



Cour I
A-3221/2018

Arrêt du 6 avril 2022

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Emilia Antonioni Luftensteiner, Jürg Steiger, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Thierry Obrist,
recourant,

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 En date du (...), l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante, l'autorité espagnole ou l'autorité ibérique) a adressé deux demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Dites demandes sont fondées sur l'art. 25^{bis} 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 (CDI CH-ES, RS. 0.672.933.21).

A.b Dans ses requêtes, l'autorité espagnole a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de Monsieur A._____ (ci-après : le recourant) pour la période du (...) 2012 au (...) 2014. A cet égard, l'autorité requérante expose que le recourant était le détenteur de l'intégralité du capital-actions de la société suisse B._____SA (...). Par contrat de cession conditionnelle de participation du (...) 2012, fourni en annexe à la requête, le recourant a cédé ses actions à la société italienne C._____SA, contre rémunération. Un contrat de dépôt, également annexé à la demande, a en outre été conclu à cette même date entre les intéressés et feu Me C._____, avocat et notaire, auprès duquel le recourant et C._____SA sont convenus de déposer les actions jusqu'à paiement complet du prix. Selon un ordre de paiement annexé à la requête, le paiement d'un premier acompte, par Euro ***, serait intervenu immédiatement après la signature du contrat sur le compte de l'Etude D._____, au sein de laquelle officiait feu Me C._____, ouvert auprès de la banque E._____. Le second versement est intervenu le (...) 2013 sur un compte E._____ dont le recourant est titulaire. L'autorité ibérique indique que le recourant n'a pas déclaré le montant de Euro ***, somme dont elle ignore d'ailleurs la destination dès lors qu'elle ne ressort d'aucun des relevés de compte en sa possession. Le recourant, qui lui a fourni des documents bancaires relatifs à trois comptes dont il était titulaire auprès de la banque E._____ pour l'année 2012, a en effet refusé de l'éclairer à cet endroit. Il a de même refusé de lui fournir des informations sur ses avoirs bancaires pour les années 2013 et 2014, contestant être domicilié en Espagne. Il a pourtant soumis une déclaration d'impôt pour l'année 2013 et a le centre de ses intérêts en Espagne. A l'aune de ce qui précède, l'autorité requérante précise que le but de ses requêtes est d'obtenir l'identification du compte sur lequel les Euro ***.- ont été versés, ainsi que des autres comptes et avoirs détenus par le recourant auprès de la banque E._____, aux fins de procéder à leur taxation.

A.c Dans ce contexte, l'autorité espagnole a prié l'AFC dans une première demande de lui communiquer les coordonnées du compte sur lequel l'acompte de Euro ***.-, d'abord payé sur le compte de l'Etude D._____, a finalement été versé, l'Etude précitée étant désignée comme détentrice des renseignements. Dans une seconde requête, l'autorité ibérique a requis la production des relevés et états de fortune des comptes dont le recourant était titulaire auprès de la banque E._____ pour les années 2012 à 2014, le détenteur des informations étant la banque précitée.

B.

B.a Par ordonnances de production du (...), l'AFC requit la banque E._____ de produire les renseignements et documents demandés, y compris la destination des Euro ***.- initialement versés sur le compte E._____ du notaire. Elle fut également priée d'informer le recourant de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b La banque E._____ transmet les informations demandées à l'autorité inférieure, sous plis des (...). Il en ressort que le recourant, pour la période sous contrôle, était titulaire de quatre comptes bancaires et ayant droit économique de deux comptes. Quant au montant de Euro ***.-, il a été versé, en date du (...) 2012, pour une partie sur un compte détenu par le recourant, et pour l'autre sur un compte ouvert au nom de B._____ SA. L'établissement bancaire a par ailleurs fait savoir à l'autorité inférieure qu'il n'était pas en mesure d'informer le recourant de la procédure, la relation bancaire ayant été clôturée.

C.

C.a Par ordonnance de production du (...), l'AFC requit feu Me C._____ de produire les informations et documents demandés, ainsi que d'informer le recourant de l'ouverture de la procédure.

C.b Dans un courrier du (...), Me F._____, notaire et avocat, informa l'autorité inférieure du décès survenu en 2012 de feu Me C._____. Il releva en outre que les informations requises étaient probablement soumises au secret professionnel.

C.c Interpelé à plusieurs reprises par l'AFC, Me F._____, en sa qualité de notaire commissaire, s'opposa à la transmission des informations demandées en se prévalant du secret professionnel du notaire. Cela étant, l'autorité inférieure lui confirma le (...) que l'ordonnance de production était

devenue sans objet, dès lors que les informations avaient été obtenues de la banque E._____.

D.

D.a Avec l'autorisation de l'Etat espagnol, l'autorité inférieure notifia directement l'ouverture de la procédure au recourant, par courrier du (...) envoyé à son adresse espagnole. La correspondance lui fût néanmoins retournée, le destinataire étant introuvable.

D.b L'AFC prit connaissance de l'adresse actuelle du recourant, (...), par des lignes de Me F._____ du (...). L'autorité inférieure notifia enfin l'ouverture de la procédure au recourant par publication dans la Feuille fédérale, le (...).

E.

E.a Informé par l'AFC que celle-ci entendait donner suite à la requête espagnole et transmettre les renseignements requis, Me F._____ s'y opposa, dans un courrier circonstancié du (...), pour cause de secret professionnel.

E.b Informée par l'autorité inférieure de la future transmission d'informations la concernant, soit en particulier un virement effectué en sa faveur (cf. let. B.b supra), B._____ SA consentit le (...), en procédure simplifiée, à la transmission des renseignements.

F.

Par décision finale du 1^{er} mai 2018, notifiée au recourant en qualité de personne concernée par voie de publication dans la Feuille fédérale, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité espagnole et décida de lui transmettre les informations reçues de la banque E._____.

G.

Sur demande du recourant du 25 mai 2018, l'AFC lui transmet l'intégralité des pièces du dossier le 30 mai 2018.

H.

H.a Par acte du 31 mai 2018, le recourant a déféré la décision finale du 1^{er} mai 2018 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Il conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée, à ce qu'il ne soit pas entré en matière sur les demandes espagnoles et à ce qu'il soit dès lors interdit à l'AFC de transmettre des renseignements à l'autorité requérante. Il

invoque, dans ce cadre et en substance, que les demandes violeraient le principe de la bonne foi entre Etats et porteraient sur des renseignements couverts par le secret professionnel.

Plus subsidiairement, il conclut à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure, avec l'ordre d'interpeler l'autorité espagnole sur la provenance des annexes à ses requêtes et de l'inviter à produire les déclarations fiscales, justificatifs et décisions de taxation pour les années sous contrôle, ainsi qu'à ce qu'il soit fait interdiction à l'AFC de communiquer les renseignements aux autorités espagnoles jusqu'à l'entrée en force de la décision à rendre.

H.b Dans sa réponse du 24 août 2018, l'AFC, réfutant tous les griefs du recourant, a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, 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, conformément à l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 L'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie, sur le plan interne, par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans le cas d'espèce étant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions dérogatoires de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant, en tant que personne concernée, disposant en outre manifestement de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.4 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (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.

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Cela étant, le Tribunal 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

2.2 A l'appui de son pourvoi, le recourant se prévaut d'une violation du principe de la bonne foi par l'autorité requérante et du fait que les informations dont la transmission est envisagée seraient couvertes par le secret professionnel du notaire. Il argue en outre qu'en lui notifiant l'ouverture de la procédure, puis la décision finale par voie édictale, l'autorité inférieure aurait violé son droit d'être entendu. Le grief tiré de la violation du droit d'être entendu est un moyen de nature formelle, qui sera donc examiné en priorité par le Tribunal (cf. consid. 3 ci-après). La Cour procédera ensuite à un rappel des dispositions et principes applicables en matière d'assistance administrative avec l'Espagne (cf. consid. 4 ci-dessous) et de secret professionnel du notaire (cf. consid. 5 infra), avant de traiter des griefs matériels susmentionnés (cf. consid. 6 et 7 ci-dessous).

3.

3.1 Il sied, en premier lieu, d'examiner si la décision finale du 1^{er} mai 2018 est entachée d'un éventuel vice au titre de sa notification. Le recourant plaide en effet que l'autorité inférieure aurait dû l'informer des parties essentielles de la demande, respectivement lui notifier la décision individuellement conformément à l'art. 14 al. 1 LAAF, dès lors que son adresse (...) a été communiquée à l'AFC en (...) (cf. Faits, let. D.b supra). Il argue encore que la notification irrégulière des actes de procédure l'a empêché d'exercer son droit d'être entendu et de se défendre utilement. La décision devrait selon lui être annulée pour ce motif et la cause

renvoyée à l'AFC, étant précisé qu'il conclut néanmoins principalement à la réforme de la décision attaquée par la Cour de céans.

3.2

3.2.1 L'information des personnes concernées est régie spécifiquement à l'art. 14 LAAF. Cette disposition énonce, à son al. 1, qu'il incombe à l'AFC d'informer la personne concernée de l'ouverture d'une procédure à son endroit, respectivement des parties essentielles de la demande. Lorsque la personne concernée est domiciliée à l'étranger, l'al. 3 prévoit que l'autorité précitée invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, étant précisé qu'elle ne peut l'y contraindre (ATF 145 II 119 consid. 6.2 et 6.3). En l'absence de communication par le détenteur des renseignements, l'AFC peut informer directement la personne concernée domiciliée à l'étranger, pourvu que la notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible sur la base d'une convention internationale ou du consentement de l'Etat requérant (art. 14 al. 4 LAAF). A défaut, soit de manière subsidiaire, la personne concernée est informée par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par voie de publication dans la Feuille fédérale (art. 14 al. 5 LAAF), le choix entre ces deux modes de notification appartenant à l'AFC (ATF 145 II 119 consid. 7.2).

S'agissant de la décision finale, sa notification par voie de publication dans la Feuille fédérale est prévue lorsqu'une personne habilitée à recourir se trouve à l'étranger et qu'elle n'a pas désigné de représentant en Suisse ou qu'une décision ne peut lui être notifiée directement à l'étranger (art. 17 al. 3 LAAF ; arrêts du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 2.2 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2).

3.2.2 L'art. 14 LAAF concrétise le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 3.1). Par conséquent, si une personne habilitée à recourir n'est pas informée de la procédure, parce que l'autorité compétente n'a pas procédé à une notification adéquate au sens de l'art. 14 LAAF, il y a violation de son droit d'être entendue (ATF 145 II 119 consid. 4.2).

3.3 En l'espèce, l'autorité inférieure a, en date du (...) et suivant l'art. 14 al. 3 LAAF, prié la banque E._____ et feu Me C._____, respectivement le notaire commissaire Me F._____, d'informer le recourant de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative à son endroit. Alors que la banque n'a pas donné suite à cette demande faute de

relation contractuelle existante, Me F._____ s'est opposé à l'ordonnance de production sur le fond, excipant du secret professionnel et du décès de feu Me C._____. L'AFC ne pouvait contraindre les précités à contacter le recourant (cf. consid. 3.2.1 ci-dessus), en sorte qu'elle a notifié directement l'ouverture de la procédure au recourant le (...), à son adresse espagnole telle qu'elle ressortait du dossier, conformément à l'art. 14 al. 4 LAAF. Ce procédé n'ayant pas atteint son but, elle l'a enfin informé de l'existence de la procédure par publication dans la Feuille fédérale du (...), comme le prévoit l'art. 14 al. 5 LAAF. Il appert donc que l'AFC a employé, successivement, chacun des moyens de communication prévus à l'art. 14 LAAF, destinés aux personnes domiciliées à l'étranger ou ne pouvant être contactées. Elle a de même notifié la décision finale au recourant par voie de publication, n'ayant pas reçu d'adresse de notification en Suisse. Il ne saurait dès lors lui être reproché d'avoir ignoré le caractère subsidiaire de la notification édictale, l'AFC n'y ayant recouru qu'en dernier lieu, soit après avoir tenté pas moins de trois canaux de notification.

La communication de l'adresse du recourant à (...) par Me F._____, dans ses déterminations du (...) (cf. Faits, let. D.b et E.a plus haut), ne change rien à ce qui précède. Outre le fait que le recourant ne se prévaut pas de ce que la notification directe serait autorisée dans cet Etat tiers à la procédure, l'on ne peut que déduire de cette communication par le notaire que des échanges ont eu cours entre les intéressés et que le recourant a, partant, été informé de l'ouverture d'une procédure à son endroit. En effet, dès lors que le changement d'adresse est assurément intervenu postérieurement au décès de feu Me C._____, le recourant ne contestant pas avoir été domicilié en Espagne en 2012 (cf. Faits, let. A.b supra), l'on doit supposer que Me F._____ en a pris connaissance par le recourant lui-même, et non par la consultation de ses archives. Le Tribunal est conforté dans ce raisonnement par le fait-même que Me F._____ ait transmis dite adresse à l'AFC ; considérant qu'il s'était jusqu'alors refusé à toute collaboration au titre du secret professionnel, nonobstant les ordonnances de production reçues, cette transmission spontanée de l'adresse du recourant ne peut qu'avoir été autorisée par ce dernier. L'on doit ainsi considérer que le recourant a été informé de l'ouverture de la procédure par l'Etude de notaires, l'autorité inférieure ayant au demeurant effectué l'entier des démarches nécessaires en vue de son information, puis de la notification de la décision.

Par soin d'exhaustivité, il sera enfin relevé que le recourant, qui soutient n'avoir pas pu se défendre utilement dans les présentes circonstances,

n'étaye nullement son moyen, ni ne conclut principalement au renvoi de la cause à l'AFC, son grief étant dépourvu de toute substance.

En conséquence, le droit d'être entendu du recourant a été respecté et son moyen est rejeté.

4.

4.1 L'assistance administrative avec l'Espagne est 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) – 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). Les dispositions précitées, introduites dans leur version actuelle par un protocole de modification du 27 juillet 2011, sont en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367 ; voir Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI CH-ES du 23 novembre 2011, FF 2011 8391).

La Convention s'applique aux impôts sur le revenu et la fortune, dont notamment, en ce qui concerne l'Espagne, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (i), l'impôt sur les sociétés (ii), l'impôt sur le revenu des non-résidents (iii), l'impôt sur la fortune (iv) et les impôts locaux sur le revenu et la fortune (v) (art. 2 al. 1 et 3 let. a CDI CH-ES). Les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance relatives aux années de taxation 2010 et suivantes (art. 13 al. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011), en sorte que la présente cause est régie par les règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.2 Sur le plan formel, la demande de renseignements doit indiquer les éléments qui ressortent du ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (d) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés. Cette liste d'indications sur le contenu de la demande 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 ; arrêts du TAF A-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 4 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

4.3 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 de la législation fiscale des Etats contractants (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 3.3.1 et A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; arrêt du TAF A-3071/2020 du 1^{er} juin 2021 consid. 6) – 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 informations dont il est peu probable qu'elles soient pertinentes pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 144 II 206 consid. 4.2).

4.4 Le principe de la bonne foi s'applique (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 ; arrêt du TAF A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.4.1). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les références citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2). 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 (cf. 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).

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). Cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse, ce qui suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ;

arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). Cela étant, le principe de la bonne foi n'est pas violé du simple fait que la demande est fondée sur des données d'origine illicite. De même, le refus de l'Etat requérant de confirmer l'origine licite des données ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'Etat requérant qui achèterait des données bancaires qu'il utiliserait ensuite pour fonder une demande d'assistance administrative, ou l'Etat qui aurait pris l'engagement de ne pas utiliser de données volées pour déposer une demande et qui déposerait néanmoins une telle demande (ATF 143 II 224 consid. 6.4 à 6.6). Le cas échéant, pourvu que l'on soit bien en présence de données provenant d'actes punissables en Suisse, l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.3 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020], A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2 et A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

4.5 A teneur de l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES, les renseignements reçus par l'Etat requérant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de sa législation interne et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par les buts fiscaux visés dans la convention ; celles-ci n'utilisent 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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). L'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES exprime le principe de spécialité. 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 l'art. 25^{bis} CDI CH-ES dernière phrase et l'art. 20 al. 3 LAAF ; ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; arrêt du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020 consid. 3.4.3).

4.6 L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (cf. arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5), à l'aune duquel il aura épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande

de renseignements, sauf si ces mesures devaient donner lieu à des difficultés disproportionnées (ch. IV par. 1 du Protocole CDI CH-ES). A défaut de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande et déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

4.7

4.7.1 Suivant l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-ES, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Cela étant, l'art. 25^{bis} par. 5 CDI CH-ES précise qu'en aucun cas le par. 3 précité ne peut être interprété comme permettant à l'Etat requis de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. En particulier, le secret bancaire (cf. art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne [LB, RS 952.0]) ne peut être invoqué pour faire échec à la demande d'informations (Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI CH-ES, FF 2011 8391, 8399). Ce principe ressort également de l'art. 8 al. 2 LAAF, aux termes duquel les renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire, un fondé de pouvoirs ou un agent fiduciaire, ou ceux concernant les droits de propriété d'une personne peuvent être exigés si la convention applicable prévoit leur transmission, comme tel est le cas de la CDI CH-ES.

4.7.2 A teneur de l'art. 8 al. 6 LAAF, peuvent refuser de remettre des documents et informations couverts par le secret professionnel les avocats autorisés à pratiquer la représentation en justice au sens de la loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (LLCA, RS 935.61), aucun autre représentant légal lié par le secret n'étant mentionné dans cette disposition. Cela étant, de jurisprudence constante, la LAAF, en qualité de loi d'exécution des CDI qui sont d'application directe, n'a pas de portée autonome. Il en découle que l'absence de mention d'autres représentants légaux dans le texte de l'art. 8 al. 6 LAAF ne suffit pas à exclure ces derniers du champ du secret professionnel de l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-ES, cette disposition devant au contraire être interprétée pour

elle-même (arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 6.2 ; arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.3.1 et 5.3.3.2). La question de l'étendue précise du domaine de protection du secret professionnel, ainsi que du cercle des titulaires du secret dans le contexte de l'échange de renseignements fiscaux a été laissée ouverte jusqu'à ce jour (arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 6.3 concernant la CDI CH-NL ; arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.3.3 concernant la CDI CH-FR).

5.

5.1 Le notaire exerce généralement deux formes d'activités : les activités ministérielles, en lien avec l'instrumentation d'actes authentiques en vertu du monopole que lui confère l'Etat, et les activités accessoires, en principe régies par les règles du mandat (CHRISTOPHE PIGUET, Les activités notariales et la législation sur le blanchiment in : FRANÇOIS BIANCHI [éd.], Mélanges de l'Association des Notaires Vaudois, 2005, p. 9 ; MICHEL MOOSER, Le droit notarial en Suisse, 2^e éd., Berne 2014, n° 8 ss). Dans le canton de Neuchâtel, les notaires sont soumis à la loi du 26 août 1996 sur le notariat (LN, RSN 166.10).

5.2 A teneur de l'art. 57 al. 1 et 2 LN, le notaire est tenu de respecter le secret professionnel, ainsi que de garantir la discrétion de ses stagiaires et employés. Le secret professionnel auquel est tenu le notaire trouve son fondement à l'art. 321 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0), alternativement à l'art. 320 CP pour les cantons où les notaires sont employés de l'Etat (cf. arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.1) – ce qui n'est pas le cas du canton de Neuchâtel (art. 1 al. 2 LN).

Est tenu au secret, aux termes de l'art. 321 CP, non seulement l'homme de loi, mais également ses auxiliaires. La notion d'auxiliaire dans ce contexte n'est définie ni par la LLCA en ce qui concerne les avocats, ni par la LN – sous réserve, dans cette dernière loi, de la mention des « stagiaires et employés » du notaire (art. 57 al. 2 LN). La jurisprudence définit l'auxiliaire de manière large, à savoir comme celui qui collabore au fonctionnement de l'étude ou au travail de l'avocat, respectivement du notaire, et qui peut avoir accès à des secrets dont celui-ci est détenteur, du fait de leurs rapports contractuels (ATF 145 II 229 consid. 7.3 et les références citées).

5.3 La portée de l'art. 321 CP s'étend à toutes les activités professionnelles typiques du notaire, qu'elles soient ministérielles ou accessoires (cf. MOOSER, op. cit., p. 164, n° 246), mais ne s'étend pas à une activité

commerciale sortant de ce cadre (ATF 132 II 103 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.1). Quant à l'objet du secret, il couvre les choses et documents, entendus de manière large, concernant des contacts entre une personne et son représentant légal agréé. Le secret protège en effet, avant tout, la relation entre le mandant et son mandataire, en tant qu'il trouve sa raison d'être dans le rapport de confiance particulier qui les lie. Il ne saurait en revanche être invoqué pour s'opposer systématiquement à la divulgation de documents au seul motif que ceux-ci se sont trouvés en mains du défenseur (ATF 143 IV 462 consid. 2.3 ; arrêts du TF 1B_158/2019 du 25 juillet 2019 consid. 2.3 et 1B_264/2018 consid. 2.1).

6.

6.1 En l'espèce, le recourant argue, dans un premier moyen, que les demandes espagnoles s'inscriraient en violation du principe de la bonne foi, dans la mesure où elles seraient fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables en droit suisse. L'autorité requérante se serait en effet montrée évasive quant à la manière dont elle a obtenu les documents fournis en annexe à ses requêtes (cf. Faits, let. A.a supra), le recourant suspectant qu'ils aient été volés ou soustraits, au sens des art. 139 et 143 CP. Il plaide par ailleurs être victime d'un acte de diffamation au sens de l'art. 173 CP, sans toutefois s'expliquer davantage sur ce point. Concluant sa démonstration, le recourant soutient que les éléments précités justifient un refus d'entrée en matière au sens de l'art. 7 al. 3 LAAF, ou à tout le moins que divers pièces et éclaircissements soient demandés à l'autorité ibérique, ce qui fait l'objet de ses conclusions subsidiaires.

6.2 D'emblée, le Tribunal rappelle qu'à l'aune du principe de la bonne foi qui gouverne largement les relations entre Etats, y compris en matière d'échange de renseignements fiscaux, il est lié par l'exposé contenu dans la demande, sous réserve d'incohérences, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. consid. 4.4 supra). Autrement dit, la bonne foi de l'Etat requérant est présumée, seul un doute sérieux permettant de renverser cette présomption. Or, le recourant lui-même se limite à « suspecter » l'honnêteté des procédés de l'autorité ibérique, sans plus ample explication ou élément de preuve, ce qui est à l'évidence insuffisant pour outrepasser les principes rappelés ci-dessus. Tel est d'autant plus le cas que les demandes de renseignements contiennent un exposé des faits clair et circonstancié dépourvu de toute contradiction, dont il ressort que les renseignements demandés, utiles à la taxation des revenus et avoirs et du recourant, n'ont pu être obtenus de l'intéressé.

Par surabondance, la Cour relève qu'on ne saurait conclure du seul fait que le recourant n'aurait pas transmis lui-même les documents litigieux (dont le contrat de vente de participations) à l'Etat requérant, qu'ils ont fait l'objet d'un vol, qui plus est sur le territoire suisse. Une entité concernée par la transaction – notamment (...) – a par exemple pu transmettre la documentation en cause au fisc espagnol. L'hypothèse d'un vol relève ainsi de la pure conjecture, sa seule formulation n'étant pas de nature à susciter un doute sérieux.

Quant à la diffamation dont serait victime le recourant, la Cour ne discerne pas l'atteinte à l'honneur ou le comportement illicite auxquels il est fait référence, ni en quoi les éléments constitutifs de l'art. 173 CP pourraient être réalisés du fait du dépôt des demandes d'assistance administrative.

6.3 Le recourant échoue ainsi à établir la mauvaise foi de l'autorité requérante dans la formulation de sa demande. Celle-ci a en effet exposé de manière crédible les circonstances ayant fondé sa requête, ainsi que l'ensemble des éléments listés au ch. IV par. 2 du Protocole CDI CH-ES, lesquels lient la Suisse. Mal fondé, le grief du recourant doit être rejeté.

De même, la conclusion subsidiaire du recourant, qui tend à ce que l'autorité ibérique soit interpellée quant à la provenance des pièces fondant sa demande et à fournir des documents complémentaires, doit être rejetée, les explications fournies dans dite demande, à défaut d'un doute sérieux, ne nécessitant pas de plus amples éclaircissements.

7.

7.1 Par un second grief, le recourant plaide que les renseignements dont la transmission est envisagée seraient couverts par le secret professionnel du notaire. Se référant au droit applicable au secret professionnel de l'avocat, qui serait applicable *mutatis mutandis* aux notaires, il soutient que le mandat confié à feu Me C._____, soit un mandat de conseil en lien avec la conclusion du contrat de vente d'actions d'abord, puis de rédaction d'un contrat de dépôt d'actions, relèverait des activités typiques du notaire. Il en conclut que ces deux contrats sont soumis au secret professionnel, qui couvrirait non seulement les documents contractuels eux-mêmes, mais aussi leur exécution et, partant, le détail des transactions effectuées sur leur base. Le fait que les renseignements requis aient été transmis à l'AFC par la banque E._____, et non pas par le notaire, ne changerait rien à ce qui précède, dès lors que la banque serait ici intervenue en qualité d'auxiliaire du notaire. Le recourant soutient encore que les renseignements en cause seraient de toutes les manières inexploitable ;

dès lors que les demandes d'assistance seraient fondées sur des preuves illégales – car obtenues de manière contraire au droit (cf. consid. 6.1 ci-dessus) et couvertes par le secret professionnel – toute preuve en découlant serait de même illégale, conformément au principe de l'illicéité en cascade (art. 141 du Code de procédure pénale du 5 octobre 2007 [CPP, RS 312.0]). Il en appelle ainsi à l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-ES et conclut au rejet des demandes.

7.2 La Cour rappelle tout d'abord que la portée de l'art. 25^{bis} par. 3 let. c CDI CH-ES, respectivement de l'art. 8 al. 6 LAAF en lien avec le secret professionnel du notaire n'a pas été définie avec précision à ce jour (cf. consid. 4.7.2 supra), l'argumentaire du recourant à cet égard étant ainsi fondé sur des bases peu solides. Cette question n'est quoiqu'il en soit pas déterminante dans le cas d'espèce, dès lors que les renseignements litigieux n'ont pas été transmis à l'autorité inférieure par un notaire, mais par la banque E._____.

A cet égard, et quoiqu'en dise le recourant, la banque ne saurait être considérée comme l'auxiliaire du notaire dans les présentes circonstances. En effet, bien que la définition de l'auxiliaire soit large et puisse d'ailleurs inclure des tiers externes à l'étude du notaire (cf. ATF 145 II 229 consid. 7.3), cette qualité suppose l'inclusion dans le cercle du secret (cf. consid. 5.2 plus haut). Or, le Tribunal ne discerne pas les secrets auxquels a pu accéder la banque, qui s'est limitée à exécuter des ordres sans en connaître la cause, sans avoir participé aux tractations ou à la signature des contrats de vente d'actions et de dépôt, et sans avoir pris connaissance de ces documents – à tout le moins le recourant n'allègue-t-il pas le contraire. Ainsi exclue de la relation entre le notaire et son client – qui est bien l'objet du secret professionnel – la banque n'était tenue à aucune obligation de garder le secret sur le détail des transactions bancaires litigieuses, sauf à la lumière du secret bancaire de l'art. 47 LB qui ne peut toutefois être invoqué en matière d'échange de renseignements (cf. consid. 4.7.1 supra). La banque ne s'est par ailleurs pas prévalu du secret professionnel pour faire obstacle aux ordonnances de production, pas plus que le recourant n'a déposé plainte pénale à son encontre ou contre le notaire pour violation de l'art. 321 CP, et pour cause.

7.3 Il convient encore de souligner que les informations litigieuses – c'est-à-dire le transfert des Euro ***.- à raison d'un versement au recourant et d'un virement en faveur de B._____SA – découlent de plusieurs sources : le courrier de la banque E._____ détaillant le sort de ce montant en référence au compte bancaire du notaire (cf. pièce 21 du

bordereau de l'autorité inférieure), mais aussi des relevés de compte E. _____ du recourant pour l'année 2012, et des données concernant B. _____ SA, dont elle a autorisé la transmission (cf. Faits, let. E.b supra). Le lien entre lesdits renseignements et l'homme de loi ne s'en trouve que plus ténu, la démonstration du recourant, en tant qu'elle consiste à étendre de manière inadmissible la portée du secret professionnel, n'emportant pas la conviction du Tribunal.

Quant au grief tiré du principe de l'illicéité en cascade, il ne peut qu'être rejeté, sans plus ample examen, dès lors qu'aucun élément de preuve ne peut être qualifié d'illicite ; le recourant n'a en effet pas su éveiller de doute sérieux quant aux fondements de la demande d'assistance (cf. consid. 6.2 et 6.3 ci-dessus).

7.4 Etant donné ce qui précède, le grief du recourant est rejeté, la transmission des informations ne pouvant en l'espèce être mise en échec par la protection découlant du secret professionnel du notaire.

8.

La décision attaquée, au chiffre 3 de son dispositif, rappelle les restrictions d'utilisation et les obligations de confidentialité prévues par la CDI CH-ES, auxquelles sont soumises les informations transmises. L'autorité espagnole elle-même, dans ses demandes du (...), confirme que les renseignements obtenus seront traités de manière confidentielle et utilisés uniquement aux fins définies dans la CDI CH-ES. Cela étant, eu égard aux conceptions différentes de la portée du principe de spécialité, notamment sur le plan international, relevées au sein de la jurisprudence, il incombe à l'AFC d'expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

9.

9.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un même montant.

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

10.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES, que dans une procédure concernant le recourant.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. 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 au recourant et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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