



Arrêt du 3 avril 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____
représenté par
Maître Philippe Cottier,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

Faits :

A.

Le [...] 2016, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (*Agencia Tributaria*, ci-après : autorité fiscale espagnole ou autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC, autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale concernant A. _____ (ci-après aussi la personne concernée ou le recourant), couvrant l'impôt sur le revenu (*Individual Income Tax*) des années 2011 à 2014 et pour des informations détenues par X. _____ à [lieu] (ci-après aussi la détentrice des informations ou la Banque). En substance, l'autorité fiscale espagnole, en vue d'évaluer correctement la situation fiscale de A. _____, demande que lui soient transmises les informations sur les actifs et les comptes détenus par ce dernier chez X. _____, en fournissant le numéro précis dudit compte.

A l'appui de sa demande, l'autorité requérante expliquait effectuer un contrôle de la situation fiscale de A. _____ et en particulier de son assujettissement à l'impôt en Espagne au regard du domicile fiscal allégué au [lieu] puis au [lieu]. L'autorité fiscale espagnole se fonde sur plusieurs éléments pour requérir le domicile fiscale principal du recourant au Espagne au nombre desquels figurent la résidence en Espagne de son épouse, la location d'une villa à [lieu], la consommation d'électricité et des raccordements téléphoniques, ainsi que la détention en Espagne de plusieurs véhicules immatriculé à son nom. Le fisc espagnol souligne également que le recourant est directeur de la société B. _____ et membre de son conseil d'administration. Elle indiquait par ailleurs expressément avoir épuisé les possibilités d'informations en Espagne et se heurtait au refus de coopérer du recourant.

B.

Par ordonnance de production du 10 juin 2016, l'AFC a requis auprès de la Banque les documents demandés, l'invitant également à informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure en la priant de désigner un domicile de notification en Suisse. Par courrier du 17 juin 2016, la Banque a communiqué à l'AFC que le compte bancaire visé par la demande espagnole était rattaché à un compte figurant au nombre des données volées à elle entre [date] et [date]. Il s'en est suivi un échange entre l'AFC et l'autorité requérante pour déterminer l'origine des éléments ayant permis à cette dernière d'obtenir le numéro du compte bancaire en cause. Finalement, par courriel du 28 juillet 2016, l'autorité espagnole a exposé en substance qu'une procédure fiscale liée à la société espagnole précitée

dont le recourant est également le directeur avait attiré l'attention du fisc sur lui. Il était par ailleurs titulaire d'une relation bancaire en Espagne auprès de C. _____ auquel les autorités fiscales avaient eu accès. Or, des versements réguliers depuis le compte X. _____ suisse sur le compte C. _____ espagnol avait permis de soupçonner un compte non déclaré dans la banque suisse. Cette explication est demeurée dans un premier temps confidentielle à la demande des autorités espagnoles, lesquelles ont finalement accepté, par courriel du [date] 2017, de lever cette confidentialité.

C.

Par décision finale du 5 avril 2017, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité requérante. Le recourant a déposé un recours contre la décision susdite en date du 8 mai 2017. Il sollicite, sous suite de frais et dépens, l'admission du recours. Il requiert principalement l'annulation de la décision entreprise et le rejet de la demande d'assistance du [...] 2016. Il sollicite ensuite subsidiairement l'annulation de la décision du 5 avril 2017, qu'il soit dit et constaté que la requête des autorités espagnoles est fondée sur des actes punissables au regard du droit suisse et que la cause soit renvoyée à l'AFC pour une nouvelle décision dans le sens des considérants.

D.

Dans sa réponse du 2 juin 2017, portée à la connaissance du recourant par ordonnance du TAF du 7 juin 2017, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

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 – le 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 (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 10 al. 1 de loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1^{er} février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le [...], entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario).

1.3 La présente procédure est soumise aux règles générales de la procédure administrative, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF, cf. ég. art. 37 LTAF).

1.4 Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée (en l'espèce le recourant) ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon cette disposition, peut recourir quiconque (a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; (b) est spécialement atteint par la décision attaquée et (c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Le recourant, en qualité de personne concernée, titulaire direct et indirect de la relation bancaire en cause, a sans nul doute la qualité pour recourir (cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2). Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

1.5 L'autorité compétente sur le fond a qualité pour constater par une décision, d'office ou sur demande, l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations fondés sur le droit public (art. 25 al. 1 PA; art. 5 al. 1 let. b PA). Elle donne suite à une demande en constatation si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection (art. 25 al. 2 PA).

Une décision en constatation vise à clarifier de manière obligatoire l'étendue de droits et obligations (ATF 129 III 503 consid. 3.5). Ainsi, l'administré, une fois la décision constatatoire rendue, doit pouvoir se comporter en étant assuré des conséquences juridiques de ses actes (THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n° 819 p. 282; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II : Les actes administratifs et leur contrôle, 3ème éd., 2011, p. 186). La décision doit être claire et complète de sorte qu'il soit hautement vraisemblable que la situation juridique constatée ne se modifie plus. En effet, la constatation n'a un intérêt que si elle offre les mêmes garanties qu'une décision formatrice ou condamnatoire (arrêt du TAF A-6547/2017 du 12 décembre 2018 consid. 5.2, B--6017/2012 du 13 juin 2013 consid. 4.1.1). Une autorité compétente sur

le fond est habilitée à rendre une décision constatatoire sans qu'une disposition légale ne le prévoie expressément. En principe, l'autorité compétente pour statuer en constatation est celle qui le serait pour rendre une décision formatrice ou condamnatrice (arrêt du TAF B-6755/2013 du 11 août 2014 consid. 3.1.1). Selon un principe général de procédure, les conclusions en constatation de droit ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues. Sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7 p. 123 et les références citées).

En l'occurrence, dans la mesure où le recourant conclut à titre subsidiaire, parallèlement à l'annulation de la décision entreprise, à ce qu'il soit dit et constaté "que la requête des Autorités espagnoles est fondée sur des actes punissables au regard du droit suisse", il formule une conclusion "préparatoire" puisque celle-ci porte sur une question qui doit être tranchée en vue d'examiner les conclusions formatrice. Une telle conclusion constatatoire, contrairement aux autres, est irrecevable (cf. arrêt 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 2.1).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., 2013 ch 1135).

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, ch. 2.149, p. 73 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, ch. 1146 ss).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec l'Espagne est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve 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 sur la fortune (CDI CH-ES, RS 0.672.933.21) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017 et pour l'Espagne depuis le 1^{er} février 2013, abrégé MAC [*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

3.1.2 En l'espèce, l'autorité fiscale espagnole a basé sa demande sur l'art. 25bis CDI CH-ES, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) qui est complété par le par. IV du Protocole joint à la CDI CH-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole additionnel CDI-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1^{er} juin 2007 (RO 2007 2199 ; voir message concernant un protocole modifiant la CDI CH-ES du 6 septembre 2006, FF 2006 7281). Elles ont ensuite été amendées par les art. 9 et 12 du protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367 ; voir message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI CH-ES du 23 novembre 2011, FF 2011 8391 ; arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

3.1.3 En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, les amendements introduits par le protocole de modification 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 ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire est soumise aux règles en vigueur depuis ces dernières modifications.

3.2 Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole additionnel 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 ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) l'objectif fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

3.3 Outre aux exigences formelles rappelées ci-dessus, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs critères.

3.3.1 Aux termes de l'art. 25bis par. 1 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 interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF).

La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas 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 144 II 206 consid. 4.2, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

En conséquence, 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. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre

les 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 se bornant 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 demandés, étant entendu que l'Etat requérant est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3). Il découle donc de ce qui précède que la condition de la pertinence vraisemblable ne constitue pas un obstacle particulièrement important à une demande d'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1.1 et réf. cit.).

3.3.2 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1).

Par ailleurs, il suffit, pour que l'assistance doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. MICHAEL ENGELSCHALK, in: Vogel/Lehner [éd.], Doppelbesteuerungsabkommen [...]: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6^{ème} éd., 2015, n° 57 ad art. 26 Modèle CDI-OCDE). En effet, au sens de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou d'Espagne, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants (cf. DANIEL HOLENSTEIN, in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n° 122 ad art. 26 Modèle CDI-OCDE). Cela dit, le plus souvent il s'agira d'un rattachement économique en raison d'un domicile fiscal limité, c'est-à-dire de l'imposition limitée de certains éléments du revenu et/ou de la fortune de la personne concernée au sens de l'art. 2 CDI CH-ES (cf. arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.6).

3.3.3 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"] ; par. IV ch. 3 Protocole additionnel CDI CH-ES ; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017

consid. 9.1). L'interdiction des "fishing expeditions" comme celle de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspond au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.2 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

3.3.4 La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. par. IV ch. 1 du Protocole additionnel CDI CH-ES). Comme son nom l'indique, ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.3 et les réf. citées).

Pour examiner si tel est le cas, il faut donc – logiquement – se placer au moment de la formulation de la demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret ou à tout le moins de doutes sérieux, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. *infra* consid. 3.3.5), il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF arrêt d, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.3.5

3.3.5.1 Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (ATF 144 II 206 cons. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-2591/2017 du 5 mars 2019 consid. 4.3.4.1).

La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3.).

En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF 2591/2017 du 5 mars 2019 consid. 4.3.4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.3, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci de la Suisse* (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6).

3.3.5.2 La CDI CH-ES ne contient pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse est irrecevable. Cela ne signifie pas pour autant *ipso facto* que l'art. 7 let. c LAAF ne peut pas être valablement opposé à une demande d'assistance administrative espagnole. Cette norme renvoie au principe de la bonne foi. Or, ce faisant, le législateur de la LAAF a fait référence au principe de la bonne foi qui figure notamment à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5786) et qui s'applique de manière générale dans les relations inter-

nationales et partant également dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, ATF 142 II 218 consid. 3.3).

En édictant l'art. 7 let. c LAAF, le législateur n'a donc pas voulu s'écarter du droit international (cf. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, Archives 81 p. 191; FRANCESCO NAEF, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, Archives 85 p. 264 s.), mais au contraire illustrer le principe de droit international public de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale en fournissant un exemple de comportement jugé contraire à ce principe et en fixant les conséquences procédurales d'une telle situation, à savoir l'irrecevabilité de la demande. En d'autres termes, l'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, IFF Forum für Steuerrecht 2012 p. 17). Cette disposition n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où elle *oblige* la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2, ATF 143 II 224 consid. 6.2 ; arrêts du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3 ; NAEF, op. cit., p. 265). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables au regard du droit suisse, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

3.3.5.3 Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Il n'y pas lieu de faire ici l'inventaire des situations qui pourraient constituer une violation de la bonne foi en lien avec les données dites volées. On se limitera à relever ce qui suit. Sous réserve du cas où l'Etat requérant acquiert des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'entraide, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple

fait que la demande d'entraide est fondée sur des données d'origine illicite. Un examen de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce s'impose dans ces cas. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4).

3.3.5.4 En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1). Dans une constellation où la demande d'assistance se fonde sur des données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse, données qui auraient été communiquées par un Etat tiers à l'Etat requérant par voie d'assistance spontanée ou sur demande, la seule acquisition et l'utilisation de ces données ne constituent pas une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêts du TF 2C_819/2017 consid. 4, TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.1). En effet, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance est l'existence d'une assurance (« *Zusicherung* ») de l'Etat requérant envers la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4) ; un raisonnement *a contrario* selon lequel l'Etat requérant qui n'aurait pas fourni une telle assurance ne pourrait pas adopter un comportement contraire à la bonne foi au sens de l'art. 7 let. c LAAF en formant une demande d'assistance administrative en lien avec des données volées, n'étant toutefois pas possible (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4).

3.3.5.5 L'application du principe de la bonne foi dans les relations entre Etats, tel qu'exposé ci-dessus, ne s'oppose 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 et 8.7.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt TF 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

3.3.5.6 Il importe de préciser que la bonne foi dont il est ici question est un principe de droit international public, qui émane de la Convention de Vienne sur le droit des traités. Il ne s'agit pas de la bonne foi en tant que principe général du droit fiscal, qui pourrait engager une autorité étatique vis-à-vis d'un particulier, comme tel peut par exemple être le cas, en droit suisse, lorsqu'un ruling fiscal est intervenu (cf. par exemple arrêt du TF 2C_137/2016 du 13 janvier 2017 consid. 6.2 et les références). Cela signifie que si le contribuable visé par une demande d'assistance administrative peut invoquer, pour s'y opposer, que l'Etat requérant s'est comporté de manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de l'Etat requis, il ne peut en principe pas faire valoir qu'il a été traité lui-même de mauvaise foi par l'Etat requérant, car un tel grief relève de l'application du droit et de la procédure internes à l'Etat requérant. Ainsi, un contribuable visé par une demande d'assistance administrative peut se plaindre que la demande formulée par l'Etat requérant est contraire au principe de la bonne foi, car ce dernier se serait engagé vis-à-vis de l'Etat requis à ne pas formuler de demandes en lien avec certaines données (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3). En revanche, il ne peut dans la règle se prévaloir du principe de la bonne foi garanti par le droit international, au motif qu'il aurait obtenu des autorités fiscales requérantes l'assurance qu'aucune procédure fiscale ne serait introduite à son encontre (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4).

3.3.6 Conformément au principe de la spécialité (cf. art. 25bis par. 2 CDI CH-ES), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.6 et les réf. citées). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (ATAF 2018 III/1 consid. 2.9, arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 et les réf. citées).

3.3.7

3.3.7.1 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées

(voir art. 25bis par. 3 et 5 CDI CH-ES ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose donc des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 143 II 185 consid. 3, 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

3.3.7.2 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 (cf. arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). 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 (cf. arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et 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 (cf. arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

3.3.8 Selon l'art. 25bis 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.

3.3.8.1 Si la terminologie utilisée pour définir la notion d'ordre public est parfois fluctuante (cf. arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9 et les réf. citées), il est admis qu'en tous les cas, une décision est incompatible avec l'ordre public si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique (MARTIN KOCHER,

in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Internationales Steuerrecht, 2015, n° 201 ad art. 27 MC OCDE ; ROBERT WEYENETH, Die Menschenrechte als Schranke der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der Schweiz, recht 2014 114 ss [cit. : Menschenrechte], p. 116 ; ATF 138 III 322 consid. 4.1, 132 III 389 consid. 2.2.3, 128 III 191 consid. 4a, rendus au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291]) ; voir aussi arrêt du TAF A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 3.5. rendu au sujet de l'art. 4 de l'Accord du 26 octobre 2004 de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers [RS 0.351.926.81, appliqué provisoirement dès le 8 avril 2009] relatif à l'ordre public, A-1531/2015 du 26 juin 2015 consid. 3.1.5).

3.3.8.2 Selon le message du Conseil fédéral sur la modification de la LAAF, tant l'art. 26 du MC OCDE que son commentaire mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements, lesquelles sont envisagées pour des cas très particuliers. Ainsi, il est indiqué que l'échange de renseignements peut être refusé lorsque l'octroi de ce dernier serait contraire à l'ordre public. Ce terme est défini de manière très restrictive et ne s'applique qu'à des cas extrêmes, comme lorsqu'une demande est motivée par des persécutions raciales, politiques ou religieuses (cf. Message du Conseil fédéral sur la modification de la LAAF du 10 juin 2016, FF 2016 4955, 4958 ; Commentaire, n° 19.5 ad art. 26 MC OCDE, évoquant par ailleurs les « intérêts vitaux de l'Etat lui-même » en lien par exemple avec des informations sensibles des services secrets ; voir également la version anglophone du Commentaire plus récente [Model Tax Convention on Income and on Capital {condensed Version}, Commentary, 2017] ; arrêt du TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017 consid. 7.2).

4.

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (consid. 4.1 ci-après). Il passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles à l'aune des critiques du recourant à cet égard (consid. 4.2 et 4.3 ci-après).

4.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom du recourant, la période visée par la demande, soit les années 2011 à 2014, la description des renseignements demandés, l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'« Individual Income », ainsi que

le nom et l'adresse de l'entité détentrice des documents demandés. Dans ce sens, elle est donc recevable.

4.2 D'un point de vue matériel, le recourant fait valoir principalement n'être ni résident en Espagne ni en Suisse. Par voie de conséquence, selon lui, la convention de double imposition entre la Suisse et l'Espagne ne serait pas applicable et ainsi l'entraide fiscale conventionnelle devrait être refusée.

4.2.1 Le recourant, citoyen [nationalité], produit plusieurs pièces tendant à montrer qu'il n'est pas résident en Espagne et que le fondement de la requête d'entraide de l'autorité espagnole est ainsi erroné. Il montre que ses enfants ont été scolarisés hors d'Espagne pendant de longues périodes et allègue au surplus que si, certes, il loue annuellement une villa à [lieu] dans laquelle loge deux de ses employés, lui-même n'y passerait que peu de jours par année.

4.2.2 Le recourant estime plus précisément que l'entraide fiscale fondée sur l'art. 25b CDI CH-ES ne devrait pas être octroyée, la Convention dans son entier étant inapplicable en l'absence de résidence du recourant en Espagne ou en Suisse. A cet égard, la jurisprudence a cependant clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a pas à être tranchée par l'Etat requis (cf. ATF 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). En effet, l'Etat requérant doit pouvoir obtenir de l'Etat requis des documents lui permettant de consolider sa position s'il considère qu'un contribuable assujéti dans l'Etat requis (ou dans un Etat tiers, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants) a en réalité sa résidence fiscale chez lui par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent ou que l'on est en présence d'autres points de rattachement fiscalement déterminants (cf. consid. 3.3.2 ci-avant ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.6).

De surcroît, la détermination de la résidence fiscale au plan international est 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 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). 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 (cf. art. 4 MC

OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher. L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a 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 ; cf. aussi arrêt du A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4).

4.2.3 Il s'avère donc que le grief d'inapplicabilité de la clause d'entraide est ici mal fondé au regard de la jurisprudence. Dans la mesure où l'Etat requérant dispose comme en l'espèce d'éléments tendant à fonder un assujettissement illimité en Espagne, à tout le moins sous l'angle de la vraisemblance et que les faits présentés par l'autorité requérante ne peuvent être invalidés d'emblée sur la base d'erreurs, de lacunes ou de contradictions manifestes, il n'y a aucune raison d'en douter dans le cas présent. En effet, l'assistance administrative en matière fiscale ne dépend pas du domicile de la personne concernée. Au contraire, la probabilité que la personne concernée soit soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée dans l'Etat requérant pendant la période concernée suffit (voir du TAF A-6290/2017 du 12 octobre 2018 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_999/2018 du 14 novembre 2018]. Or tel est bien le cas ici. En outre, tout argument tendant à montrer l'existence d'un domicile fiscal concurrent dans l'Etat requis ou dans un Etat tiers doit être considéré comme non déterminant au stade de l'entraide. Sur ce point, la décision attaquée a donc correctement appliqué le droit en vigueur.

4.3 Subsidiairement, le recourant fait valoir que l'autorité requérante aurait eu connaissance de l'existence de la relation bancaire objet de la demande vraisemblablement par le biais de données volées à la Banque entre 2006 et 2007, ce qui exclurait l'entraide en l'espèce.

4.3.1 Le recourant invoque ainsi une violation du principe de bonne foi entre Etats. En effet, en date du [...] 2010, soit près de six ans avant la requête objet de la présente procédure, l'autorité fiscale espagnole avait ouvert une procédure de contrôle relative au domicile fiscal du recourant. Elle lui indiquait avoir pris connaissance de l'existence de comptes bancaires qu'il détiendrait auprès de la banque X. _____ à [lieu] Cette procédure interne espagnole s'était conclue par une décision du [date] admettant que le recourant n'avait pas sa résidence fiscale en Espagne. Or, la proximité temporelle entre la transmission par la France à l'Espagne en

mai 2010 des données volées [...] à la banque X._____ et l'ouverture d'enquête le [date] montrerait l'origine des données sur lesquelles l'Espagne se fonde en l'espèce. Par conséquent, selon le recourant, les assurances données en l'occurrence par l'autorité espagnole selon lesquelles le numéro du compte X._____ figurant sur la demande du [date] 2016 proviendrait des relevés du compte bancaires du recourant auprès de C._____ seraient fausses et constitueraient une violation du principe de la bonne foi entre Etats. L'approche développée par le recourant consiste ainsi en substance à soutenir qu'il aurait été identifié par l'autorité fiscale espagnole grâce à des données volées à la banque X._____ et estime dès lors que la décision entreprise viole l'art. 7 let. c LAAF.

4.3.2

4.3.2.1 Certes, l'art. 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. consid. 3.3.5 ci-avant). Certes encore, l'art. 25bis par. 3 let. b CDI CH-ES consacre le principe selon lequel un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant. Cela étant, la LAAF n'est qu'une loi d'exécution des conventions internationales concernées. A ce titre, elle ne contient pas de définitions matérielles propres, mais vise à concrétiser les dispositions conventionnelles applicables. La CDI CH-ES, comme toutes les conventions rédigées sur le modèle de l'OCDE, ne renferme pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse serait irrecevable. En revanche, l'interprétation d'une telle convention est soumise au respect du principe de la bonne foi (cf. consid. 3.3.5.2 ci-avant).

Il s'ensuit que l'art. 7 let. c LAAF n'a pas de portée distincte autre que d'obliger la Suisse, en qualité d'Etat requérant, à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi. Or, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de préciser que, en application de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224 consid. 6), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, c'est-à-dire des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens restrictif que lui a donné la jurisprudence ne constitue pas *en soi* une violation du principe de la bonne foi reconnu du droit public international (cf. consid. 3.3.5.1 ci-avant).

4.3.2.2 D'après la jurisprudence, la question déterminante à trancher sous l'angle de la bonne foi en présence de données volées est celle de savoir si l'Etat requérant avait donné l'assurance de ne pas utiliser ces données dans le cadre d'une demande d'assistance. Or, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Ainsi, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance est *l'existence, ou non, d'une assurance* de l'Etat requérant envers la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (cf. consid. 3.3.5.2 ci-avant).

Cette jurisprudence a encore été confirmée récemment en ce sens que n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'Etat requérant qui achèterait des données bancaires qu'il utiliserait ensuite pour former des demandes d'assistance administrative (cf. consid. 3.1.5.3 ci-avant et ATF 143 II 224 consid. 6.4 ; arrêt du TF 2C_88/2018 consid. 5.3). Le Tribunal fédéral a expressément souligné que le point de savoir si l'Etat requérant s'était comporté de mauvaise foi à l'égard de la Suisse en présentant une demande en lien avec des données volées au sens de l'art. 7 let. c LAAF devait s'examiner dans chaque cas d'espèce. Il découle de cet arrêt que, si l'Etat requérant a formé l'engagement de ne pas utiliser des données volées et qu'il dépose malgré tout une demande d'assistance en lien de causalité avec lesdites données, il est réputé agir de mauvaise foi.

Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données volées et la demande d'assistance administrative, le Tribunal fédéral l'a mentionné comme critère permettant de démontrer la mauvaise foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été donnée, le fait que la demande se fonde sur des renseignements obtenus au travers de données volées ne suffit pas à en conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant; encore faut-il examiner les circonstances d'espèce, notamment la possibilité que les données volées ne fassent que confirmer des renseignements déjà en possession de l'Etat requérant.

4.3.2.3 Or, à aucun moment l'Espagne ne s'est engagée de manière générale à ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées, et ce contrairement à la France, ce qui distingue le cas

d'espèce, de celui tranché par le Tribunal fédéral dans son arrêt publié aux ATF 143 II 224 tel qu'invoqué par le recourant. Cela étant, un engagement de l'Etat requérant peut aussi se dégager, dans un cas particulier, d'assurances données par l'autorité compétente. Telle sera l'hypothèse, si l'autorité requérante garantit que les informations fondant une demande d'entraide ne proviennent pas de données volées alors que tel est bien le cas en réalité. Il s'agirait alors d'une atteinte au principe de la bonne foi.

En l'occurrence, le dossier révèle que par courriel du [date] 2016, les autorités suisses ont demandé confirmation à l'autorité requérante que la demande dont il est question ici ne reposait pas sur les données volées [...]. Si certes, par courriel du [date] 2016, les autorités espagnoles répondirent que ce n'était pas le cas, ces dernières ne sont à aucun moment engagées à ne pas déposer de requête d'assistance fondée sur des données volées. En effet, en l'absence d'une telle assurance, le fait que la demande se fonde sur des renseignements obtenus au travers de données volées ne suffit pas à en conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant ; encore faut-il examiner les circonstances d'espèce ce qui sera fait dans les considérants qui suivent.

4.3.3 S'agissant de la déclaration des autorités espagnoles selon laquelle la demande d'assistance dont il est question ici ne repose pas sur des données volées, il y a lieu d'observer ce qui suit.

4.3.3.1 La Cour rappellera ici que la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. consid. 3.3.5 ci-avant).

Or, il ressort du dossier de la cause que, étant confronté à un doute sérieux, l'AFC a interpellé l'autorité requérante afin déterminer l'origine des éléments ayant permis à cette dernière d'obtenir le numéro du compte bancaire en cause. En outre, il ressort d'échanges ultérieurs entre l'AFC et l'autorité requérante que la trace du compte aurait été retrouvée via des virements faits auprès d'un compte en Espagne. En outre, en vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas

être immédiatement réfutés (« sofort entkräftet ») en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes.

4.3.3.2 Dans ce contexte, le recourant soutient qu'il serait notoire que, en mai 2010, le gouvernement espagnol aurait acquis une liste contenant les noms de titulaires de comptes auprès de la banque X. _____ à [lieu] et que suite à cela, les autorités fiscales de ce pays auraient immédiatement ouverts des procédures fiscales à l'encontre de certaines personnes mentionnées dans cette liste. Il poursuit en affirmant que, en date du [...] 2010, les autorités espagnoles se sont adressées à lui en lui indiquant qu'elles avaient pris connaissance plusieurs relations bancaires dont il serait titulaire auprès de la banque susdite, dont faisait déjà partie le compte objet de la présente demande d'assistance. Ainsi, les données auraient à tout le moins été utilisées dans le cadre de l'enquête interne espagnole du [date] 2010 (abandonnée dans l'intervalle). Elles auraient ainsi permis de découvrir l'existence du compte auprès de la banque espagnole C. _____, puis auraient ensuite été réutilisées, en quelque sorte, pour permettre d'étayer la requête d'entraide internationale ici en cause. Il ne ferait dès lors aucun doute que l'autorité requérante aurait déjà eu connaissance du compte en banque dont il est question ici en 2010, soit au moment où les autorités espagnoles seraient rentrées en possession des données volées [...]. Le recourant estime de surcroît que le fait que l'autorité requérante ait, dans un premier temps, refusé de lui divulguer la manière dont elle a eu connaissance de l'existence du compte bancaire objet de la demande d'assistance litigieuse, tendrait à démontrer sa mauvaise foi.

4.3.3.3 Certes, cette hypothèse n'est pas exclue, elle n'est toutefois étayée par aucun élément de fait, la demande des autorités espagnoles ne précise pas les faits ayant motivé la question sur le compte bancaire ici en cause. Cela dit, et comme exposé par l'autorité inférieure dans sa réponse, l'autorité requérante a expressément affirmé, dans un courriel du [date] 2016, que sa demande était fondée sur des éléments indépendants [...]. Ces dernières ont en outre également fourni des détails sur les faits ayant motivé l'enquête fiscale : elles auraient découvert au cours de leurs investigations au sujet de la société B. _____, que celle-ci n'effectuait pas la retenue d'impôt sur le revenu de leur employé (le recourant), la société alléguant que ce dernier résidait au [lieu] et que ses activités étaient également fournies depuis cet Etat. Suite à ce constat, les autorités fiscales espagnoles ont porté leur attention sur le recourant et requièrent des données bancaires en Espagne. Il s'est avéré que ce dernier détenait un compte auprès de la banque C. _____ sur lequel des transferts en provenance du compte bancaire objet de la présente demande d'assistance ont été

effectués entre 2011 et 2013. Il ressort donc clairement des déclarations des autorités espagnoles que l'enquête concernant le recourant a débuté sans égard à la révélation de la liste [...].

Or, compte tenu de la jurisprudence univoque du Tribunal fédéral, le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas 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 (cf. consid. 3.3.5 ci-avant). Or, tel n'est pas le cas en l'espèce et l'on ne saurait cependant se contenter sur ce point de simples allégations. En effet, ces affirmations sont ici dénuées de tout élément concret. En outre, en l'absence d'éléments dans le dossier permettant de corroborer ces allégations, il ne peut être retenu que l'Espagne aurait acheté les données bancaires acquises illégalement [...] et que les informations sur lesquelles s'appuient la demande des autorités espagnoles reposeraient sur ces données, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Dès lors, les craintes du recourant à ce sujet demeurent au stade de la conjecture toute générale et l'existence d'un lien de causalité entre les données volées [...] et la demande d'assistance administrative ne saurait être admis. Par ailleurs, bien que cela ne soit pas le cas ici, la Cour rappellera encore que même le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi.

Force est ici d'admettre que, compte tenu encore une fois de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, ainsi que les développements *supra* au consid. 3.3.5), il sera difficile à un contribuable de prouver l'utilisation « indirecte » de données volées et sa contrariété à un engagement de l'Etat requérant. Telle est cependant la conséquence de la confiance réciproque et de la présomption de bonne foi entre Etats.

4.4 Il résulte de ce qui précède que l'autorité inférieure a correctement appliqué le droit et la CDI CH-ES en estimant que la requête d'entraide du [...] 2016 devait être admise et que les renseignements requis pouvaient être transmis. Le recours s'avère ainsi mal fondé et doit être rejeté.

5.

Dans la mesure où le recourant demande une suspension de la présente

procédure dans l'attente de l'issue de la procédure dirigée contre lui en Espagne sur la question de son assujettissement dans ce dernier Etat, le Tribunal relève que le principe de célérité prime en l'occurrence (art. 4 al. 2 LAAF; ATF 142 II 218 consid. 2.5), étant souligné que le Tribunal juge de toute manière que le grief du recourant est infondé, quelle que soit l'issue de la procédure évoquée. La requête de suspension doit donc également être rejetée.

6.

6.1 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 (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

7.

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

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Toute requête de suspension de la procédure est rejetée.

2.

Le recours est rejeté, pour autant que recevable.

3.

Les frais de procédure totaux de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) sont mis à la charge du recourant et sont compensés par l'avance de frais totale du même montant déjà versée par celui-ci.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

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 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 :