



Arrêt du 3 décembre 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Sonja Bossart Meier, Keita Mutombo, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
4. **D.** _____,
5. **E.** _____,
6. **F.** _____, fusionnées avec **G.** _____
7. **H.** _____,
8. **I.** _____,
9. **J.** _____,
10. **K.** _____,
11. **L.** _____,
12. **M.** _____,
13. **N.** _____,
14. **O.** _____,

tous représentés par
Maître Carlo Lombardini et Maître Garen Ucari,
recourants,

Contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ES).

Faits :**A.**

A.a Le ***, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité espagnole) adressa quatre demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Dites demandes étaient fondées sur l'art. 25^{bis} de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après : CDI CH-ES ; RS 0.672.933.21). Se rapportant toutes à la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015, deux de ces demandes désignaient comme personne concernée Madame A._____ et les deux autres son époux, Monsieur B._____. Chacune de ces quatre demandes reposait sur un complexe de faits similaires, en mentionnant toutefois deux détenteurs d'informations différents susceptibles de disposer des informations requises en Suisse.

A.b En substance, de manière commune aux quatre demandes, l'autorité requérante mentionna procéder à l'examen de la situation fiscale de Madame A._____ et de son époux, Monsieur B._____, lesquels disposeraient de la double nationalité espagnole et argentine. L'autorité espagnole précisa que ces derniers auraient déposé des déclarations fiscales relatives au revenu en tant que résidents espagnols durant les années 2012 à 2015. Le contrôle fiscal mené à leur encontre aurait révélé qu'ils détenaient des comptes bancaires en Suisse auprès des banques *** et ***. L'autorité espagnole cherchait dès lors à obtenir des informations au sujet desdits comptes bancaires en vue d'effectuer la correcte taxation de Madame A._____ et de son époux, Monsieur B._____.

B.

B.a Par ordonnances de production du 16 novembre 2018, l'AFC requit les banques *** et *** ainsi que l'Administration fiscale du canton *** de fournir les documents et renseignements demandés. Les banques *** et *** furent également priées d'informer Madame A._____ et Monsieur B._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.

Par courriel, fax et courriers des 26, 28, 29 novembre 2018 et 5 décembre 2018, Maîtres Carlo Lombardi et Garen Ucari indiquèrent avoir été mandatés pour représenter Madame A._____, Monsieur B._____ ainsi que les sociétés C._____, G._____ et E._____.

D.

Par courriers des 7, 12 et 14 décembre 2018, les banques *** et *** transmettent les informations demandées à l'autorité inférieure.

E.

Par courriel et courrier des 12 et 19 décembre 2018, Maîtres Carlo Lombardi et Garen Ucari indiquèrent avoir été mandatés pour représenter les sociétés K._____, L._____, I._____, D._____, J._____ et H._____.

F.

F.a Par courriers des 9 et 22 janvier 2019, la banque *** fournit à l'AFC les informations non caviardées transmises par courrier du 7 décembre 2018.

F.b Par courrier du 11 janvier 2019, l'Administration fiscale du canton *** transmet les informations demandées à l'autorité inférieure.

G.

G.a Par courrier et courriel du 18 février 2019, Maîtres Carlo Lombardi et Garen Ucari indiquèrent avoir été mandatés pour représenter les sociétés M._____ et N._____.

G.b Par courriel et courrier du 29 avril 2019, Maîtres Carlo Lombardi et Garen Ucari indiquèrent avoir été mandatés pour représenter la société O._____.

H.

H.a Par ordonnance de production complémentaire du 30 avril 2019, l'AFC requiert la banque *** de fournir les documents et renseignements demandés.

H.b Par courrier du 13 mai 2019, la banque *** transmet les informations complémentaires demandées à l'autorité inférieure.

I.

I.a Par courrier du 20 mai 2019, l'AFC notifie à Madame A. _____ et Monsieur B. _____ ainsi qu'aux sociétés C. _____, D. _____, E. _____, F. _____, fusionnées avec G. _____, H. _____, I. _____, J. _____, K. _____, L. _____, M. _____, N. _____ et O. _____, par l'intermédiaire de leurs représentants, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités espagnoles. Elle leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit et remit l'intégralité des pièces du dossier.

I.b En date du 24 juin 2019, Maîtres Carlo Lombardi et Garen Ucari transmittent leurs observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes.

J.

Par décision finale du 5 septembre 2019, notifiée à Madame A. _____ et Monsieur B. _____ en tant que personnes concernées, ainsi qu'aux sociétés C. _____, D. _____, E. _____, F. _____, fusionnées avec G. _____, H. _____, I. _____, J. _____, K. _____, L. _____, M. _____, N. _____ et O. _____, en tant que personnes habilitées à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative.

K.

K.a Par actes du 9 octobre 2019, Madame A. _____ (ci-après : la requérante 1), Monsieur B. _____ (ci-après : le requérant 2) ainsi que les sociétés C. _____, D. _____, E. _____, F. _____, fusionnées avec G. _____, H. _____, I. _____, J. _____, K. _____, L. _____, M. _____, N. _____ et O. _____ (ci-après : les requérantes 3 à 14), agissant par l'entremise de leurs avocats communs, ont interjeté quatre recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 5 septembre 2019. Ils concluent principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 5 septembre 2019, au rejet des requêtes de l'autorité espagnole du ***, au refus de la transmission de tout document et information aux autorités requérantes et au déboutement de tout opposant de toutes ou contraires conclusions. Subsidièrement, ils concluent au renvoi du dossier à l'AFC afin qu'elle rende une nouvelle ordonnance au sens des considérants. De surcroît, les requérants ont requis la jonction des causes.

Suite à ces recours, le Tribunal de céans a ouvert les causes A-5309/2019, A-5310/2019, A-5311/2019, A-5312/2019, A-5313/2019, A-5314/2019,

A-5315/2019, A-5316/2019, A-5317/2019, A-5319/2019, A-5334/2019, A-5338/2019 et A-5348/2019.

K.b Les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu. Ils invoquent également, en substance, que la requête violerait les principes de la bonne foi, de subsidiarité et qu'elle constituerait une *fishing expedition*.

L.

Par décision incidente du 16 octobre 2019, suite à la requête des recourants et vu l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), selon lequel il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires, la Cour de céans a joint les causes A-5309/2019, A-5310/2019, A-5311/2019, A-5312/2019, A-5313/2019, A-5314/2019, A-5315/2019, A-5316/2019, A-5317/2019, A-5319/2019, A-5334/2019, A-5338/2019 et A-5348/2019 sous un seul numéro de procédure A-5309/2019.

L.a Dans sa réponse du 5 décembre 2019, l'AFC conclut au rejet du recours, réfutant tous les griefs des recourants.

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 PA, prises par l'AFC (cf. 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 [LAAF ; RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF. Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas

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

1.2 Les recours déposés répondent 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 (cf. arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020, consid. 7.1.2 et 7.1.3). En l'espèce, Madame A. _____ et Monsieur B. _____ disposent du statut de personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF (cf. consid. J *supra*), de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA doit leur être reconnue. S'agissant des sociétés recourantes, il ressort des pièces du dossier que l'AFC les a informées de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et leur a notifié la décision finale du 5 septembre 2019 en qualité de personnes habilitées à recourir (cf. consid. J *supra*). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que celles-ci disposent d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, les sociétés recourantes disposent également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

1.4

1.4.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH

HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 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 et ATF 121 V 204 consid. 6c).

2.

2.1 L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25^{bis} CDI CH-ES – largement calqué sur le 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], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales) – 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^{er} 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 ses art. 9 et 12 (FF 2011 8391, 8397 s. ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3 et A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, 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 ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire, qui porte sur les périodes fiscales 2012 à 2015, est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

2.2 Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes

visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif fiscal poursuivi et, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (le détenteur d'informations).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

2.3

2.3.1 Aux termes de l'art. 25^{bis} 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 la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas 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. Cette condition 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 fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

2.3.2 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 (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). 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 (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

2.4

2.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi 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, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

2.4.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 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).

2.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). 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 (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

2.6 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision attaquée devant le TF], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [publication aux ATF prévue], 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [publication aux ATF prévue] ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

2.7

2.7.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret,

respectivement de doutes sérieux, 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 lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

2.7.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

2.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

2.9

2.9.1 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses

résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218 consid. 3.6).

2.9.2 Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 25^{bis} par. 1 in fine CDI CH-ES doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

2.9.3 L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1, A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3).

2.9.4 Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les

autorités concernées, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; 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 entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7, 145 II 112 consid. 2.2.2).

3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 5 ci-après).

4.

Sur le plan formel, le Tribunal de céans constate que les demandes d'assistance administrative contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet, le nom des personnes visées par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 1), le nom et l'adresse du détenteur d'informations (ch. 2), la période visée par la demande (ch. 3), soit du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015, l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 3) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 5). Ainsi, les requêtes contiennent tous les éléments mentionnés au par. IV ch. 2 du Protocole CDI CH-ES de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites.

5.

5.1

5.1.1 Pour ce qui est des conditions de fond, les recourants avancent en premier lieu que les recourants 1 et 2 n'auraient pas été fiscalement domiciliés en Espagne durant la période visée, mais en Argentine. Dans ce contexte, ils se plaignent d'une description sommaire des faits des demandes litigieuses dès lors qu'elles ne mentionneraient aucun élément factuel qui corroborerait le fait que les recourants 1 et 2 auraient été des contribuables espagnols durant la période sous contrôle.

5.1.2 *In casu*, l'argument soulevé par les recourants revient à avancer que l'autorité requérante n'aurait fait valoir aucun des critères d'assujettissement prévus à l'art. 4 CDI CH-ES afin de démontrer la résidence fiscale en Espagne des recourants 1 et 2. A cet égard, le Tribunal rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué

par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. *supra* consid. 2.9.2). A fortiori, c'est le cas dans les circonstances de la présente où les personnes concernées se plaignent de ce qu'elles ne sont ni domiciliées dans l'Etat requérant, ni en Suisse (en tant qu'Etat requis), mais dans un Etat tiers.

5.1.3 En l'occurrence, contrairement à ce qu'invoquent les recourants, la Cour de céans constate que l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujettissement qui se retrouvent à l'art. 4 CDI CH-ES – à savoir particulièrement ceux du lieu d'habitation permanent et de la nationalité. En effet, dans ses demandes, l'autorité espagnole a mentionné que : « Mr B._____ [recte : ***] has submitted his Individuel Tax returns as tax resident in Spain during the years under audit. Our taxpayer has the Spanish and the Argentinian nationality », respectivement « Mrs. A._____ has submitted his Individuel Tax returns as tax resident in Spain during the years under audit. Our taxpayer has the Spanish and the Argentinian nationality » (cf. Requêtes du ***, p. 2). De surcroît, l'autorité espagnole a précisé que les recourants 1 et 2 disposaient d'un domicile en Espagne à l'adresse ***.

Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont apparemment plausibles et la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel les recourants 1 et 2 affirment avoir été domiciliés fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par le Tribunal. Compte tenu de ce qui précède, la Cour de céans ne saurait retenir l'argument des recourants selon lequel l'autorité requérante n'aurait pas fait valoir des éléments factuels qui corroborent le fait que les recourants 1 et 2 auraient été des contribuables espagnols durant la période visée. Partant, le premier grief des recourants doit être rejeté.

5.2

5.2.1 Au moyen d'un second grief, les recourants arguent que l'autorité requérante aurait eu un comportement contraire au principe de la bonne foi en ne mentionnant pas à l'AFC avoir déposé une requête d'assistance administrative auprès des autorités compétentes argentines en lien avec la résidence fiscale des recourants 1 et 2. En se gardant d'informer l'autorité inférieure de cet élément, l'autorité espagnole lui aurait laissé croire que la résidence fiscale des recourants 1 et 2 ne soulevait aucun problème. Les recourants en déduisent que la demande litigieuse violerait le principe de la bonne foi entre Etats.

5.2.2 En l'espèce, le Tribunal ne nie pas qu'il ressort des pièces apportées par les recourants que l'autorité espagnole a adressé, en date du *** soit postérieurement au dépôt des requêtes litigieuses du ***, une requête d'assistance administrative aux autorités compétentes argentines en lien avec la résidence fiscale du recourant 2 – cette requête ne concerne toutefois pas la recourante 1 contrairement à ce qu'invoquent les recourants (cf. Recours du 9 octobre 2019, Bordereau de pièces, pièces 2 et 3). Il ressort de cette demande ainsi que des autres pièces versées au dossier que tant l'Etat espagnol que l'Etat argentin considèrent que le recourant 2 était résident fiscal de leur pays respectif durant les années 2012 à 2015. A cet égard, il convient de rappeler que le conflit de résidence fiscale entre l'Etat requérant et un Etat tiers n'est en principe pas une problématique déterminante pour les autorités suisses dans le contexte de l'assistance administrative (cf. *supra* consid. 2.9.1). De surcroît, comme le rappelle à raison l'AFC, 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 (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7). La Cour de céans relève encore que l'autorité espagnole n'était pas tenue d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale du recourant 2 pour former sa demande d'assistance administrative auprès des autorités suisses, et ce d'autant plus que les informations bancaires que l'AFC entend transmettre pourront certainement avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du recourant 2 (cf. consid. 2.9.3 ci-avant). Dans ces circonstances, il y a lieu de retenir que l'autorité requérante n'a pas adopté un comportement contraire à la bonne foi en n'informant pas l'AFC de l'existence de la requête adressée à l'autorité compétente argentine.

5.3

5.3.1 Troisièmement, sous l'angle du grief du droit d'être entendu, les recourants avancent qu'il serait indispensable que l'autorité espagnole s'exprime sur leurs griefs, notamment au sujet du fait qu'ils auraient démontré que les recourants 1 et 2 n'étaient pas résidents fiscaux espagnols durant la période sous contrôle. Selon les recourants, la Suisse devrait interpellier les autorités compétentes argentines afin de permettre aux recourants 1 et 2 de se déterminer au sujet de leur résidence fiscale.

5.3.2 A titre liminaire, la Cour de céans relève que le grief soulevé ici par les recourants ne relève pas tant de l'examen de la violation du droit d'être entendu sous l'angle du droit suisse mais plutôt d'un argument à analyser sous l'angle du droit matériel espagnol. A ce titre, il est relevé que l'argument invoqué par les recourants n'est d'aucune pertinence dans le cadre de la procédure d'assistance administrative menée en Suisse. En effet, force est de constater que la violation du droit d'être entendu alléguée par les recourants concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. Or, il n'appartient ni à l'autorité inférieure, ni à la Cour de céans, de se prononcer sur une éventuelle violation de ce droit en Espagne. Le Tribunal relève tout au plus qu'il est loisible aux recourants de faire valoir leurs griefs relatifs à leur potentielle résidence en Argentine devant les autorités compétentes espagnoles. Cet élément ressort de la jurisprudence qui prévoit qu'il incombe aux contribuables qui contestent avoir été assujettis de manière illimitée dans l'Etat requérant au plan international de faire valoir leurs arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent leur position devant les autorités administratives et judiciaires de cet Etat (cf. consid. 2.9.4 ci-avant).

5.3.3 S'agissant de l'argument selon lequel l'autorité suisse devrait interpellier l'autorité compétente argentine quant à la résidence fiscale des recourants 1 et 2, la Cour relève ce qui suit. Comme déjà mentionné à de multiples reprises, il est rappelé que 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. Dans ces circonstances, il n'appartient pas à la Suisse d'interpellier les autorités compétentes argentines – qui ne sont pas impliquées dans le cadre de la présente procédure – afin qu'elles s'expriment sur la résidence fiscale des recourants 1 et 2.

Compte tenu de tout ce qui précède, le Tribunal rejette le grief des recourants.

5.4

5.4.1 Dans un quatrième grief, les recourants avancent que les autorités espagnoles auraient violé le principe de subsidiarité. A l'appui de leur argument, ils précisent que l'autorité requérante n'aurait fourni aucune indication concernant les démarches qu'elle aurait entreprises pour essayer de recueillir les éléments concernant les recourants 1 et 2, se bornant à affirmer dans ses requêtes avoir épuisé les sources habituelles de renseignements. Selon les recourants, une telle affirmation ne saurait suffire – dans le cas d'espèce – pour conclure que le principe de subsidiarité aurait été respecté.

5.4.2 En l'espèce, comme l'ont souligné les recourants, l'autorité requérante a expressément mentionné dans le courrier d'accompagnement de ses requêtes avoir épuisé les sources habituelles de renseignements (« We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted ») et ce, conformément aux exigences du ch. IV par. 1 du Protocole additionnel de la CDI CH-ES. Elle a du reste précisé dans le corps du texte de ses requêtes que : « During the proceedings, our tax Officials have requested our taxpayer about her bank accounts abroad, but Mrs. A. _____ has not provided that information », (cf. requêtes du ***, p. 2 ; cette mention figure également dans les requêtes relatives au recourant 2). Cette dernière affirmation des autorités espagnoles démontre qu'elles ont entrepris des démarches concrètes avant de déposer leurs requêtes, ce qui réduit ainsi à néant l'argument des recourants selon lequel elles n'auraient fourni aucune indication concernant les démarches qu'elles auraient entreprises pour essayer de recueillir les éléments concernant les recourants 1 et 2. De plus, compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, les allégations des recourants formulées de manière générale et sans pièce à l'appui de leurs dires, ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités espagnoles confirmant l'épuisement des voies internes. De surcroît, la Cour de céans rappelle que le principe de subsidiarité ne requiert de toute manière pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3).

Au vu de ces différents éléments, force est de constater que le principe de subsidiarité n'a pas été violé. Partant, le grief des recourants est rejeté.

5.5

5.5.1 Dans un cinquième grief, les recourants avancent que les demandes s'apparenteraient à une pêche aux renseignements proscrite (*fishing expedition*). A l'appui de leur grief, ils invoquent que les autorités requérantes ne disposeraient d'aucun élément permettant de mettre en cause la responsabilité fiscale des recourants. Selon eux, une telle façon de procéder ne serait pas acceptable en vertu de la jurisprudence rendue par le Tribunal pénal fédéral qui prescrit que : « la coopération internationale ne peut être refusée que si les actes requis sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et manifestement impropres à faire progresser l'enquête, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve » (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral du 2 septembre 2010, RR.2010.117).

5.5.2 A titre liminaire, la Cour de céans relève qu'au niveau international, la Suisse peut suivre deux voies pour échanger des renseignements en matière fiscale. En procédure fiscale, l'échange a lieu dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale alors qu'en procédure pénale l'échange de renseignements se fait par le biais de l'entraide judiciaire (cf. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale, in : Archives de droit fiscal suisse 81, p. 182). La présente procédure ne concerne à l'évidence pas l'entraide judiciaire mais bien l'assistance administrative en matière fiscale. En l'occurrence, l'argumentaire des recourants ne permet pas à la Cour de céans de retenir que la jurisprudence rendue en matière d'entraide judiciaire sur laquelle ils se fondent pour arguer que les requêtes litigieuses s'apparenteraient à des *fishing expedition* s'appliquerait (directement) au cas d'espèce. Partant, ce moyen doit être également écarté.

5.5.3 Nonobstant ce qui précède, le Tribunal relève que dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la pêche aux renseignements se définit en tant que requête présentée sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations fiscalement déterminantes (cf. Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la Convention du 26 avril 1996 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, FF 2011 8391, 8400 ; cf. arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.7). Or, en l'espèce, il ressort des requêtes litigieuses que l'autorité espagnole procède au contrôle fiscal des recourants 1 et 2. Dans ce contexte, elle souhaite obtenir des informations relatives à leurs comptes bancaires détenus en Suisse afin de procéder à leur correcte taxation. Il apparaît ainsi que les requêtes ont un objet d'investigation précis de sorte que

le Tribunal ne saurait les qualifier de pêche aux renseignements proscrite (cf. consid. 2.2. supra). Le grief des recourants doit donc être rejeté.

5.6 Pour le surplus, rien ne laisse penser – et les recourants ne le prétendent pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance ne sont pas respectées. Il convient encore de préciser ici que les personnes mentionnées dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de la spécialité, figurant à l'art. 25^{bis} par. 2 CD-ES, désormais caractérisé par la jurisprudence (voir supra consid. 2.6). Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation, lors de la transmission des informations requises (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). L'AFC devra clarifier en conséquence le point 3 du dispositif de la décision entreprise.

5.7 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

6.

6.1 Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 10'000.- (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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'AFC est chargée de signaler à l'autorité requérante que les informations à transmettre dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative ne peuvent être utilisées que conformément à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES dans une procédure concernant les recourants 1 et 2.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 10'000.- (dix mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

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 :