Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-6589/2016

Arrêt du 6 mars 2018

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A.**_____,
2. **B.**_____,
3. **C.**_____,
4. **D.**_____,
5. **E.**_____,
6. **F.**_____,
7. **G.**_____,

tous représentés par Maître Dominique Morand,
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI-ES).

Faits :

A.
Sur la base de l'art. 25bis de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après: CDI-ES, RS 0.672.933.21), l'autorité requérante espagnole (*Agencia Tributaria*; ci-après: autorité requérante) a déposé une demande d'assistance administrative du *** 2015 (référence ***, liée à *** et ***; ci-après: demande A) auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure). Elle a requis des informations pour procéder à la taxation de A._____ (ci-après: recourante 1), de D._____ (ci-après: recourant 4), de H._____ et de I._____ (les deux sises en Espagne), tous considérés comme contribuables espagnols pour des impôts directs, à savoir l'impôt sur le revenu (*Individual Income Tax*; années 2010, 2011, 2012 et 2013), l'impôt sur le revenu pour les non-résidents (*Non-resident Income Tax*; 2010, 2011, 2012 et 2013) et l'impôt sur la fortune (*Wealth tax*; 2011, 2012 et 2013). La banque susceptible de fournir les informations est "J._____" (ci-après: banque A).

En substance, l'autorité requérante présente, sur plusieurs pages, les faits suivants. La recourante 1 et le recourant 4, en tant que couple marié, prétendraient à tort avoir leur résidence fiscale en Suisse, qui ne serait en réalité que fictive, puisque lesdits recourants passeraient la plupart de leur temps en Espagne. Ils y jouiraient de plusieurs biens immobiliers. La recourante 1 et le recourant 4 disposeraient, de manière directe ou indirecte (par le biais de sociétés espagnoles ou étrangères), de plusieurs comptes bancaires dans des pays étrangers, ce qui laisserait penser que d'importants revenus n'auraient pas, à dessein, été révélés au fisc espagnol, ce d'autant plus que les dépenses de la recourante 1 et du recourant 4 seraient considérables. L'autorité requérante fournit ainsi des explications détaillées, y compris des références bancaires, en exposant par exemple les dates et montants de nombreuses opérations sur des comptes dont bénéficieraient la recourante 1 et le recourant 4. Ces derniers n'auraient pas fourni les informations bancaires pourtant sollicitées depuis l'ouverture du contrôle fiscal le *** 2015.

La demande est accompagnée d'annexes relatives à un compte dont bénéficierait le recourant 4 auprès de la banque A ainsi qu'à un compte de H._____.

L'autorité requérante demande que des informations que la banque A détiendrait lui soient fournies. Il s'agit en particulier de documents – y compris la documentation d'ouverture de compte – relatifs à des avoirs détenus par le recourant 4 en son nom ou indirectement par le biais de comptes que le recourant 4 contrôlerait. Les relevés bancaires (*bank statements*) ainsi que les états de fortune (*financial statements*) sont demandés pour la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013, respectivement pour les dates du 1er janvier et 31 décembre des années 2010, 2011, 2012 et 2013. L'autorité requérante s'intéresse également à obtenir un état des gains en capitaux et en intérêts pour les années fiscales 2010 à 2013, ainsi que l'identification des comptes à partir desquels des montants de plus de EUR 10'000.- ont été versés sur les comptes identifiés dans la demande. Enfin, est requise une liste des paiements effectués par toute carte de crédit liée aux comptes cités dans la demande pour les années 2010 à 2013.

B.
Une autre demande du *** 2015 (référence ***, liée à *** et ***; ci-après: demande B) a été déposée par l'autorité requérante; elle a un contenu largement similaire, voire identique, à celle présentée ci-dessus. La banque susceptible de fournir les informations est cette fois-ci "K._____A" (l'AFC a plutôt correspondu avec K._____, comme exposé plus bas; ci-après: K._____ ou K._____: banque B).

La demande est accompagnée d'annexes relatives à un compte dont bénéficierait le recourant 4 auprès de la banque B ainsi qu'à une carte de crédit (numéro non reproduit dans le présent arrêt).

Des informations sont demandées, au sujet du compte détenu à la banque B, dans le même sens que ce qui a été décrit ci-dessus pour la demande A. En outre, l'autorité requérante requiert l'identification détaillée de tout compte lié à toute carte de crédit identifiée selon la demande ou détenu auprès de la banque B.

C.
Une autre demande du *** 2015 (référence ***, liée à *** et ***; ci-après: demande C) a été déposée par l'autorité requérante; elle a un contenu largement similaire, voire identique, à celles présentées ci-dessus. La banque susceptible de fournir les informations est cette fois-ci "L._____" (ci-après: banque C).

La demande est accompagnée d'annexes relatives à un compte dont bénéficierait le recourant 4 auprès de la banque C, à savoir des relevés de cartes de crédit.

Des informations sont demandées dans le même sens que celui exposé pour la demande B.

D.
Des ordonnances de production du 3 février 2016 ont été envoyées par l'AFC à la banque A, la banque B et la banque C. La banque A a produit des documents bancaires le 12 février 2016.

Le 15 février 2016, la "secrétaire particulière de la Famille [nom de la famille non reproduit ici] à ***" a produit des documents destinés à prouver la résidence en Suisse depuis ***. A cette même date, le recourant 4 a écrit à l'AFC pour lui exposer la situation de sa famille (à savoir de son épouse, la recourante 1, et leurs trois filles); il a soutenu avoir prouvé ne pas être résident fiscal en Espagne.

La banque C a aussi produit les documents requis le 15 février 2016. La banque B a fait de même le 19 février 2016.

Sur le vu des informations remises à elle, l'AFC a envoyé une ordonnance de production à M._____ (ci-après: banque D) ainsi qu'à N._____ (ci-après: banque E) le 26 février 2016. La banque D y a donné suite le 8 mars 2016. Le 9 mars 2016, la banque B a fourni des informations supplémentaires. La banque E a également produit des informations un jour plus tard, tout comme la banque A le 19 avril 2016, et la banque E le 27 avril 2016. Une ordonnance de production complémentaire a été envoyée à la banque A le 29 avril 2016, à laquelle il a été répondu le 4 mai 2016.

Les noms de C._____ (ci-après: recourante 3) et de E._____ (ci-après: recourante 5) ressortent de certains des documents bancaires produits.

E.
Par pli du 27 mai 2016 notifié à la recourante 1, l'AFC l'a l'informée des renseignements qu'il était prévu de transmettre à l'autorité requérante. Un courrier analogue a été envoyé au recourant 4.

Par courrier du même jour, l'AFC a remis au recourant 4 trois plis, à la charge pour celui-ci de les remettre à B._____ (ci-après: recourante 2),

à F._____ (ci-après: recourante 6) et à G._____ (ci-après: recourante 7), en tant que l'AFC a considéré que ces dernières étaient liées au recourant 4 (pièce 50 du dossier de l'AFC).

F.
Le 10 juin 2016, Me Dominique Morand a annoncé représenter les intérêts de la recourante 1 et du recourant 4, qui ont contesté le bien-fondé de la demande d'assistance de l'autorité requérante, "dans la mesure où ils ne sont absolument pas domiciliés en Espagne."

G.
Le 11 juillet 2016, l'accès au dossier a été conféré à la recourante 1 et au recourant 4.

H.
Le 15 juillet 2016, Me Dominique Morand a annoncé à l'AFC qu'il représente également la recourante 2, la recourante 6 et la recourante 7, auxquelles les trois plis susvisés (let. E) avaient été délivrés.

I.
Le 2 août 2016, la recourante 1 et le recourant 4 se sont opposés à tout octroi de l'assistance à l'autorité requérante.

La recourante 2, la recourante 6 et la recourante 7 ont agi dans le même sens.

J.
J.a Suite aux trois demandes de l'autorité requérante décrites (let. A à C), par décision du 21 septembre 2016, l'AFC a résolu d'accorder aux autorités compétentes espagnoles l'assistance administrative concernant le recourant 4 et la recourante 1 et de transmettre auxdites autorités compétentes les informations reçues de la banque B, la banque C, la banque D, la banque E et la banque A, dans lesquelles apparaissent également la recourante 6, la recourante 7, la recourante 2, la recourante 3 et la recourante 5, de la manière suivante:

> Suite aux informations reçues de la banque A, les comptes suivants ont été détenus par le recourant 4 et la recourante 1 pendant la période idoine: compte *** (anciennement ***; décrit comme ***); compte *** (anciennement ***; décrit comme ***); compte *** (anciennement ***; décrit comme ***). Les informations à remettre comprennent les documents d'ouverture de compte, les relevés de comptes allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013, les états de fortune du 1er janvier 2010 et 31 décembre des années 2010, 2011, 2012 et 2013, les

attestations fiscales (*tax statements*) pour les années 2010 à 2013, les documents concernant des dépôts supérieurs à EUR 10'000.- sur le compte ***, ainsi que l'information selon laquelle la banque A ne dispose pas d'élément relatif à une liste de paiements effectués par carte de crédit (ch. 2 let. a à g du dispositif).

Suite aux informations reçues de la banque C, le recourant 4 a été titulaire de la carte de crédit *** (anciens numéros non reproduits dans le présent arrêt) avec IBAN ***. La recourante 1 a été pour sa part titulaire des cartes *** et ***. Le recourant 4 est ayant droit économique de toutes les cartes. Les informations qu'il est prévu d'envoyer comprennent les relevés mensuels pour lesdites cartes, les états de fortune et les documents concernant des dépôts supérieurs à EUR 10'000.- sur les cartes de crédit, toujours pour les périodes et dates pertinentes. En outre, il ressort des relevés des liens entre ces cartes de crédit et des comptes détenus chez la banque E, la banque D et la banque B. Ainsi, le recourant 4 et la recourante 1 étaient ayants droit économiques du compte *** au nom de la recourante 3 chez la banque D. Le recourant 4 et la recourante 1 étaient par ailleurs co-titulaires du compte ***, ainsi que du compte ***, détenus respectivement chez la banque E et la banque B; il est prévu de remettre les documents bancaires relatifs à ces comptes (ch. 2 let. h à n du dispositif).

Enfin, suite aux informations reçues de la banque B, les documents du compte *** doivent être envoyés, de même que ceux du compte ***, dont le recourant 4 et la recourante 1 sont ayants droit économiques et qui est détenu au nom de la recourante 5. Enfin, aucune carte de crédit n'a été identifiée pour la période pertinente (ch. 2 let. o à u du dispositif).

L'AFC a décidé de procéder à des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande et/ou sur des tiers non concernés dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes espagnoles (ch. 2 in fine du dispositif).

Cette décision a été notifiée à la recourante 1 en tant que "Personne concernée" (ch. 5 du dispositif; ci-après: décision A).

J.b Une décision analogue – mais prévoyant un envoi d'informations de manière moins large que la décision A – a été notifiée à la recourante 2 en tant que "Personne habilitée à recourir". Cette décision concerne les comptes *** (***) et *** (***; banque A) ainsi que le compte *** (banque B; ci-après: décision B).

J.c La recourante 3, en tant que "Personne habilitée à recourir", a aussi reçu une décision similaire à la décision A, mais uniquement pour ce qui concerne les cartes de crédit et le compte *** (banque C), de même qu'en ce qui concerne le compte *** (banque D), le compte *** (banque E) et le compte *** (banque B; ci-après: décision C).

J.d Le recourant 4 a reçu, en tant que "Personne concernée", une décision largement identique à la décision A (ci-après: décision D).

J.e Le recourante 5, en tant que "Personne habilitée à recourir", a reçu une décision prévoyant l'envoi d'informations dans le même sens que la décision A et la décision D, mais uniquement au sujet du compte *** et du compte *** (banque B; ci-après: décision E).

J.f L'AFC a aussi notifié à la recourante 6 une décision en tant que "Personne habilitée à recourir", ce dans le même sens que la décision B (ci-après: décision F).

J.g Enfin, une décision a été envoyée à la recourante 7 ("Personne habilitée à recourir") dans le même sens que la décision F.

Ces sept décisions portent la référence de l'AFC ***.

K.
K.a Les personnes suivantes ont déposé un recours auprès du Tribunal administratif fédéral le 24 octobre 2016 contre les décisions du 21 septembre 2016 de l'AFC notifiées à elles respectivement:

la recourante 1 (cause A-6589/2016);

la recourante 2 (cause A-6596/2016);

la recourante 3 (cause A-6595/2016);

le recourant 4 (cause A-6594/2016);

la recourante 5 (cause A-6593/2016);

la recourante 6 (cause A-6591/2016);

la recourante 7 (cause A-6590/2016);

K.b Chacun de ces recourants conclut à l'annulation de la décision notifiée à eux et à ce qu'il soit dit que les conditions ouvrant l'assistance administrative au sens de la CDI-ES ne sont pas remplies, de sorte qu'il doit être fait interdiction à l'AFC de transmettre à l'autorité requérante les données mentionnées dans les décisions attaquées, ainsi que tout autre document ou information. Chaque recourant demande en plus que les frais soient mis à la charge de l'AFC et qu'il leur soit alloué une équitable indemnité à titre de dépens.

K.c La recourante 2, la recourante 6 et la recourante 7 concluent en plus, à titre subsidiaire, à ce qu'il soit fait interdiction à l'AFC de transmettre leurs identités respectives à l'autorité requérante.

L.
Le 15 décembre 2016, l'AFC a déposé sa réponse dans chacune des sept causes évoquées. L'AFC conclut au rejet des recours, sous suite de frais et dépens.

M.
Les sept causes ont été jointes par ordonnance du 5 janvier 2017 sous le numéro de référence A-6589/2016.

N.
Par réplique du 20 janvier 2017, les recourants ont persisté dans leurs conclusions, soulignant tout particulièrement une violation de l'ordre public suisse. Par duplique du 6 février 2017, l'AFC a maintenu ses conclusions. Le 23 févier 2017, les recourants ont complété leur écriture du 20 janvier 2017, insistant sur le caractère discriminatoire et incompatible de la loi interne espagnole, selon eux, avec les libertés fondamentales.

Les autres faits pertinents seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît 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 les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]; art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant

en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur les recours.

2.
Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.
3.1 L'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]; arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2).

3.2 L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF; arrêt du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.1 et 3.1.3; voir aussi arrêt du TAF A-4453/2015 du 14 août 2017 consid. 3.5).

L'AFC peut notifier plusieurs décisions finales en fonction de la personne habilitée à recourir. Ainsi, une décision envoyée à la personne concernée sera détaillée, tandis que celle adressée à une autre personne habilitée à recourir se limitera, en raison de l'obligation de confidentialité, aux informations concernant cette dernière (arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.4, A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3; message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011, FF 2011 5771, 5795).

3.3 La conduite de deux procédures par l'AFC et la notification de deux décisions ayant le même contenu à deux personnes distinctes, soit à la personne visée par la procédure fiscale et à une personne habilitée à recourir, ne viole ainsi pas nécessairement le droit d'être entendus des destinataires, ni leurs droits procéduraux, dans la mesure en particulier où des recours respectifs peuvent leur permettre de faire valoir leurs droits (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1).

Dans ce contexte, le Tribunal a déjà souligné que lorsqu'il y a plusieurs parties à une procédure d'assistance, l'AFC a pour habitude d'adapter le texte de chaque décision à son destinataire, en adressant formellement deux décisions différentes aux recourants, une à chacun d'eux. Dans ce genre de cas, il n'existe matériellement qu'une seule décision, dont les expéditions diffèrent en partie l'une de l'autre (arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 2, A-7249/2014 du 20 mars 2015 consid. 2, non remis en cause sur ce point par ATF 142 II 218; voir également arrêt du TAF A-7122/2014 du 23 mars 2015 consid. 2).

4.

4.1 L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25bis CDI-ES – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE; ATF 142 II 69 consid. 2) – et par le par. IV du Protocole joint à la CDI-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après: Protocole CDI-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1er juin 2007 (RO 2007 2199; voir message concernant un protocole modifiant la CDI-ES du 6 septembre 2006, 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 (voir message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI-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).

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-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2, A-4941/2015 du 24 février 2016), de sorte que la présente affaire est soumises aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.2 La requête doit contenir les éléments qui figurent au par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES, qui prévoit que la demande doit indiquer l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal poursuivi et, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'informations.

4.3 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 CDI-ES; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1).

4.4

4.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique, 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, 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).

4.4.2 La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), 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 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, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2). 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 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).

4.5 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (par. IV ch. 1 Protocole CDI-ES; arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières (voir consid. 4.4.2 ci-dessus et arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2; arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3). 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-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6).

4.6

4.6.1 Selon l'art. 25bis par. 1 CDI-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 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 dans ATF 143 II 202, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2).

4.6.2 L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

4.6.3 Normalement, la demande d'assistance vise à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant (personne concernée au sens formel). Des informations peuvent cela dit également, dans certaines constellations spécifiques, être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (personne concernée au sens matériel; voir art. 4 al. 3 LAAF; ATF 141 II 436 consid. 3.3, arrêt du TF 2C_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.4, arrêts du TAF A-4331/2017 du 16 novembre 2017 consid. 4.2.1, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.4.2.1, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1; ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in RF 71/2016 p. 928, 939). Le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable demeure quoi qu'il en soit déterminant, mais il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence (art. 5 al. 2 Cst.; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s., arrêts du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 [destiné à la publication] consid. 5.2.1, 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436; arrêt du TAF A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3.8).

4.6.4 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. 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 étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Le Tribunal fédéral évoque en particulier une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

4.6.5 La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (voir arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.3.2, 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).

4.7

4.7.1 Il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (voir art. 4 MC OCDE; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1). Or, 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 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).

4.7.2 La question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 25bis par. 1 in fine CDI-ES dans le contexte particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée ne doit pas s'apprécier en fonction de l'existence ou non d'une double résidence fiscale effective, mais à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer la personne visée par la demande comme un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée. Cela signifie que si l'Etat requérant fait valoir un critère d'assujettissement illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a le centre de ses intérêts

vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat requérant n'est pas en soi contraire à la Convention (voir art. 4 par. 2 let. a du MC OCDE), même si la Suisse considère aussi la personne visée comme un de ses contribuables. Ainsi, lorsqu'une demande porte sur un contribuable que les deux Etats contractants considèrent chez eux respectivement comme résident fiscal, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3; arrêts du TAF A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.3.5, A-3782/2016 du 22 septembre 2016 consid. 12, A-2548/2016 du 15 septembre 2016 consid. 2.3).

4.7.3 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. 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. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

4.7.4 Il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir art. 25 par. 1 CDI-ES; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable ou par le recours à la procédure amiable (voir ATF 142 II 218 consid. 3.7).

4.8 Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l’Etat requérant et dans l’Etat requis, l'AFC disposant toutefois 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 (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-ES; ATF 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).

4.9

4.9.1 Selon l'art. 25bis par. 3 let. c CDI-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*.

4.9.2 Le Tribunal relève que la terminologie utilisée pour définir la notion d'ordre public, dont les contours exacts demeurent difficiles à saisir, est parfois fluctuante (voir ATF 132 III 389 consid. 2.2.2, rendu 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]).

Dans le cas relatif aux données dites volées, le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si la réserve de l'ordre public prévue à l'art. 28 par. 3 let. c de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France 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 fiscales (RS 0.672.934.91; équivalant à l'art. 25 par. 3 let. c CDI-ES) pouvait être invoquée par la Suisse lorsqu'une demande d'assistance est fondée sur des données dites volées, puisqu'en l'occurrence, l'on ne se trouvait pas dans une telle situation (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 10 non publié dans ATF 143 II 202).

En tout 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 LDIP; voir aussi arrêts 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).

Une tendance paraît aller dans le sens où il faudrait conférer à la notion d'ordre public une dimension visant la protection des libertés fondamentales (*menschenrechtliche Dimension*; ANDREA OPEL, Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] 257 ss, p. 271 s.; WEYENETH, Menschenrechte, p. 116 ss; ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017 [cit.: ordre public], p. 135 ss).

Au sujet de l'art. 190 al. 2 let. e LDIP, il a été jugé qu'une décision est contraire à l'ordre public matériel lorsqu'elle viole des principes fondamentaux du droit de fond au point de ne plus être conciliable avec l'ordre juridique et le système de valeurs déterminants; au nombre de ces principes figurent, notamment, la fidélité contractuelle, le respect des règles de la bonne foi, l'interdiction de l'abus de droit, la prohibition des mesures discriminatoires ou spoliatrices, ainsi que la protection des personnes civilement incapables (ATF 138 III 322 consid. 4.1, 132 III 389 consid. 2.2.1, 128 III 191 consid. 6a, 120 II 155 consid. 6a).

4.9.3 Selon le message du Conseil fédéral, tant l’art. 26 du MC OCDE que son commentaire (voir MC OCDE [version abrégée], Commentaire, 2014 [ci-après: Commentaire]) mentionnent de manière exhaustive les exceptions à l'échange de renseignements. Celles-ci 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 (message sur la modification de la loi sur l’assistance administrative fiscale 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).

C'est le lieu de rappeler que si le Commentaire ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre (arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.1.1), il est néanmoins utile pour confirmer le résultat d'une interprétation (ATF 143 II 202 consid. 6.3.4).

4.9.4 La notion d'ordre public figure comme limite à l'assistance internationale dans plusieurs instruments conventionnels. On peut citer ici l'art. 21 de la Convention 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 1er janvier 2017) relatif à la protection des personnes et aux limites de l'obligation d'assistance (voir son art. 2 let. b et d). A ce propos, il a été souligné qu'on peut voir une atteinte à l'ordre public dans des cas emportant une grave méconnaissance des valeurs fondamentales d'un Etat de droit (procédure contraire aux principes d'équité et heurtant de manière intolérable la conception suisse du droit; sanction draconienne; sérieuse mise en danger de la personnalité du titulaire du compte; Etats incapables de respecter les garanties minimales de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974] et du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en vigueur pour la Suisse depuis le 18 septembre 1992]; atteinte aux principes constitutionnels de la sécurité du droit et de la bonne foi; voir LYSANDRE PAPADOPOULOS, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale: une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, Archives 86 [2017/2018] 1ss, p. 23 s. et 25 s. et les références; WEYENETH, ordre public, p. 1ss).

5.

5.1 En l'espèce, le Tribunal clarifiera toute question qui pourrait se poser en lien avec le droit d'être entendues des parties à la procédure (consid. 5.2), dans le cadre du pouvoir d'examen du Tribunal (consid. 2 ci-dessus) et dans la seule mesure où de telles questions doivent être examinées d'office (voir arrêts du TAF A-4453/2015 du 14 août 2017 consid. 3.1 et 3.4, A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 4.1 et 4.3.1). Ensuite, le Tribunal se penchera sur les objets de la contestation (voir consid. 5.3; sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2), avant d'en venir au fond du litige, à savoir la possibilité de transmettre les informations bancaires en vertu des textes conventionnels applicables (consid. 5.4).

5.2 En tout premier lieu, le Tribunal note que l'AFC a offert, à juste titre, la possibilité à la recourante 2, la recourante 6 et la recourante 7 – qui ont

d'ailleurs manifestement fait usage de leurs droits – de participer à la procédure, puisqu'elles doivent être considérées comme personnes concernées au sens matériel (consid. 4.6.3 ci-dessus). A ce propos, le Tribunal ne voit pas, et le contraire n'est aucunement allégué, que l'existence de la procédure n'a pas été correctement notifiée à ces trois recourantes.

Il est vrai que la situation n'est pas aussi claire en ce qui concerne la recourante 3 et la recourante 5, ces dernières paraissant n'être intervenues qu'au stade du dépôt du recours, après la notification des décisions. Toutefois, la recourante 3 et la recourante 5 n'invoquent aucune violation de leur droit d'être entendues, de sorte que l'examen en détail de la question de savoir si ces deux recourantes ont été "d'une manière ou d'une autre, au courant de la procédure d'assistance administrative du fait de [...] liens avec [la recourante 1 et le recourant 4]", en particulier au sens de l'arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3 (voir aussi arrêts du TAF A-4453/2015 du 14 août 2017 consid. 5.2, A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.5.2) paraît d'entrée de cause ne pas s'avérer pressant. Ces deux recourantes soulignent elles-mêmes, d'ailleurs, avoir été informées de la procédure par publication de la Feuille fédérale en mai 2016. Vu les circonstances, de toute façon, le Tribunal juge que la recourante 3 et la recourante 5 ont pu faire valoir leurs prérogatives à satisfaction de droit, ce qu'elles retiennent elles-mêmes, puisqu'elles ne contestent pas cet aspect. D'ailleurs, elles ont manifestement déposé un recours contre la décision C, respectivement la décision E. Partant, aucun problème de droit d'être entendu ne fait obstacle à la poursuite de l'examen, par le Tribunal, du présent litige.

5.3 Quant à l'objet de la contestation, le Tribunal relève que l'AFC a adressé – de manière conforme à la loi, faut-il le souligner (consid. 3 ci-dessus) – une décision à chaque partie. Or, ces dernières ont chacune attaqué la décision reçue. Cela précisé, il n'existe ici matériellement qu'une décision d'accorder l'assistance (consid. 3.3 ci-dessus), que le Tribunal doit examiner à présent. En d'autres termes, dans le cadre de son pouvoir d'examen, et compte tenu du devoir de collaboration des parties, le Tribunal doit se poser la question de savoir si la transmission des informations prévue par l'AFC est conforme au droit, et singulièrement à l'art. 25bis CDI-ES et au par. IV Protocole CDI-ES. L'AFC envisage l'envoi d'informations – y compris des informations de tiers dont l'assujettissement n'est pas invoqué en Espagne – allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013 afin de satisfaire la demande de l'autorité requérante, qui procède au contrôle fiscal de la recourante 1 et du recourant 4, considérés comme redevables de divers impôts directs pour l'intervalle temporel allant de 2010 à 2013.

Les informations litigieuses concernent avant tout des relations bancaires et des cartes de crédit dont la recourante 1 et le recourant 4 sont titulaires ou ayants droit économiques (en commun ou à titre individuel). A ce titre, le Tribunal relève qu'ils contestent que l'assistance puisse être octroyée à leur propos, en substance, non pas parce qu'ils nient être titulaires ou ayants droit économiques desdites relations bancaires et autres avoirs au sujet desquels l'AFC envisage de transmettre des informations, mais pour d'autres motifs. En l'occurrence, la recourante 1 et le recourant 4, et avec eux, tous les autres recourants, soutiennent avant tout que les premiers ne seraient pas résidents fiscaux en Espagne, raison pour laquelle l'assistance n'aurait aucune raison d'être accordée (consid. 5.4.7.2 ci-dessous). De plus, ils soutiennent que l'ordre public ne serait pas respecté si les informations devaient être envoyées (consid. 5.4.6), tout comme le principe de subsidiarité serait malmené (consid. 5.4.3). Compte tenu du cadre litigieux et des arguments soulevés, le Tribunal en vient à présent au fond du litige.

5.4

5.4.1 Le Tribunal traitera d'abord de divers points, pour la plupart d'ordre formel, comme la forme de la demande (consid. 5.4.2) et le principe de subsidiarité (consid. 5.4.3), avant d'en venir à la question de l'ordre public (consid. 5.4.6), puis à la condition de la vraisemblable pertinence (consid. 5.4.7).

5.4.2 Quant à la transmission des informations, le Tribunal relève d'abord que la demande A, la demande B et la demande C remplissent incontestablement les exigences du par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES. On peut du reste très bien, de bonne foi (sur la question des demandes complémentaires [*Ergänzungsersuchen*], voir arrêts du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 consid. 5.3.1, A-171/2017, A-172/2017, A-173/2017 du 5 juillet 2017 consid. 12.1 et 12.3), considérer ces trois documents comme une seule et même demande visant, sur des fondements analogues voire identiques, des informations localisées auprès de différents instituts bancaires. Quoi qu'il en soit, les trois demandes indiquent en particulier les impôts et périodes visées, de même que le but et les contribuables intéressés, ce qui n'est d'ailleurs fondamentalement pas contesté.

Tout au plus les recourants soutiennent que la demande contiendrait des informations inexactes, notamment quant à la résidence de la recourante 1 et du recourant 4 en Espagne; les recourants avancent que ces derniers passeraient "paisiblement leur retraite en Suisse depuis ***". A ce propos

toutefois, le Tribunal rappellera plus bas (consid. 5.4.7.2) qu'il ne lui appartient pas de trancher la question de la résidence fiscale de la recourante 1 et du recourant 4. Surtout, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1). Dans ce contexte, on ne voit pas en quoi les allégations de l'autorité requérante emporteraient violation du principe de la bonne foi (consid. 4.4 ci-dessus; voir aussi consid. 5.4.7.2 ci-dessous). Par conséquent, la forme de la demande d'assistance est conforme aux dispositions applicables.

5.4.3 L'autorité requérante exposant avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné, on s'en tiendra ici au respect du principe de subsidiarité, étant donné que les allégations de celle-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutées en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (consid. 4.4.2 ci-dessus).

Il faut rappeler ici que le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources habituelles de renseignement (consid. 4.5), ce d'autant plus que l'Etat requérant n'est pas empêché de rester en contact avec la personne faisant l'objet d'un contrôle (arrêt du TAF A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.2.2), raison pour laquelle le seul fait que des réunions entre le fisc espagnol, la recourante 1 et le recourant 4 aient eu lieu postérieurement au dépôt de la demande ne met pas cette dernière en échec. Quoi qu'il en soit, l'autorité requérante soutient tout particulièrement que le recourant 4 n'a pas remis les relevés bancaires dans le cadre du contrôle fiscal initié au printemps 2015; les recourants d'ailleurs admettent bien qu'un contrôle fiscal a été initié avant le dépôt de la demande d'assistance. Ils semblent même concéder qu'ils n'ont pas remis au fisc espagnol les documents qu'il requiert, puisque "du fait de leur domicile suisse, ils n'ont pas à transmettre une information s'agissant de leurs avoirs bancaires à l'Espagne". Ceci démontre bien que l'autorité requérante a tenté, initialement, d'obtenir tout document utile par le biais de sa procédure nationale. Or, dans ces circonstances, le Tribunal ne voit pas comment les documents ici litigieux pourraient être obtenus par l'autorité requérante sans efforts disproportionnés, étant précisé qu'il est admis que le fisc espagnol a rencontré à plusieurs reprises la recourante 1 et le recourant 4, respectivement leurs représentants, avant le dépôt de la demande d'assistance.

Enfin, il a été jugé que l'art. 6 al. 2 LAAF ne s'applique pas, dans la mesure où le par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES règle les exigences que doit remplir une demande d'assistance (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.4). En vertu de la primauté du droit international, il est clair qu'on ne saurait déduire du principe de subsidiarité de l'art. 6 al. 2 let. g LAAF un sens qui contreviendrait au principe de subsidiarité du par. IV ch. 1 Protocole CDI-ES; ce principe est donc respecté.

5.4.4 Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante ne constitue pas une "fishing expedition", compte tenu de sa précision.

5.4.5 Même si l'autorité requérante évoque l'hypothèse de la poursuite d'infractions pénales, le Tribunal ne voit pas ici d'obstacle rédhibitoire, notamment eu égard au principe de spécialité (voir art. 25bis par. 2 CDI-ES), à ce que l'assistance soit accordée ici. En effet, la poursuite d'infractions pénales n'est manifestement pas ici le but premier de la demande (voir arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 et 8.2.2), qui vise avant tout à permettre la conduite régulière de la procédure de taxation des intéressés en Espagne.

5.4.6

5.4.6.1 Rien ne laisse penser que le droit interne suisse ou le droit interne espagnol s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux. C'est le lieu de relever que l'art. 25bis par. 3 let. c CDI-ES prévoit que les par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements dont la communication serait *contraire à l'ordre public*.

A ce propos, le communiqué du 15 février 2017 remis par les recourants, intitulé "Fiscalité: la Commission demande à l'ESPAGNE de veiller à la proportionnalité des règles qu'elle applique aux actifs détenus à l'étranger", indique ce qui suit:

> "La Commission européenne a adressé aujourd'hui un avis motivé à l'Espagne l'invitant à modifier les règles qu'elle applique aux actifs détenus dans d'autres États membres de l'Union ou de l'Espace économique européen (EEE) («Modelo 720»). Même si la Commission estime que l'Espagne a le droit de demander aux contribuables de fournir aux autorités nationales des informations sur certains actifs détenus à l'étranger, les amendes infligées en cas de non-respect de cette obligation sont disproportionnées. Les amendes étant bien plus élevées que les sanctions appliquées dans une situation purement nationale, les règles peuvent dissuader les entreprises et les particuliers d'investir ou de franchir les frontières au sein du marché unique. Ces dispositions sont

> donc discriminatoires et incompatibles avec les libertés fondamentales au sein de l'Union."

Sur cette base, les recourants allèguent que le droit espagnol pourrait conduire à ce que des montants "largement supérieurs" à celui du capital non déclaré doivent être payés. Il existerait ainsi des soupçons de violation du droit communautaire, notamment des principes de la libre circulation des capitaux et de l'interdiction de la discrimination. La législation pourrait dès lors violer le droit européen. Ceci impliquerait un "risque très important de spoliation" en cas de transmission des renseignements souhaités.

Au vu de ces éléments, le Tribunal note qu'il est vrai que si les allégations des recourants devaient être suivies, on ne pourrait d'emblée exclure que l'on se retrouve dans un cas qui pourrait entrer dans une forme (consid. 4.9.2 ci-dessus, "mesures discriminatoires ou spoliatrices") plutôt qu'une autre (consid. 4.9.3 s. ci-dessus) de définition de l'ordre public, pour autant que ces définitions s'appliquent ici.

5.4.6.2 Néanmoins, d'entrée de cause, le Tribunal souligne qu'il a jugé, il y a peu, dans son arrêt A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.3.4, qu'on ne voyait pas que la communication des renseignements au sens de l'art. 25bis para. 3 let. c CDI-ES aurait été contraire à l'ordre public (voir aussi arrêt du TAF A-4331/2017 du 16 novembre 2017 consid. 6). Surtout, le Tribunal fédéral a clairement suggéré – y compris dans un cas relatif à la CDI-ES – que la situation dans laquelle la procédure à l'étranger violerait des principes fondamentaux ou comporterait d'autres vices graves ne concerne a priori pas les Etats d'Europe de l'Ouest, à l'égard desquels il n'y a en principe pas de doute à avoir quant au respect des droits de l'homme (arrêts du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 4.3 et 5.4, 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 5). Il est dès lors clair que la jurisprudence récente n'étaye absolument pas la cause des recourants, ce d'autant plus qu'il a été souligné, certes dans le domaine de l'entraide internationale en matière pénale, qu'il est très rare que l'entraide soit refusée pour des motifs d'ordre public (ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd., 2014, n° 710, p. 735).

D'ailleurs, le Tribunal a déjà rappelé que la conclusion d'accords en matière fiscale relève d'une décision politique (arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 [le recours contre cet arrêt a été déclaré irrecevable par arrêt du TF 2C_1028/2017 du 13 décembre 2017] consid. 4.4.1 et 4.4.4 s. [cas dans lequel il était allégué que la Russie violait régulièrement la CEDH]).

Ensuite, la notion de droit communautaire est évidemment beaucoup plus large que celle d'ordre public au sens des règles citées (consid. 4.9), ce qui signifie que la violation éventuelle – non établie à ce stade – de règles du premier sur la libre circulation des capitaux n'est d'aucun secours aux recourants. En tout état de cause, le Tribunal ne voit pas le risque *concret* que devraient craindre les recourants. En effet, non seulement ils se limitent à exposer des règles selon eux potentiellement applicables à leur cas, sans préciser la mesure dans laquelle elles pourraient être effectivement appliquées à leur encontre, étant rappelé qu'il appartient à chaque Etat d'interpréter et d'appliquer son propre droit (voir consid. 4.6.5 ci-dessus); les recourants parlent d'ailleurs bien des "conséquences potentielles de [l']application" de la loi fiscale espagnole. Surtout, la "spoliation" redoutée est loin d'être établie, tout comme il n'est pas établi que la sévérité des sanctions craintes atteindrait un niveau de gravité telle qu'elle emporterait le non-respect d'une règle d'ordre public. A ce propos, le Tribunal ne constate pas que l'allégation de violation de l'ordre public soit étayée factuellement par les recourants d'une autre manière qu'avec le communiqué du 15 février 2017, dont les termes généraux sont bien éloignés du cas présent. Le Rapport explicatif relatif à la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 14 janvier 2015, p. 21, citée par les recourants, a une nature tout aussi générale et abstraite.

L'art. 17 LDIP, sur lequel les recourants s'appuient, n'est d'aucune manière de nature à ébranler cette conclusion, puisqu'il concerne l'application de dispositions du droit étranger, dont le Tribunal de céans n'est pourtant pas chargé ici.

En conséquence, le Tribunal ne distingue pas en quoi l'ordre public ferait d'une quelconque manière obstacle à la requête d'assistance déposée par l'Espagne, ce qui permet de passer à l'étape suivant du raisonnement, à savoir l'examen de la condition de la vraisemblable pertinence.

5.4.7

5.4.7.1 Les informations bancaires en lien incontesté avec la recourante 1 et le recourant 4, résidents (prétendus) d'Espagne, remplissent la condition de la vraisemblable pertinence (arrêt du TAF A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 4.4). D'ailleurs, il ressort bien du dossier bancaire, par exemple, que la recourante 1 et le recourant 4 étaient, pendant la période concernée, ayants droit économiques des relations *** (pièce 9 du dossier de l'AFC, p. 12 ss) et *** (pièce 13 du dossier de l'AFC, p. 1 ss), ce qui vaut

aussi pour la relation de la recourante 3 (pièce 33 du dossier de l'AFC, p. 6).

Au demeurant, les recourants qui doivent être considérés comme des tiers (à savoir tous les recourants sauf la recourante 1 et le recourant 4; consid. 4.6.3 ci-dessus) ne peuvent ici s'opposer avec succès à la transmission des informations litigieuses: il a en effet été jugé que l'art. 4 al. 3 LAAF ne fait point obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée par la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2, arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436). Or ici, on ne voit pas que ces recourants, en particulier la recourante 2, la recourante 6 et la recourante 7, qui doivent être considérées comme proches de la recourante 1 et du recourant 4, apparaissent par pur hasard. D'ailleurs, il est admis que les trois premières, en tant que filles des derniers, ont un pouvoir de signature sur certains comptes. Enfin, il est très aisé de trouver au dossier un exemple qui démontre que l'affirmation selon laquelle ces filles n'auraient reçu aucun fond de la part de leurs parents est non conforme aux pièces (voir pièce 10 du dossier de l'AFC, p. 51). Dans ces circonstances, leur identité peut être envoyée au fisc espagnol, indépendamment de la question de savoir où se trouve leur résidence fiscale ou si une demande d'assistance a été déposée contre elles.

L'AFC ayant décidé de procéder à des caviardages des documents bancaires portant sur des informations non couvertes par la demande et/ou sur des tiers non concernés, il n'est pas douteux que seules les informations vraisemblablement pertinentes seront transmises et que tout intérêt de tiers est sauvegardé (voir arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.6, A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.4). Le fait que le dispositif de la décision C ne comprenne pas cette limitation doit être considéré comme une omission non intentionnelle de l'AFC sans aucune conséquence, puisque toutes les autres décisions attaquées comprennent ladite limitation. Du reste, on peut ici retenir que tout caviardage aura effectivement lieu avant le transfert d'informations à l'étranger. Le Tribunal note encore que la période temporelle que les documents litigieux couvrent est conforme à la demande de l'autorité requérante, ce d'autant plus qu'aucune contestation n'est soulevée sur cette question.

5.4.7.2 En ce qui concerne la question de la résidence fiscale de la recourante 1 et du recourant 4, le Tribunal rappelle qu'il est nécessaire et suffisant que l'autorité requérante fasse valoir un critère d'assujettissement qui se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (consid. 4.7.1 ci-dessus). Ici, l'autorité requérante dit que les intéressés ont des liens plus forts avec l'Espagne qu'avec la Suisse, de sorte que la résidence fiscale suisse pourrait être simulée. Les recourants contestent cette approche. Le Tribunal ne tranchera pas cette question ici. Il se contentera, comme prévu par la jurisprudence, de relever que les éléments soumis par l'autorité requérante peuvent très bien entrer dans les critères de l'art. 4 par. 2 let. a et b CDI-ES (foyer d'habitation permanent, centre des intérêts vitaux, séjour habituel). Dès lors, les allégations des recourants relatives aux faits soi-disant non établis par l'autorité requérante au sujet de la résidence fictive suisse ne leur sont d'aucun secours, ce d'autant plus qu'en vertu du principe de la confiance, il ne saurait être exigé de l'autorité requérante qu'elle prouve ses allégations. La production du permis d'établissement suisse des intéressés n'est évidemment pas non plus utile au recours (voir, au sujet de l'absence de pertinence d'une attestation de résidence fiscale, respectivement de baux à loyer, arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.4, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5). En définitive, il n'y a pas lieu, pour accorder l'assistance requise, de trancher ici une solution au prétendu conflit de résidence entre l'Espagne et la Suisse, étant précisé que l'Etat requérant est aussi légitimé à former une demande d'assistance administrative en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir d'elle des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente (consid. 4.7.3 ci-dessus). Au surplus, il n'y a pas lieu d'interpeller l'autorité requérante sur cette question.

Le Tribunal rappelle enfin que 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, comme souligné par le Tribunal fédéral (ATF 142 II 218 consid. 3.7). Les recourants demeurent bien entendu libres de produire ces pièces dans toute procédure tierce qu'ils conduiraient en lien avec l'établissement de la résidence fiscale, respectivement la prévention de toute double imposition (consid. 4.7.4 ci-dessus).

5.4.7.3 Le Tribunal ne voit pas en quoi l'invocation, par les recourants, du principe de proportionnalité aurait une portée distincte des arguments déjà traités. En particulier, le fait que l'Etat requérant soit déjà en possession de

certaines informations ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, les informations litigieuses pouvant par exemple servir à vérifier si celles déjà fournies sont correctes ou crédibles (arrêt du TAF A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 3.3.2 et 3.2.3; dans le même sens: ATF 143 II 185 consid. 4.2). En outre, il ne saurait suffire à la recourante 1 et au recourant 4 de produire des documents pendant la procédure nationale espagnole postérieurement au dépôt de la demande d'assistance litigieuse pour mettre cette dernière en échec, sauf à altérer le sens du principe de subsidiarité de manière non conforme à son but. Ceci exclut que la Suisse demande une "mise à jour des informations demandées" par l'autorité requérante. De plus, et même s'il est vrai que l'autorité requérante elle-même dit que la prescription pour les infractions (en anglais: *crime*) relatives à l'année 2010 serait acquise dès le 30 juin 2016, il n'appartient certainement pas à la Suisse en tant qu'Etat requis de se saisir de la question pour renoncer à envoyer des informations par hypothèse inutiles. Le Tribunal ne peut donc pas donner une suite favorable à l'argument des recourants, qui souhaitent apparemment écarter les informations de l'année 2010.

5.4.8 Il résulte de ce qui précède que les décisions sont conformes au droit.

5.4.9 Les conclusions subsidiaires de la recourante 2, la recourante 6 et la recourante 7 doivent être rejetées pour les motifs évoqués (consid. 5.4.7.1).

5.5 Dans la mesure où les recourants demandent une suspension de la présente procédure dans l'attente de l'issue de la procédure dirigée par la Commission européenne contre l'Espagne sur la question de ce que les recourants considèrent comme un problème d'ordre public, 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 des recourants est infondé, quelle que soit l'issue de la procédure évoquée.

6.

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), sont ici arrêtés à Fr. 10'500.-, vu la nature et la complexité de la cause. Ils sont mis à la charge des recourants, qui succombent, et imputés sur le montant total de Fr. 10'500.- versé à titre d'avance de frais (chacun des sept recourants a versé Fr. 1'500.- à titre d'avance de frais). Une indemnité à titre de dépens n'est

pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF), ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario, 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.
Les sept recours sont rejetés.

3.
Les frais de procédure totaux de Fr. 10'500.- (dix mille cinq cents francs) sont mis à la charge des recourants et sont compensés par l'avance de frais totale du même montant déjà versée par eux.

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 : Le greffier :

Annie Rochat Pauchard Lysandre Papadopoulos

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. 84*a*, 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :