



---

Cour I  
A-5999/2023

## Arrêt du 26 septembre 2024

---

Composition

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

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Arnaud Martin,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

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

**A.a** En date des (...) et (...) 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 deux 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). La demande du (...) 2023 a été précisée par courriel du 16 février 2023.

**A.b**

**A.b.a** Dans sa requête du (...) 2023, référenciée par l'AFC sous le numéro (...), l'autorité fiscale espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la personne concernée 1) 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 l'intéressé dans la mesure où elle dispose d'éléments tendant à établir sa résidence fiscale en Espagne. Dans le cadre de l'enquête en cours à l'encontre de la personne concernée 1, l'autorité requérante a constaté que des comptes bancaires suisses, détenus par la société A. \_\_\_\_\_, ont servi à des investissements dans trois immeubles situés en Espagne, dont l'un appartient à ladite société. Le bien en question est situé à (...) et jouxte la propriété dans laquelle la famille de la personne concernée 1 vit. L'autorité fiscale espagnole relève que la personne concernée 1 est le bénéficiaire économique de A. \_\_\_\_\_ étant à l'origine des investissements effectués par l'intermédiaire de celle-ci.

**A.b.b** Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée 1 et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Espagne, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes à C. \_\_\_\_\_ (ci-après : la détentrice d'informations) :

1. [...]
2. [...]
3. If applicable, identification of any other financial investment held by B. \_\_\_\_\_ at C. \_\_\_\_\_ during 2018 and 2020, as holder, signatory or beneficial owner. If any, please provide us with the relevant balances and statements.
4. [...]

5. [...]

### **A.c**

**A.c.a** Dans sa requête du (...) 2023, référenciée par l'autorité inférieure sous le numéro (...), l'autorité fiscale espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de la société A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la personne concernée 2) pour la période du (...) 2018 au (...) 2020. En effet, l'autorité requérante a expliqué en substance que la personne concernée 2 est propriétaire d'un immeuble situé à (...), jouxtant l'immeuble dans lequel l'ex-femme et les deux filles de la personne concernée 1 vivent. La personne concernée 1, serait par ailleurs la bénéficiaire économique de la société sous contrôle, dont le siège est au Luxembourg. Dans le cadre de la procédure en cours à l'encontre de la personne concernée 1 (cf. Faits, A.b supra), l'autorité fiscale espagnole s'est aperçue que plusieurs comptes bancaires suisses détenus par la personne concernée 2 ont servi à des investissements dans trois propriétés situées en Espagne, dont l'immeuble susmentionné de la société, et soupçonne la personne concernée 1 d'être derrière ces investissements.

**A.c.b** Afin d'évaluer la situation fiscale de concernée 2 et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Espagne, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes, en lien avec les comptes (...) et (...), détenus par cette dernière auprès de la détentrice d'informations :

1. List of bank accounts whose holder is A.\_\_\_\_\_ opened at C.\_\_\_\_\_ aside of the two accounts already known, if any ;
2. Account statements from (...) 2018 to (...) 2020 of the two known accounts and others unknown to the Spanish Tax Agency belonging to A.\_\_\_\_\_.
3. Where applicable, acquisitions or transfers of assets during these financial years, indicating the date, and the acquisition and transfer values.
4. If applicable, identification of any banking cards linked to A.\_\_\_\_\_ 's bank accounts, identifying the bearers of said banking cards.

**A.d** Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans les deux demandes d'assistance administrative 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 du 24 février et du 8 mars 2023, l'AFC a demandé à la détentrice d'informations de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par les demandes d'assistance administrative. La détentrice d'informations a en outre été priée d'informer la personne concernée 2 et 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 entretien téléphonique du 28 février 2023, la détentrice d'informations a demandé à l'AFC des précisions quant à l'ordonnance de production du 24 février 2023.

**B.c** Par courriers des 8 et 14 mars 2023, la détentrice d'informations a fourni les informations requises par les demandes d'assistance administrative. En outre, la détentrice d'informations 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.d** Suite à un courriel de l'AFC du 8 mars 2023, Me Arnaud Martin (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée 2 par courrier du 12 mars 2023.

## **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 sa mandante, à l'envoi d'informations à l'autorité fiscale espagnole.

**D.**

Par deux décisions finales du 29 septembre 2023, notifiées à A. \_\_\_\_\_ en tant que personne concernée pour la décision dans la procédure (...) et en tant que personne habilitée à recourir pour la décision dans la procédure (...), l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la détentrice des renseignements.

**E.**

**E.a** Par acte du 30 octobre 2023, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), 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 des deux décisions finales de l'AFC du 29 septembre 2023. Par ce recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité du recours. Au fond, la recourante a conclu, principalement, à l'annulation des décisions de l'AFC et, subsidiairement, à l'annulation de la décision référenciée (...). Plus subsidiairement, la recourante a conclu à ce qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure de supprimer, dans la décision référenciée (...), la mention des domiciles antérieurs de B. \_\_\_\_\_ du dispositif.

**F.**

**F.a** Par ordonnance du 3 novembre 2023, le TAF a invité les parties à se prononcer sur la jonction envisagée des causes A-5999/2023 et A-6000/2023.

**F.b** Par courrier du 7 novembre 2023, l'AFC a informé le Tribunal qu'elle n'avait pas d'objection à formuler sur la jonction des causes A-5999/2023 et A-6000/2023. La recourante s'est exprimée dans le même sens par courrier du 10 novembre 2023.

**F.c** Par décision incidente du 14 novembre 2023, le Tribunal a ordonné la jonction des causes A-5999/2023 et A-6000/2023 sous le numéro A-5999/2023.

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

**G.**

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 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]).

**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 les (...) et (...) 2023, 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).

**1.4** En l'espèce et s'agissant de la procédure (...), la recourante n'est pas une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF. L'autorité inférieure l'a toutefois informée de la procédure d'assistance administrative en cours (cf. Faits, B.a à B.c supra) et lui a notifié la décision finale du 29 septembre 2023 en qualité de personne habilitée à recourir. S'agissant de la procédure (...), la recourante est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF.

Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que la recourante dispose d'un intérêt digne de protection à attaquer les deux décisions litigieuses et qu'elle dispose de la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA dans le cadre des deux procédures susmentionnées.

**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** La recourante 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, la recourante reproche à l'autorité fiscale espagnole de ne pas avoir indiqué ni rendu vraisemblable que cette dernière ne dispose pas déjà de sa comptabilité, laquelle lui permettrait de vérifier les opérations accomplies par la recourante durant la période sous enquête et, par voie de conséquence, l'étendue de son assujettissement en Espagne. Elle relève en particulier que l'immeuble sis à (...) dont elle est propriétaire était en rénovation jusqu'en décembre 2020, comme l'atteste l'architecte responsable des travaux. Il en découle que la recourante n'aurait réalisé aucun revenu pendant cette période. Les requêtes espagnoles ne présenteraient ainsi aucune pertinence pour l'imposition de la recourante en Espagne. Dans ces circonstances, la recourante conclut que la demande d'entraide la visant a été uniquement déposée à des fins de recherche de preuves. Enfin, la recourante reproche à l'autorité inférieure la formulation utilisée dans le dispositif de la décision référenciée (...) pour désigner les lieux de vie connus de la personne concernée 1, à savoir « les derniers domiciles connus », qui constituerait une violation du principe de la bonne foi. La recourante a requis à ce sujet que la décision querellée, si elle devait

être confirmée par la Cour de céans, indique seulement le domicile de la personne concernée 1 à (...).

**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 de la recourante en lien avec le principe de pertinence vraisemblable et d'interdiction de pêche aux renseignements (consid. 5 infra), avant d'analyser le grief tiré de la désignation du domicile de la personne concernée 2 dans le cadre de la décision référencie (...) (consid. 6 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 la recourante.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Dans un premier grief, la recourante reproche à l'autorité requérante d'avoir ni indiqué ni rendu vraisemblable qu'elle ne disposerait pas déjà de sa comptabilité, laquelle permettrait à l'autorité espagnole de vérifier les opérations accomplies par la recourante pendant la période sous contrôle et, par voie de conséquence, l'étendue de son assujettissement en Espagne. L'immeuble dont la recourante est propriétaire à (...) était par ailleurs en rénovation jusqu'en décembre 2020. A ce titre, la recourante allègue n'avoir réalisé aucun revenu durant la période concernée et qu'aucune déduction TVA (immobilière) n'a été revendiquée. Les informations la concernant ne présenteraient donc aucune pertinence, que ce soit dans le cadre de l'examen fiscal de la personne concernée ou dans le cadre de son propre examen fiscal.

La recourante reproche encore à l'autorité fiscale espagnole de ne pas avoir établi ni rendu vraisemblable que la personne concernée 1 serait le bénéficiaire économique, et, par voie de conséquence, le propriétaire indirect de l'immeuble sis à (...). Cela étant, la recourante indique déployer une activité d'investissements immobiliers uniquement et rappelle n'avoir réalisé aucun revenu en Espagne pendant la période sous contrôle en raison des travaux de rénovation de son bien immobilier à (...). Cela appuierait d'autant plus le fait que les informations la concernant ne présenteraient aucune pertinence pour l'examen de la situation fiscale de la personne concernée 1. La recourante en conclut que la demande d'entraide la visant a été déposée à des fins de recherche de preuves au sens de l'art. 7 let. a LAAF et que pour ce motif les décisions querellées doivent être annulées.

### **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 du (...) et du (...) 2023 sont conformes aux exigences 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.a supra), s'agissant de la demande concernant la personne concernée 1, l'autorité requérante a exposé procéder à l'examen de sa situation fiscale pour la période 2018 à 2020. Elle cherche en particulier à déterminer le revenu et la fortune de cette dernière en Suisse afin d'établir le montant des impôts potentiellement éludés en Espagne. L'autorité fiscale espagnole a précisé que la personne concernée 1 a déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal pour les années 2014 à 2017, période pour laquelle l'assistance administrative a été octroyée par la Suisse. Il ressort de la demande d'entraide que l'autorité requérante a mené des investigations précises quant à la situation fiscale de l'intéressée, qui a déclaré ne pas avoir résidé en Espagne durant la période visée. Or, au vu des liens étroits qu'elle entretient avec ce pays, l'autorité requérante la soupçonne d'y avoir été domiciliée. Elle a en effet pu établir qu'elle 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. L'autorité fiscale espagnole a identifié que des relations bancaires suisses détenues par la requérante et dont la personne concernée 1 était la bénéficiaire économique ont servi à des

investissements dans trois propriétés en Espagne, dont l'immeuble de la recourante jouxtant la propriété où la famille de la personne concernée 1 vit. Or, dans la mesure où la personne concernée 1 est la bénéficiaire économique de la recourante, l'autorité fiscale espagnole soupçonne que cette dernière soit derrière les investissements susmentionnés. Sur ce vu, il a notamment été requis « If applicable, identification of any other financial investment held by B.\_\_\_\_\_ at C.\_\_\_\_\_ during 2018 and 2020, as holder, signatory or beneficial owner. If any, please provide us with the relevant balances and statements » (cf. demande d'assistance administrative du (...) 2023, (...); également Faits, let. A.b.b supra). Selon les informations fournies par la banque détentrice des renseignements, la personne concernée 1 était notamment ayant droit économique d'une relation bancaire détenue par la recourante. Cette dernière présente ainsi incontestablement un lien avec la personne concernée 1, visée par la demande d'entraide du (...) 2023.

**5.3.3** Dans la demande d'assistance administrative du (...) 2023, l'autorité requérante a indiqué procéder, pour la période du (...) 2018 au (...) 2020, au contrôle de la situation de la recourante, société dont le siège est au Luxembourg. Comme mentionné dans sa première demande (consid. 5.3.2 supra), le bénéficiaire économique de la recourante serait la personne concernée 1. Plusieurs comptes bancaires suisses, détenus par la recourante, servirait à des investissements immobiliers en Espagne, notamment dans le cadre de la propriété de la recourante sise à (...). Comme cela a déjà été indiqué, la personne concernée 1 pourrait être à l'origine de ces investissements. Dans ce cadre, l'autorité fiscale espagnole, qui a identifié deux comptes bancaires détenus par la recourante auprès de la banque détentrice des renseignements, a demandé la documentation bancaire y relative, la liste de tous les autres comptes ouverts au nom de la recourante auprès de la banque susmentionnée, les relevés des comptes pour la période concernée et, le cas échéant, la liste des transferts d'actifs effectués sur les comptes en question et l'identification des cartes bancaires liées auxdits comptes (cf. demande du (...) 2023 (...); également Faits, let. A.c.b). Les informations requises s'inscrivent parfaitement dans le but de la demande d'assistance administrative, à savoir l'examen de la situation fiscale de la recourante, par l'intermédiaire de laquelle la personne concernée 1 développerait des activités financières en Espagne et y réaliserait des investissements.

**5.3.4** Le Tribunal relève encore que la demande d'assistance administrative peut 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). Partant, l'argument de la recourante selon lequel l'autorité fiscale espagnole disposerait d'une comptabilité exhaustive la concernant lui permettant de vérifier les opérations liées à la période sous contrôle tombe à faux. Il en va de même de l'allégation de la recourante selon laquelle des travaux de rénovation de sa propriété à (...) ne lui auraient pas permis de réaliser des revenus, laquelle en veut pour preuve le fait qu'aucune TVA immobilière n'a été revendiquée par l'autorité espagnole compétente, qui était au courant de cette situation. Le Tribunal relève en effet que la procédure d'assistance administrative n'a pas pour vocation de trancher matériellement l'affaire. Il ne revient pas à l'Etat requis, au stade de l'assistance administrative, de se prononcer sur les éventuelles implications fiscales dans l'Etat requérant (arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5 et les références citées). Il en découle qu'il appartient à la recourante de faire valoir ses griefs de fond devant les juridictions espagnoles compétentes.

**5.3.5** Aussi, le Tribunal ne saurait retenir que les demandes d'entraide espagnoles sont constitutives d'une « pêche aux renseignements ». En effet, l'autorité requérante expose les faits et circonstances spécifiques qui ont conduit aux dépôts des requêtes d'entraide et les documents requis. Les relevés bancaires que l'AFC envisage de transmettre s'inscrivent en particulier parfaitement dans cet état de fait.

**5.3.6** Enfin, 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 la personne concernée 1 est la bénéficiaire économique de la recourante (consid. 5.2.1 supra). Or, cette dernière se contente d'assurer le contraire. Ces simples allégations ne sauraient mettre en cause la qualité de bénéficiaire économique de la personne concernée 1 reconnue par l'autorité fiscale espagnole.

**5.3.7** Sur le vu des éléments qui précèdent, les griefs de la recourante doivent être rejetés.

## **6.**

**6.1** Dans un dernier grief, la recourante reproche la formulation de « derniers domiciles connus » utilisée par l'AFC dans le dispositif des décisions querellées, qu'elle 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, la recourante requiert, à titre subsidiaire si l'assistance administrative devait

être accordée, à ce que les décisions finales ne mentionnent que le dernier domicile de la personne concernée 1, à savoir celui de (...).

**6.2** En l'espèce, le grief formulé par la recourante semble ne pas la concerner personnellement et avoir été invoqué dans l'intérêt d'un tiers, à savoir de la personne concernée 1, qui n'est pas partie à la présente procédure. Or, la qualité pour recourir est exclue si la recourante fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que la recourante n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2). La situation serait différente si la recourante disposait elle-même d'un intérêt propre à faire valoir le grief considéré, ce qui ne semble pas être le cas, la recourante se contentant d'indiquer que l'énoncé des différents domiciles de la personne concernée 1 donne l'impression que cette dernière ne dispose pas de domicile valable en Suisse. Il en découle que la conclusion de la recourante prise à titre subsidiaire et tendant à rectifier la formulation des adresses de la personne concernée 1 doit être déclarée irrecevable (ATF 146 I 172 consid. 7.1.4 ; 139 II 404 consid. 11.1).

## **7.**

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

## **8.**

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 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 7'500 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 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), sont mis à la charge de la recourante. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante 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 :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...) et (...)) ; acte judiciaire)