

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 764/2018

Arrêt du 7 juin 2019

Ile Cour de droit public

Composition

MM.et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Donzallaz et Haag.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
recourante,

contre

1. A.A. _____,
2. D.E. _____,
3. F. _____ SA,
4. G. _____ Limited Sarl,
5. H. _____ MC S.C.A,
6. I. _____ MC S.C.A,
7. J. _____ MC S.C.A,
8. B.A. _____,
9. C.A. _____,
10. K.L. _____,
11. M.N. _____,
12. O. _____ LTD,
13. P. _____ SA,
14. Q. _____ SA,
15. R. _____ SA,
16. S. _____ Inc.,
17. T. _____ LTD,
18. U. _____ Limited Sarl,
19. V. _____ Limited,
20. W. _____,
21. X. _____ AG,

tous représentés par Me Pierre de Preux, avocat,
intimés.

Objet

Assistance administrative CDI CH-ES,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 20 août 2018 (A-3407/2017, A-3414/2017, A-3415/2017, A-3416/2017).

Faits :

A.

A.a. L'Agencia Tributaria espagnole (ci-après: l'autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) quatre demandes d'assistance administrative en date des 20 décembre 2015 pour les trois premières et du 5 avril 2016 pour la quatrième. Ces demandes, qui concernaient respectivement A.A. _____, C.A. _____, B.A. _____ et D.E. _____, se rapportaient à la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013. L'autorité requérante y exposait qu'il existait des risques sérieux que, durant cette période, ces

personnes aient résidé non pas au Luxembourg ou en Suisse comme elles l'avaient déclaré, mais en Espagne, auquel cas elles devraient y être imposées sur l'ensemble de leurs revenus. Le but des demandes d'assistance consistait ainsi, en substance, à vérifier l'imposition de ces personnes en Espagne.

A cet effet, l'autorité requérante a demandé des renseignements sur des comptes bancaires ouverts en Suisse auprès de plusieurs établissements, dont les personnes visées par les demandes étaient soupçonnées d'être les titulaires ou au bénéfice de procurations. Elle a aussi posé des questions sur la situation fiscale, patrimoniale et professionnelle des intéressés en Suisse (exemple ici avec la demande visant C.A. _____; art. 105 al. 2 LTF) :

For C.A. _____:

1) Is C.A. _____ known to your tax authorities? Please provide us his (sic) identification data and Tax identification Number, as well as the domiciles declared by him to your tax authorities. Were these domiciles rented housings or own housings? Please provide us with the contracts of hiring or acquisition of the housings. Please also provide us with details about the utility bills.

2) Has C.A. _____ been considered as tax resident in Switzerland over the period 2010 to 2013, and if so on what grounds and from what date? What requirements did the Tax authorities ask him to obtain that tax status and what documents did he provide to support that residence?

3) What tax duties had C.A. _____ to fulfil after his registration in 1999 as resident in Switzerland? Was he required to file some tax returns there, and if so on what grounds and for what periods did he done so? What sources and amount of income received and / or capital gains realised do any such tax returns reflect; and what amount of taxes have been paid in that respect?

4) Identification of the real estates held in Switzerland by C.A. _____, as well as if some of them was declared as his usual domicile.

5) Identification of the vehicles, boats and aircrafts, as well as financial assets held by C.A. _____ in Switzerland.

6 Economic / professional activity performed by C.A. _____ in Switzerland, nature and description (...).

7) If C.A. _____ has worked a company as an employee, please identify the companies (...).

[P our C.A. _____:

1) C.A. _____ est-il connu de vos autorités fiscales? Merci de nous fournir ses données d'identification et son numéro de contribuable, ainsi que les domiciles qu'il a déclarés à vos autorités fiscales. Ces domiciles étaient-ils loués ou des propriétés? Merci de nous fournir les contrats de location ou d'acquisition des logements. Merci de nous fournir également des détails sur les factures de services publics.

2) C.A. _____ a-t-il été considéré comme un résident fiscal en Suisse durant la période de 2010 à 2013 et si oui sur quelles bases et à partir de quelle date? Quelles ont été les exigences formulées par les autorités fiscales pour qu'il obtienne ce statut fiscal et quels sont les documents qu'il a produits pour justifier sa résidence?

3) Quelles sont les obligations fiscales que C.A. _____ a dû remplir après qu'il a été enregistré comme résident fiscal en Suisse en 1999? A-t-il dû remplir des déclarations d'impôt et, si oui, sur quelles bases et pour quelles périodes? Quelles sources et quels montants de revenus reçus et/ou quels gains en capital ces déclarations fiscales reflètent-elles; et quels montants d'impôts ont-ils été payés en conséquence?

4) Identification des biens immobiliers détenus en Suisse par C.A. _____, et si certains d'entre eux ont été déclarés comme constituant son domicile usuel.

5) Identification des véhicules, bateaux et avions, ainsi que des actifs financiers détenus par C.A. _____ en Suisse.

6) Activité économique/professionnelle exercée par C.A. _____ en Suisse, nature et description (...).

7) Si C.A._____ a travaillé comme employé, merci d'identifier les sociétés (...).]

A.b. Les administrations fiscales des cantons d'Obwald et de Nidwald et, déférant à des ordonnances de production, les différents établissements bancaires mentionnés dans les demandes d'assistance ont transmis à l'Administration fédérale les renseignements requis de leur part. L'avocat Pierre de Preux a informé l'Administration fédérale qu'il avait été mandaté par A.A._____, C.A._____, B.A._____ et D.E._____, ainsi que par les entités F._____ SA, H._____ MC S.C.A., I._____ MC S.C.A., J._____ MC S.C.A., M._____ SA, G._____ Limited SARL, R._____ SA, T._____ LTD, U._____ Limited Sarl, O._____ LTD, Q._____ SA, S._____ Inc, V._____ Limited, W._____ et X._____ AG, qui apparaissaient dans la documentation bancaire produite.

B.

B.a. Dans quatre décisions finales datées du 12 mai 2017, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'Espagne et transmis les renseignements bancaires requis. Concernant la situation fiscale des intéressés, l'Administration fédérale a notamment indiqué que ces personnes étaient considérées comme des résidents fiscaux en Suisse sur la base de leur domicile. S'agissant de C.A._____ et de B.A._____, elle a spécifié que ces deux personnes avaient été imposées d'après la dépense, fourni le montant des dépenses retenues comme bases d'imposition pour chaque période considérée et précisé qu'au vu de ce mode de taxation, elles n'étaient pas autorisées à exercer une activité lucrative en Suisse (cf. arrêt attaqué consid. et art. 105 al. 2 LTF).

Ces décisions finales ont fait l'objet de quatre recours séparés auprès du Tribunal administratif fédéral, datés du 14 juin 2017. Ces recours concluaient à l'annulation des décisions finales du 12 mai 2017, au constat que les demandes d'assistance administrative étaient devenues sans objet et à leur rejet.

B.b. Après avoir joint les causes (décision incidente du 13 juillet 2017), le Tribunal administratif fédéral a, dans un arrêt du 20 août 2018, jugé que les quatre demandes remplissaient les conditions de l'assistance administrative. Il a toutefois considéré que les renseignements que l'Administration fédérale entendait communiquer au sujet du fait que B.A._____ et C.A._____ étaient assujettis à l'impôt d'après la dépense en Suisse, qui incluaient les montants de dépenses annuelles retenues comme bases d'imposition, ne devaient pas être transmis à l'autorité requérante, car ils n'étaient pas vraisemblablement pertinents. Le Tribunal administratif fédéral a partant détaillé au consid. 3.6.4 de son arrêt les passages qu'il fallait supprimer, respectivement remplacer dans les décisions finales concernant B.A._____ et C.A._____ comme suit:

- décision concernant B.A._____ :

réponse g à supprimer: " on an expenditure basis ", " The tax was calculated on the basis of the annual cost of living expenses for themselves and those depending on them ", ainsi que " The taxation of the couple in Switzerland for the year 2013 (from 1 December 2013 to 31 December 2013) was calculated on the basis of an annual expenditure of CHF xxx ".

réponse k), à supprimer: " In the context of the taxation on an expenditure basis it is not permitted to Mr B.A._____ to pursue an economic activity in Switzerland. He is required to join the social security system as a person not practicing an economic activity ".

- décision concernant C.A._____ :

Réponse h), à supprimer: " The taxation of the couple was based on expenses. As their expenses for each year were less than the annually fixed minimum assessment base, they were taxed based on the minimum taxable income as shown in the chart below " et, dans le tableau correspondant, sous la rubrique " Taxable income ", les montants retenus pour 2010 à 2013, soit CHF yyy, CHF yyy, CHF zzz et CHF vvv.

Réponse k), le tout à remplacer par " According to the information provided by the Tax Administration of canton Nidwalden, Mr C.A._____ does not carry out a professional activity ".

En conséquence, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis les recours (chiffre 1 du dispositif), ordonné une modification des dispositifs des décisions attaquées conformément au consid. 3.6.4 de l'arrêt (chiffre 2 du dispositif), mis une part des frais à la charge des recourants (chiffre 3 du dispositif) et alloué à ces derniers une indemnité de dépens (chiffre 4 du dispositif).

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public au Tribunal fédéral, l'Administration fédérale conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation des chiffres 1 à 4 du dispositif de l'arrêt attaqué en ce sens que les recours du 14 juin 2017 sont intégralement rejetés; subsidiairement, à l'annulation des chiffres 1 à 4 de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral se réfère à son arrêt. Dans leur réponse, les intimés concluent à l'irrecevabilité, subsidiairement au rejet du recours. La recourante s'est déterminée, et les intimés ont déposé d'ultimes observations.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

1.2. Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public 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 (cf. art. 83 let. h et 84a LTF). La présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; arrêt 2C 963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436, mais traduit in RDAF 2016 II 374).

1.3. L'Administration fédérale soutient à raison que le point de savoir si le mode d'imposition en Suisse d'une personne visée par une demande d'assistance administrative remplit la condition de la pertinence vraisemblable lorsque l'autorité requérante cherche à clarifier sa résidence fiscale pose une question juridique de principe. Cette question a été tranchée dans l'arrêt 2C 625/2018 du 1^{er} février 2019 (destiné à la publication), mais dans le contexte de la convention de double imposition entre la Suisse et la France (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91), dont l'art. 4 par. 6 let. b lie la question de la reconnaissance de la résidence fiscale avec l'existence d'une imposition d'après la dépense en Suisse. Or, la Convention applicable en l'espèce, soit celle conclue 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 (RS 0.672.933.21) ne contient aucune disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, de sorte que la conclusion de l'arrêt 2C 625/2018 n'est pas transposable à la présente cause. Au surplus, la question tranchée dans cet arrêt était de toute manière encore ouverte au moment du dépôt du recours (cf. arrêt 2C 527/2015 du 3 juin 2016 consid. 1.2.2 et les références). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

2.

En ce qui concerne le droit applicable, les demandes d'assistance administrative, qui concernent l'impôt sur le revenu des périodes 2010 à 2013, relèvent de l'art. 25 bis CDI CH-ES dans sa version actuelle, qui découle du Protocole du 27 juillet 2011 (RO 2013 2367 ss). En droit interne, les demandes d'assistance ont été déposées postérieurement à l'entrée en vigueur de la LAAF, le 1^{er} février 2013. Partant, c'est cette loi, dont le Tribunal fédéral a souligné le caractère de loi d'exécution des CDI (ATF 143 II 136 consid. 4.4 p. 145; 628 consid. 4.3 p. 639) qui s'applique en l'espèce (cf. art. 24 LAAF; ATF 139 II 404 consid. 1.1 p. 408).

3.

3.1. Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Selon l'art. 105 al. 2 LTF, il peut rectifier ou compléter d'office les constatations de l'autorité précédente si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95. Le caractère manifestement inexact peut résulter d'une omission, lorsqu'il est nécessaire d'ajouter un fait qui n'apparaît pas dans l'arrêt attaqué et qui résulte à l'évidence du dossier (cf. ATF 136 II 5 consid. 2.4 p. 11 s.; BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, 2 e

éd. 2014, n os 50 et 59 ad art. 105 LTF).

3.2. En l'espèce, l'arrêt attaqué ne reproduit pas l'ensemble des questions que l'autorité requérante a posées au sujet de la situation fiscale et patrimoniale des personnes visées, mais se limite à n'en citer que quelques extraits isolés (cf. consid. 3.6.4 de l'arrêt attaqué). Or, il est nécessaire d'avoir connaissance de toutes ces questions pour trancher le litige. Comme elles ressortent de manière manifeste des demandes d'assistance administrative qui figurent au dossier, la Cour de céans a partant complété d'office (art. 105 al. 2 LTF) l'état de fait pour reproduire ces questions, en se fondant à titre de modèle sur la demande visant C.A. _____, qui contient les mêmes questions que dans la demande visant B.A. _____.

L'état de fait ayant été complété d'office, la question de savoir si le grief de la recourante, concernant ce point, était suffisamment motivé sous l'angle de l'art. 106 al. 2 LTF, ce que contestent les intimés, peut demeurer indécis, faute d'intérêt.

4.

4.1. L'arrêt attaqué retient en substance que les renseignements demandés, qui ont pour but de déterminer la résidence fiscale des personnes visées et de permettre, le cas échéant, à l'Espagne de fixer le montant des impôts dont celles-ci seraient redevables, remplissent toutes les conditions de l'octroi de l'assistance administrative et qu'ils doivent être partant communiqués à l'autorité requérante. En revanche, les juges précédents estiment que les informations concernant le mode d'imposition de B.A. _____ et de C.A. _____ en Suisse (imposition d'après la dépense), ainsi que le montant du forfait de dépenses retenu pour les taxations, ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable.

4.2. L'Administration fédérale soutient qu'en refusant de transmettre ces informations, l'arrêt attaqué a violé l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES et l'art. 17 al. 2 LAAF. Quant aux intimés, ils reprochent en substance à l'Administration fédérale de vouloir transmettre des renseignements que l'autorité requérante n'a pas sollicités, les demandes d'assistance ne visant qu'à déterminer l'existence ou non d'une résidence fiscale en Suisse et les conditions posées par les autorités fiscales suisses pour admettre une telle résidence, et non pas sur le mode d'imposition en Suisse.

5.

Aux termes de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-E, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2.

5.1. La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. L'Etat requis se borne ainsi 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. L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 p. 194 s.; 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s.; 139 II 404 consid. 7.2.2 p. 424).

Une fois que l'Administration fédérale a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 p. 194). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'Administration fédérale ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend

anonymes.

5.2. Une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne, et le fait que celle-ci soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas d'emblée obstacle à une telle demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 p. 170 s.; 218 consid. 3.7 p. 230 s.).

Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a récemment jugé que l'indication du mode d'imposition en Suisse de la personne visée par une demande d'assistance (imposition sur le revenu ou d'après la dépense) pouvait constituer un renseignement vraisemblablement pertinent. Ce principe a été posé dans le cadre de l'échange de renseignements avec la France, en lien avec l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR qui prévoit qu'une personne imposée d'après une dépense calculée sur la base de la valeur locative de la propriété n'est pas considérée comme résidente au sens de l'art. 4 CDI CH-FR (cf. arrêt 2C 625/2018 précité du 1er février 2019 consid. 2.2.3 destiné à la publication). Cette disposition exclut qu'une personne puisse être reconnue comme résidente d'un Etat contractant si elle y est imposable d'après la dépense. Comme elle opère un lien entre le mode d'imposition en Suisse et la reconnaissance de la résidence fiscale en Suisse, le Tribunal fédéral a jugé que l'information relative au mode d'imposition en Suisse constituait un renseignement vraisemblablement pertinent pour la France. Dans la présente affaire, comme déjà relevé (cf. supra consid. 1.3), la CDI CH-ES ne contient pas de disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR.

Le principe posé dans l'arrêt 2C 625/2018 ne peut donc pas être transposé au cas d'espèce.

6.

Comme l'a relevé à juste titre l'instance précédente, et contrairement à ce que soutiennent les intimés, en formulant les demandes d'assistance administrative litigieuses, l'autorité requérante cherche non seulement à déterminer la résidence fiscale des intimés, mais aussi à identifier leurs revenus, potentiellement imposables en Espagne (cf. arrêt attaqué consid. 3.6.1). C'est pour ces motifs que l'autorité requérante cherche à savoir sur quelles bases les intimés ont été considérés comme résidents fiscaux suisses, ainsi qu'à identifier leurs revenus. Dans cette optique, l'autorité requérante a en particulier demandé quelles sont les obligations fiscales que C.A._____ et B.A._____ ont dû remplir après avoir été enregistrés comme résidents fiscaux en Suisse, s'ils ont dû remplir des déclarations d'impôt et, si oui, sur quelles bases et pour quelles périodes, quelles sources et quels montants de revenus reçus et/ou quels gains en capital ces déclarations fiscales reflètent et quels montants d'impôts ont été payés en conséquence (cf. question n° 3 supra consid. A.a).

Il incombait partant à l'Administration fédérale de répondre à ces questions. En l'occurrence, elle a indiqué que les intimés avaient été imposés d'après leurs dépenses et non pas sur la base de leurs revenus et a fourni les montants de dépenses retenus comme bases d'imposition pour les périodes fiscales 2010 à 2013.

6.1. Il convient donc de se demander si ces informations constituent des renseignements vraisemblablement pertinents.

6.1.1. L'imposition d'après la dépense est régie, au plan de l'impôt fédéral direct, par l'art. 14 LIFD. Dans sa version en vigueur durant les périodes fiscales litigieuses (RO 1991 1189), cette disposition prévoit que les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu (al. 1). Lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt calculé sur la dépense est accordé au-delà de cette limite (al. 2).

L'imposition d'après la dépense remplace l'impôt sur le revenu (cf. art. 14 al. 1 LIFD; " au lieu de "). L'impôt ainsi calculé ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés sur une série de revenus bruts (calcul de contrôle), à savoir les revenus provenant de la fortune immobilière sise en Suisse, les revenus provenant des objets mobiliers se trouvant en Suisse, les revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, les revenus provenant de droits d'auteur, de brevets et d'autres droits semblables exploités en Suisse, les retraites, rentes et pensions de source suisse et les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement d'impôts étrangers en application d'une convention de double imposition (cf. la liste figurant à l'art. 14 al. 3 LIFD). Le contribuable qui bénéficie de l'imposition d'après la dépense est tenu de déclarer les revenus qui entrent dans le calcul de contrôle (cf. JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, in Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, n° 76 ad art. 14 LIFD).

6.1.2. En l'espèce, en communiquant l'information selon laquelle les intimés ont été imposés d'après la dépense, l'Administration fédérale a répondu à une question pertinente de l'autorité requérante visant à savoir sur quelles bases les intimés ont été imposés en Suisse. En indiquant qu'ils ont été imposés sur la base de leurs dépenses, l'Administration fédérale indique en effet qu'ils n'ont pas été imposés sur leurs revenus, ce qui est une information pertinente pour l'autorité requérante, qui cherche à vérifier si les intimés résidaient fiscalement en Suisse et s'ils y avaient une activité professionnelle. Contrairement à ce qu'affirment les intimés, il ne s'agit pas là d'une information fournie spontanément, mais en réponse à une question de l'autorité requérante.

S'agissant du contenu des déclarations d'impôt, l'autorité requérante a aussi demandé quelles sources et quels montants de revenus reçus et/ou quels gains en capital ces déclarations fiscales " reflètent ". A cet égard, il faut relever que l'Administration fédérale a adopté une interprétation restrictive de cette question, puisqu'elle n'a pas indiqué si et, si oui, quels revenus bruts les intimés ont dû reporter dans leurs déclarations fiscales en exécution de leurs obligations de contribuables imposés d'après la dépense (déclaration de certains revenus bruts aux fins du calcul de contrôle), mais s'est limitée à mentionner le montant de la dépense.

Par ailleurs, le renseignement selon lequel B.A. _____ ne peut pas exercer une activité lucrative en Suisse du fait qu'il est imposé d'après la dépense est aussi une information vraisemblablement pertinente, dans la mesure où elle indique que le contribuable n'a pas réalisé de revenu provenant d'une activité lucrative en Suisse. L'instance précédente n'a du reste pas supprimé cette information de la décision de l'Administration fédérale concernant C.A. _____.

En revanche, on ne voit pas en quoi le montant de la dépense retenue par les autorités fiscales suisses au titre d'assiette imposable constituerait un renseignement vraisemblablement pertinent pour l'autorité requérante, cette information ne donnant aucune indication quant aux revenus réalisés par les intimés. C'est donc à juste titre que l'instance précédente a supprimé ces informations des renseignements à transmettre.

6.2. Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral a violé l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES et l'art. 17 al. 2 LAAF en modifiant les décisions finales du 12 mai 2017 concernant B.A. _____ et C.A. _____, sauf en tant qu'il a supprimé, dans ces mêmes décisions, les montants de dépenses retenues pour les périodes fiscales considérées, qui ne constituent pas des renseignements vraisemblablement pertinents.

7.

7.1. Ce qui précède conduit à l'admission partielle du recours. L'arrêt attaqué est partiellement annulé et réformé en ce sens que les dispositifs des décisions finales du 12 mai 2017 concernant B.A. _____ et de C.A. _____ sont modifiés comme suit:

- décision concernant B.A. _____:

réponse g) à supprimer: " The taxation of the couple in Switzerland for the year 2013 (from 1 December 2013 to 31 December 2013) was calculated on the basis of an annual expenditure of CHF xxx ".

- décision concernant C.A. _____:

Réponse h), à supprimer: " As their expenses for each year were less than the annually fixed minimum assessment base, they were taxed based on the minimum taxable income as shown in the chart below " et, dans le tableau correspondant, sous la rubrique " Taxable income ", les montants retenus pour 2010 à 2013, soit CHF yyy, CHF yyy, CHF zzz et CHF vvv.

L'arrêt attaqué est confirmé pour le surplus.

7.2. Compte tenu de l'issue du litige, les frais sont partiellement mis à la charge des intimés, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF), dans la mesure où ils succombent. Ceux-ci ont droit à des dépens réduits, compte tenu du fait qu'ils ont eu partiellement gain de cause, à la charge de la Confédération (art. 68 al. 1 LTF). L'Administration fédérale n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF) et n'a pas à supporter de frais, son intérêt pécuniaire n'étant pas en jeu (art. 66 al. 4 LTF).

La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral afin qu'il détermine s'il convient de modifier les frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant lui, la Cour de céans renonçant à faire usage de la possibilité offerte par les art. 67 et 68 al. 5 LTF.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis et l'arrêt attaqué est partiellement annulé et réformé dans le sens des considérants. Le recours est rejeté pour le surplus.

2.

Une partie des frais judiciaires, arrêtée à 2'000 fr., est mise à la charge des intimés, solidairement entre eux.

3.

L'Administration fédérale versera aux intimés une indemnité de 2'000 fr. à titre de dépens réduits.

4.

La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour qu'il détermine s'il convient de rendre une nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

5.

Le présent arrêt est communiqué à la recourante, au mandataire des intimés et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 7 juin 2019

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens