F.**

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 re-cours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 dé-cembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédé-rale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative inter-nationale 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 déroga-toires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées

(art. 1 al. 2 LAAF). Déposées les (...) 2023, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**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).

**1.4** En l'espèce, le recourant 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.

**1.5** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois la décision de rejet du recours entrée en force (cf. art. 20 al. 1 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 5.1).

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

## **2.**

**2.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

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

**2.3** En l'espèce et en substance, le recourant considère que les demandes d'assistance administrative espagnoles sont constitutives de « fishing expedition » au sens de l'art. 7 let. a LAAF puisqu'elles ne reposent sur aucun élément concret contemporain à la période visée. Par ailleurs, les



informations concernant J. \_\_\_\_\_ ne présenteraient aucune pertinence pour la détermination du domicile fiscal du recourant ou pour son imposition en Espagne dans la mesure où l'autorité requérante n'aurait établi aucun lien entre eux. Le recourant allègue ensuite n'être ni actionnaire, ni ayant-droit économique de la société K. \_\_\_\_\_, que l'autorité requérante mentionne dans ses demandes d'assistance administrative en lien avec l'utilisation de carte de crédit par le recourant à proximité de ladite société. Dès lors, aucun lien économique entre cette dernière et le recourant ne pourrait être établi. A ce titre, les demandes d'assistance administrative seraient spéculatives et devraient être rejetées au sens de l'art. 7 let. a LAAF. Le recourant conteste encore la formulation utilisée par l'AFC dans le dispositif de la décision querellée pour désigner ses derniers lieux de vie connus, à savoir « derniers domiciles connus », et a requis à ce que la décision, si elle devait être confirmée par la Cour de cassation, indique seulement son domicile de (...). Enfin, le recourant s'oppose à la communication des informations qu'il considère comme sans aucune pertinence et couvertes par le secret professionnel de l'avocat, à savoir les échanges intervenus entre, d'une part, son précédent mandataire, respectivement son mandataire actuel, et, d'autre part, les administrations fiscales cantonales compétentes.

**2.4** Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione materiae* et *temporis* aux demandes d'assistance administrative (consid. 3 infra) ainsi que la forme de celles-ci (consid. 4 infra). Il traitera ensuite les griefs du recourant en lien avec le principe de pertinence vraisemblable et d'interdiction de pêche aux renseignements (consid. 5 infra), avant d'analyser les griefs tirés de la désignation du domicile du recourant (consid. 6 infra) et des informations couvertes par le secret de l'avocat (consid. 7 infra).

### **3.**

**3.1** 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 également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI CH-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 28 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 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).

**3.2** Les impôts auxquels s'applique la CDI CH-ES 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 al. 1 et 3 CDI CH-ES).

**3.3** En l'espèce, dans la mesure où les demandes d'assistance en cause portent sur les périodes fiscales allant du (...) 2018 au (...) 2020 et visent à appliquer la législation espagnole relative à l'impôt sur le revenu et sur la fortune, l'ensemble des dispositions susmentionnées de la CDI CH-ES est applicable.

#### **4.**

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

**4.2** En l'espèce, il apparaît que les requêtes d'assistance administrative présentées par l'autorité fiscale espagnole contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le recourant.

#### **5.**

**5.1** Dans un premier grief, le recourant avance que l'autorité fiscale espagnole cherche à prolonger l'examen de sa situation fiscale – laquelle était déjà sous instruction pour la période de (...) et avait fait l'objet d'une procédure d'assistance administrative – à la période visée. A ce propos, l'autorité requérante n'aurait apporté aucun élément nouveau concernant le centre des intérêts vitaux ou économiques du recourant pour la période 2018 à 2020. Pour cette raison, les demandes d'assistance administrative en cause constitueraient une vaste recherche de preuves au sens de l'art. 7 let. a LAAF.

## 5.2

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

**5.2.2** Aux termes de l'art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-ES, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale des Etats contractants. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (art. 7 let. a LAAF).

**5.2.3** Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 5.2.1 supra ; ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 143 II 185 consid. 3.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 143 II 185 consid. 3.3.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée

si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

**5.2.4** En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (consid. 4.1 supra), 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).

### **5.3**

**5.3.1** A titre liminaire, il sied de relever que les demandes d'assistance administrative des (...) 2023 sont conformes aux exigences du ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES (consid. 4.1 supra), de sorte qu'elles sont présumées remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (consid. 5.2.4 supra).

**5.3.2** Par ailleurs, 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 dans la requête et les documents requis (consid. 5.2.3 supra). En l'occurrence et pour rappel (cf. Faits A.b supra), l'autorité requérante a exposé procéder à l'examen de la situation fiscale du recourant pour la période 2018 à 2020. Elle cherche en particulier à déterminer le revenu et la fortune du recourant en Suisse afin d'établir le montant des impôts potentiellement éludés en Espagne. L'autorité fiscale espagnole a précisé que le recourant a déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal pour les années (...), période pour laquelle l'assistance administrative a été octroyée par la Suisse. Il ressort des demandes d'entraide que l'autorité requérante a mené des investigations précises quant à la situation fiscale du recourant, qui a déclaré ne pas avoir résidé en Espagne durant la période visée. Or, au vu des liens étroits qu'il entretient avec ce pays, l'autorité requérante le soupçonne d'y avoir été domicilié. Elle a en effet pu établir que le recourant disposait de plusieurs cartes de crédit émises par des banques Suisse et de plusieurs comptes bancaires suisses, identifiant à cet effet les numéros de carte de crédit et les comptes en question. Elle a par ailleurs clairement expliqué les raisons qui lui permettent de penser que le recourant résidait en Espagne durant la période concernée et que ce dernier disposait, directement ou indirectement, de plusieurs comptes bancaires en Suisse. Elle fait mention, en substance, de

l'utilisation de cartes bancaires sur le territoire espagnol, en particulier à (...) et à (...), des réservations de vol aller-retour depuis (...), de la souscription d'assurances vie, maladie, véhicule et ménage en Espagne, des paiements depuis les comptes bancaires espagnols du recourant de charges immobilières espagnoles et de téléphonie mobile ainsi que des rendez-vous médicaux dans des hôpitaux espagnols. Par ailleurs, le recourant développerait ses activités professionnelles en Espagne depuis une propriété voisine à celle qu'occupe (...) à (...).

**5.3.3** L'argumentaire du recourant selon lequel l'utilisation de carte de crédit à proximité de K.\_\_\_\_\_ ne permettrait pas de fonder un rattachement fiscal en Espagne ne peut être suivi. L'autorité fiscale espagnole a en effet clairement énuméré les indices qui lui permettent de rattacher fiscalement le recourant à l'Espagne et l'utilisation des carte de crédit – d'ailleurs également à proximité d'autres lieux que la société en cause – n'est qu'un indice parmi d'autres.

**5.3.4** Au vu des éléments qui précèdent, il sied de retenir que l'autorité requérante a fait valoir suffisamment de points de rattachement fiscaux du recourant avec l'Espagne. Par ailleurs, l'ensemble des éléments qu'elle cite est propre à écarter l'idée que les demandes sont aléatoires ou spéculatives. Il y a donc lieu de retenir que les requêtes telles que formulées par l'autorité requérante ne constituent pas une pêche aux renseignements.

**5.3.5** De surcroît, la condition de la pertinence vraisemblable est également réalisée dans la mesure où il est manifeste que les renseignements demandés ont un lien de connexité avec les circonstances présentées dans les différentes demandes d'entraide et sont de nature à être utilisés dans la procédure étrangère (consid. 5.2.3 supra). En effet, les renseignements bancaires relatifs aux comptes ouverts auprès des banques détentrices de renseignements, et aux autres comptes bancaires dont le recourant serait directement ou indirectement titulaire ou ayant droit économique sont des informations vraisemblablement pertinentes pour déterminer le revenu et la fortune du recourant pour les années 2018 à 2020. Le fait que le recourant ait déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal pour une période antérieure à celle examinée in casu ne porte en rien préjudice aux considérations qui précède.

## **5.4**

**5.4.1** Dans un second grief en lien avec la pertinence vraisemblable, le recourant estime que les informations bancaires concernant J.\_\_\_\_\_ ne présentent aucune pertinence pour la détermination de son domicile fiscal

et pour son imposition en Espagne. L'autorité requérante n'aurait en particulier ni indiqué, ni rendu vraisemblable que le recourant serait le bénéficiaire économique de la société et, par conséquent, le propriétaire indirect de l'immeuble de (...). J. \_\_\_\_\_, société active dans le domaine de l'investissement immobilier uniquement, n'aurait par ailleurs réalisé aucun revenu en Espagne durant la période concernée en raison de travaux de rénovation de son bien immobilier à (...) jusqu'en décembre 2020.

**5.4.2** A l'instar de l'autorité inférieure, la Cour de céans constate qu'il ressort de la documentation bancaire reçue de la détentrice des renseignements 1 que le recourant est titulaire de la relation bancaire n° (...) et ayant droit économique de la relation bancaire n° (...) détenues toutes deux par J. \_\_\_\_\_. Partant, le grief du recourant est difficilement soutenable. Les informations en lien avec la société précitée apparaissent au contraire vraisemblablement pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale du recourant, que cette société ait ou non réalisé un revenu durant la période sous enquête. Pour le surplus, le Tribunal rappelle que l'autorité requérante – laquelle est présumée de bonne foi – indique clairement dans l'état de fait de ses demandes d'assistance administrative que le recourant est le bénéficiaire économique de J. \_\_\_\_\_ (consid. 5.2.1 supra). Le recourant, qui se contente d'affirmer le contraire, n'apporte aucun élément concret qui remettrait en cause sa qualité de bénéficiaire économique reconnue par l'autorité fiscale espagnole.

**5.5** Les griefs du recourant quant à la pêche aux renseignements prohibée et à la pertinence vraisemblable étant ainsi manifestement mal fondés, il convient de les rejeter.

## **6.**

**6.1** Le recourant reproche encore la formulation de « derniers domiciles connus » utilisée par l'AFC dans le dispositif de la décision querellée, qu'il juge trop maladroite pour être communiquée à l'autorité fiscale espagnole. Cette mention constituerait une violation du principe de la bonne foi de l'administration consacré à l'art. 5 al. 3 Cst. Partant, le recourant requiert, à titre subsidiaire si l'assistance administrative devait être accordée, à ce que la décision finale ne mentionne que son dernier domicile, à savoir celui de (...).

**6.2** La formulation utilisée par l'autorité inférieure ne saurait être comprise comme l'indication que le recourant n'aurait pas de domicile propre valablement constitué en Suisse. Le Tribunal constate au contraire que la désignation de plusieurs domiciles a été reprise par l'AFC des différentes

demandes d'assistance administrative qui mentionnent à chaque fois les différentes adresses du recourant. La mention des différents domiciles du recourant découlant directement des requêtes espagnoles, il ne peut être retenu que sa reprise dans le dispositif de la décision litigieuse serait contraire au principe de la bonne foi.

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

## **7.**

**7.1** Dans un dernier grief, le recourant reproche à l'AFC de vouloir transmettre à l'autorité fiscale espagnole des documents couverts par le secret professionnel des avocats au sens des art. 13 de la loi du 23 juin 2000 sur les avocats (LLCA, RS 935.61) et 321 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0). Il soutient que le mandat confié à ses mandataires consistait à l'élaboration des certificats de résidence fiscale, ce qui relèverait de l'activité typique de l'avocat. La documentation en question ne présenterait par ailleurs aucune pertinence pour l'examen de sa situation fiscale. Partant, le recourant requiert que les échanges entre ces différents mandataires et les autorités fiscales cantonales soient retirés des renseignements ou à ce qu'ils soient caviardés de sorte à ce que l'identité des avocats concernés soit dissimulée.

**7.2** Le Tribunal exposera d'abord les bases légales et les principes applicables au secret professionnel de l'avocat. Il examinera ensuite si la transmission des informations envisagée viole le secret professionnel de l'avocat, avant d'analyser si les renseignements en question remplissent la condition de la pertinence vraisemblable.

## **7.3**

**7.3.1** Suivant l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI CH-ES, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Cela étant, l'art. 25<sup>bis</sup> par. 5 CDI CH-ES précise qu'en aucun cas le par. 3 précité ne peut être interprété comme permettant à l'Etat requis de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Ce principe ressort également de l'art. 8 al. 2 LAAF, aux termes duquel les renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier,

un mandataire, un fondé de pouvoirs ou un agent fiduciaire, ou ceux concernant les droits de propriété d'une personne peuvent être exigés si la convention applicable prévoit leur transmission, comme tel est le cas de la CDI CH-ES.

**7.3.2** A teneur de l'art. 8 al. 6 LAAF, peuvent refuser de remettre des documents et informations couverts par le secret professionnel les avocats autorisés à pratiquer la représentation en justice au sens de la loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats.

**7.3.3** Le secret professionnel de l'avocat (art. 321 CP et art. 13 LLCA) ne couvre que l'activité professionnelle typique de l'avocat (ATF 147 IV 385 consid. 2.6.2 ; 143 IV 462 consid. 2.2 ; TPF 2021 68 consid. 4.4.1.1), laquelle consiste en la rédaction de projets d'actes juridiques, l'assistance et la représentation d'une personne devant des autorités administratives ou judiciaires, ainsi que les conseils juridiques (ATF 135 III 410 consid. 3.3). De tels conseils peuvent notamment être donnés en matière fiscale, de gestion du patrimoine et/ou lors de l'organisation de sa succession (arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1). Sont alors protégés non seulement les documents ou conseils – la correspondance classique (lettres et courriers électroniques), les notes prises par l'avocat, les expertises juridiques faites avant une procédure, les procès-verbaux d'entretien, les documents stratégiques ou encore les projets de contrat ou d'arrangement, etc. – émis par l'avocat lui-même (ou ses auxiliaires), mais également toutes les informations, faits et documents confiés par le mandant qui présentent un rapport certain avec l'exercice de la profession d'avocat, rapport qui peut être fort ténu (ATF 143 IV 462 consid. 2.2 et les réf. citées ; arrêts du TF 1B\_85/2018 du 3 juillet 2018 consid. 2.1 ; 1B\_486/2017 du 10 avril 2018 consid. 3.3). Cette protection – qui s'étend également à l'existence même du mandat, aux notes d'honoraires, ainsi que, le cas échéant, aux confidences effectuées en raison des compétences professionnelles du mandataire – trouve sa raison d'être dans le rapport de confiance particulier liant l'avocat et son client, qui doit pouvoir se fier entièrement à la discrétion de son mandataire (ATF 143 IV 462 consid. 2.2 ; arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1).

**7.3.4** En revanche, la transmission à titre de simple copie d'un courrier à un avocat ne suffit pas pour considérer que l'écriture en cause serait également protégée (ATF 143 IV 462 consid. 2.3). Le secret professionnel de l'avocat ne s'étend pas non plus à une activité commerciale sortant du cadre de l'activité typique (ATF 143 IV 462 consid. 2.2). Il a ainsi été jugé que ce qui était confié à un avocat en sa qualité d'administrateur de



société, de gérant de fortune ou en exécution d'un mandat de recouvrement n'est pas couvert par le secret professionnel (ATF 135 III 597 consid. 3.3 ; arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1 et les réf. citées).

**7.3.5** Le critère décisif pour savoir quel type d'activité a été exercé consiste à déterminer quels éléments – commerciaux ou relevant spécifiquement d'une activité d'avocat – prédominent dans le cadre des prestations en cause (arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1 et les réf. citées). Dans le cas de mandats problématiques, notamment mixtes ou globaux – par exemple lorsque les services relevant de l'activité typique ou accessoire s'imbriquent les uns aux autres –, l'avocat ne peut se prévaloir d'une manière générale et sans opérer de distinction de son secret professionnel ; pour délimiter quels faits ou documents bénéficient de cette protection, il faut se référer à l'ensemble des circonstances concrètes du cas d'espèce (arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1 et les réf. citées).

**7.3.6** La confidentialité des documents et informations couverts par le secret professionnel de l'avocat est garantie par le fait que, selon les dispositions des procédures civiles, pénales et administratives, les parties ne sont pas tenues de produire les documents issus de leurs échanges avec leur avocat (cf. art. 264 al. 1 let. a du code de procédure pénale du 5 octobre 2007 [CPP, RS 312.0] ; art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA ; art. 51a PCF ; art. 160 al. 1 let. b du code de procédure civile du 19 décembre 2008 [CPC, RS 272]). De même, les témoins et autres tiers soumis à l'obligation de produire des pièces ne sont pas tenus de remettre les documents issus de leurs échanges avec leur avocat (cf. art. 264, al. 1 let. d CPP ; art. 17 PA et art. 51a PCF ; art. 160 al. 1 let. b, CPC).

**7.3.7** La Cour de céans rappelle encore qu'en matière d'assistance, le champ d'application de la protection accordée par le secret ne doit pas être excessivement large dès lors que cela entraverait un échange effectif de renseignements (OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire, n° 19.3 ad art. 26 p. 545).

**7.4** Les documents litigieux sont les échanges de courriers et courriels entre l'ancien mandataire, respectivement le mandataire actuel du recourant et la détentrice d'informations 4 pour la délivrance de certificats de résidence fiscale. Ces documents ont été transmis à l'AFC par les autorités cantonales, et non pas par les avocats. Le Tribunal relève d'abord que les certificats de résidence fiscale ne sont de toute évidence pas couverts par

le secret professionnel de l'avocat. Ces documents, qui ont été établis par les autorités cantonales compétentes, sont par nature destinés à des tiers pour attester les résidences fiscales suisses du recourant. S'agissant des communications entre les mandataires et les autorités cantonales compétentes, il sied de relever qu'elles ne semblent pas non plus être couvertes par le secret professionnel de l'avocat. En effet, la documentation litigieuse – produite par la détentrice d'informations 4, une autorité fiscale cantonale qui ne peut pas se prévaloir en l'espèce du secret professionnel de l'avocat et ne l'a d'ailleurs pas fait, – ne contient aucune information soumise au secret professionnel de l'avocat. Il s'agit des demandes de certificat de résidence fiscale adressées aux autorités cantonales par les mandataires. Savoir si la démarche administrative qui consiste à demander aux autorités fiscales cantonales des certificats de résidence entre dans le cadre de l'activité typique de l'avocat peut en l'espèce souffrir de rester ouvertes vu la réponse au litige. En effet, comme déjà relevé ci-dessus, la détentrice des renseignements 4 – laquelle ne s'est pas opposée à fournir les échanges avec les mandataires du recourant à l'AFC – n'est pas un avocat. Les demandes des mandataires ne semblent pas bénéficier de la protection du secret, étant rappelé qu'en matière d'assistance, le champ d'application de la protection accordé par le secret ne doit pas être excessivement large car cela entraverait un échange effectif de renseignements.

**7.5** Enfin, le Tribunal relève que l'autorité fiscale espagnole a précisément requis à ce que les différentes demandes déposées par le recourant en vue d'obtenir les certificats de résidence fiscale et les autres documents qui y sont joints lui soient transmises : « Copy of the application form filed by A.\_\_\_\_\_ requesting the Certificates of tax residence and its enclosed documents » (demande du (...) 2023 référenciée par l'AFC (...) p. 5). Partant, les échanges entre les différents mandataires du recourant et l'autorité fiscale cantonale ont été expressément requises par l'autorité requérante, qui a, outre décrit les renseignements lui étant nécessaires afin d'appliquer sa législation interne s'agissant de l'impôt sur le revenu, exposé les informations sur lesquelles elle s'est basée pour déposer les demandes d'assistance à la Suisse. Les renseignements litigieux s'inscrivent ainsi parfaitement dans le cadre du but poursuivi.

**7.6** Sur le vu de ce qui précède, le grief du recourant est rejeté, la transmission des informations ne pouvant en l'espèce être mise en échec par la protection découlant du secret professionnel de l'avocat.

## **8.**

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.

**9.**

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du (...) 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.

**10.**

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

**11.**

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

**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 du recourant. 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 au recourant 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

Natacha Bossel

**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). Ce 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 :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...) à (...)) ; acte judiciaire)