



Cour I
A-4725/2018

Arrêt du 10 Août 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Daniel Riedo, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

A. _____, SL,
représentée par
Me Guillaume Grisel et Me Fabrice Robert-Tissot,
Bonnard Lawson, Rue du Général-Dufour 11,
1204 Genève,
recourante,

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 CH-ES).

Faits :**A.**

A.a Le (...) 2018, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (*Agencia Tributaria*, ci-après : autorité fiscale espagnole ou autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC, autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale, se rapportant à la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015 et concernant la société A._____, SL.

A.b A l'appui de sa demande, l'autorité fiscale espagnole indiquait procéder au contrôle fiscal de cette société et également de son directeur B._____, lequel détient 50% du capital de la société ainsi qu'un droit de signature sur les comptes de celle-ci. Le contrôle a mis en évidence des virements de la société A._____, SL sur un compte en Suisse. Après renseignements auprès de l'établissement bancaire espagnol F._____, il s'est avéré que ce compte, portant le numéro CH[xxx], était ouvert auprès de la banque C._____ en Suisse. La société A._____, SL – agissant par l'entremise de son directeur – ayant refusé de donner des informations sur ce compte, l'autorité fiscale espagnole soupçonnait que les fonds transférés avaient été dissimulés au fisc. Dès lors, elle sollicitait les renseignements nécessaires à l'établissement du montant des impôts éludés. En substance, elle cherchait à connaître et à obtenir (1) les documents d'ouverture du compte bancaire précité, (2) les relevés du compte, (3) les soldes du compte chaque 31 décembre de 2012 à 2015 et (4) les certificats des revenus du compte, à savoir, les intérêts, dividendes, gains en capital, etc.

B.

B.a En réponse à l'ordonnance de production du 8 mars 2018 adressée à la banque C._____ Suisse par l'AFC, la société D._____ SA s'est manifestée et a indiqué le 4 avril 2018, qu'elle était le « DATA Agent » de cette banque suite à la liquidation de ses opérations de banque privée en Suisse. D._____ SA informait que le compte n° [000] A._____, SL avait été ouvert le 6 décembre 2011 et transféré le 1^{er} novembre 2013 à la banque E._____ SA (ci-après : la banque E._____) laquelle avait racheté à compter du 1^{er} novembre 2013 une partie de la clientèle privée dite « Private Banking » de la banque C._____, à Z._____, succursales de Genève et Zurich.

B.b Donnant suite à l'ordonnance de production de l'AFC du 11 avril 2018, la banque E._____ a transmis les documents requis. Elle a précisé que

la société A._____, SL était titulaire du compte N° [111]ouvert auprès de la banque C._____, succursale de Genève le 6 décembre 2011 sous le numéro [000] et détenu auprès de la banque E._____. SA depuis le 25 octobre 2013 suite à la vente des activités internationales de banque privée par la banque C.____ Group à la banque E._____. Le compte a été clôturé dans ses livres le 30 septembre 2016. L'IBAN CH[xxx] mentionné dans l'ordonnance de production correspond au compte courant en Euro du compte N° [000]-190 auprès de la banque C._____.

C.

C.a Par courrier du 14 mai 2018, A._____, SL, agissant par le truchement de ses avocats, a demandé un accès au dossier de la cause.

C.b Par pli du 30 mai 2018, l'AFC a communiqué aux avocats désignés par A._____, SL l'intégralité du dossier tout en leur notifiant la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale espagnole, leur impartissant un délai pour déposer leurs observations.

C.c Le 25 juin 2018, A._____, SL s'est opposée, par ses avocats, à la transmission des renseignements recueillis. En substance, elle a rappelé que l'autorité requérante n'a sollicité des informations qu'au sujet du compte IBAN CH[xxx] (compte en euros) ouvert auprès de la banque C._____. Cette demande ne s'étend selon elle ni à d'autres comptes auprès du même établissement, ni à d'autres comptes auprès d'autres établissements. Partant, les informations concernant le compte IBAN CH[zzz] (compte en USD) auprès de la banque C._____ ne devaient pas être transmises, pas plus que celles ayant trait au compte IBAN CH[yyy] auprès de la banque E._____. Elle estimait par ailleurs que le respect de la condition de la vraisemblable pertinence n'avait pas été suffisamment établi et que la demande d'assistance s'apparente à une pêche aux renseignements.

C.d Par décision du 19 juillet 2018, l'AFC a dit vouloir accorder l'assistance fiscale à l'autorité requérante et transmettre les informations demandées à l'exception de celles concernant le compte IBAN CH[zzz] (compte en USD) auprès de la banque C._____, non couvertes par la demande. En revanche, elle retient que le compte IBAN CH[yyy] auprès de la banque E._____ correspond à la relation bancaire transférée de la banque C._____ et que du moment qu'il y a une continuité entre les deux comptes, les informations et documents y relatifs doivent être communi-

qués à l'autorité requérante. Pour le surplus, l'AFC est d'avis que la condition de la vraisemblable pertinence est satisfaite et écarte le grief relatif à une pêche aux renseignements.

D.

D.a Par acte du 16 août 2018, A._____, SL (ci-après : la recourante) interjette recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) à l'encontre de cette décision dont elle demande principalement l'annulation et subsidiairement l'annulation partielle et qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure de ne transmettre aucun renseignement ou document relatif au compte USD IBAN CH[zzz] auprès de la banque C._____ et au compte IBAN CH[yyy] auprès de la banque E._____, ni ceux ayant trait à des faits antérieurs au 24 août 2013. A l'appui de ses conclusions, elle soutient en substance que la transmission de documents relatifs à des comptes non mentionnés dans la demande d'assistance s'apparente à de l'échange spontané et que si cette demande devait être interprétée aussi largement que le fait l'autorité inférieure, elle revêtirait le caractère d'une pêche aux renseignements. Elle est d'avis que tant D._____ SA que la banque C._____ ont violé le secret bancaire en transmettant à l'autorité inférieure des informations non couvertes par la demande. La recourante prétend encore que les données antérieures au 24 août 2013 ne doivent pas être communiquées sous peine de violer le principe de non-rétroactivité. Elle se prévaut également d'une violation du principe de subsidiarité dans la mesure où l'autorité requérante n'a pas fait la démonstration d'avoir épuisé tous les moyens internes pour obtenir les renseignements demandés.

D.b Dans sa réponse du 15 octobre 2018, transmise à la recourante par ordonnance du 17 suivant, l'autorité inférieure informe retirer des annexes qu'elle entend transmettre le relevé du compte USD daté du 30 avril 2013 qui y figurait. Pour le surplus, elle conclut au rejet du recours tout en répondant aux arguments de la recourante.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

1.2 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).

1.3 Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA) par la destinataire de la décision litigieuse, laquelle possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

1.4 Les conclusions de la recourante (soit « l'objet du litige ») étant limitées par les questions tranchées dans le dispositif de la décision querellée (soit « l'objet de la contestation »; cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3), la conclusion au sujet du compte en USD IBAN CH[zzz] est irrecevable. En effet, l'autorité inférieure n'entend pas transmettre de renseignements ou de documents à cet égard, ainsi qu'elle l'a affirmé dans la décision litigieuse du 19 juillet 2018 (cf. p. 6 par. 4 in fine). Dans sa réponse au recours du 15 octobre 2018, elle a encore précisé que le seul document figurant (visiblement par erreur) encore dans les annexes faisant référence à cette relation bancaire, soit le relevé de compte du 30 avril 2013, serait retiré de la documentation transmise.

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ;

KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135).

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

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec l'Espagne est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ES, RS 0.672.933.21) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017 et pour l'Espagne depuis le 1^{er} février 2013, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

3.1.2 En l'espèce, l'autorité fiscale espagnole a basé sa demande sur l'art. 25bis CDI CH-ES, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) qui est complété par le par. IV du Protocole joint à la CDI-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole additionnel

CDI-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1^{er} juin 2007 (RO 2007 2199 ; voir message concernant un protocole modifiant la CDI-ES du 6 septembre 2006, FF 2006 7281). Elles ont ensuite été amendées par les art. 9 et 12 du protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367 ; voir le message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI CH-ES du 23 novembre 2011, FF 2011 8391).

3.1.3 En ce qui concerne les impôts visés par l'art. 2 de la CDI CH-ES (à savoir pour l'Espagne notamment l'impôt sur les sociétés), les amendements introduits par le protocole de modification du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du protocole du 27 juillet 2011 ; parmi d'autres cf. arrêt du TAF A-2738/2018 du 2 juin 2020 consid. 3.1), de sorte que la présente affaire est soumise aux règles en vigueur depuis ces dernières modifications.

3.1.4 Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111]), lors de l'application d'une CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; parmi d'autres, arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 4.1.3).

La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

3.2 Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 du Protocole additionnel CDI CH-ES prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) l'objectif fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4, arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1).

3.3

3.3.1 Aux termes de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournie, il s'avère par la suite que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

3.3.2 Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 4.5.2, A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 4.2.2), il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation. Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3).

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

consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. *supra* consid. 3.3) correspondent au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.4).

3.5 La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. par. IV ch. 1 du Protocole additionnel CDI-ES). Comme son nom l'indique, ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.7). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

3.6

3.6.1 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis. Ainsi un Etat contractant n'est pas tenu (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ; (b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant et (c) 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 (cf. art. 25^{bis} par. 3 CDI CH-ES ; ég. art. 8 al. 1 LAAF).

3.6.2 L'Etat requis doit utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales (cf. art. 25^{bis} par. 4 CDI CH-ES).

Cela étant un Etat contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque – les règles sur le secret bancaire (art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques [LB, RS 952.0] n'ont donc pas à être respectées (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2) –, 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 (cf. art. 25^{bis} par. 5 CDI CH-ES et art. 8 al. 2 LAAF).

3.7 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 4.7).

4.

En l'espèce, il convient d'examiner en premier lieu si les conditions de forme propres à la demande ont été respectées (cf. *infra* consid. 5.1). Le Tribunal se penchera sur les griefs de la recourante (cf. *infra* consid. 5.2) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. *infra* consid. 5.3).

5.

5.1 Pour ce qui est de la forme de la demande, le Tribunal observe qu'elle est conforme aux exigences du par. IV ch. 2 du Protocole additionnel CDI CH-ES (cf. *supra* consid. 3.2) dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne concernée (ch. 1 de la demande, pce 1 AFC), le détenteur des informations (ch. 2 de la demande, pce 1 AFC), les impôts concernés et la période visée (ch. 3 de la demande, pce 1 AFC), le but de la demande (ch. 4 de la demande, pce 1 AFC) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 5 de la demande, pce 1 AFC).

5.2

5.2.1 Dans un premier grief, la recourante s'oppose à la transmission des informations concernant le compte IBAN CH[yyy] auprès de la banque E. _____ au motif que la demande d'assistance n'y fait pas référence. La recourante se risque vainement à démontrer qu'on ne peut assimiler ce compte à la relation bancaire CH[xxx] ouverte préalablement auprès de la

banque C. _____ en Suisse ; le transfert ayant eu lieu par novation et non par fusion.

5.2.1.1 Or, peu importe la forme juridique qu'a revêtu le transfert de la clientèle de la banque C. _____ à la banque E. _____. Ce qui est relevant c'est l'existence d'une continuité de fait entre les deux relations bancaires. Les avoirs figurant sur le compte CH[xxx] n'ont pas été retirés par la recourante et versés sur le compte IBAN CH[yyy] auprès de la banque E. _____. Comme le relève à juste titre l'autorité inférieure, la banque E. _____ était en possession de la documentation bancaire relative à la période où le compte était en main de la banque C. _____. Le solde du compte qui figure sur le premier relevé d'ouverture de la banque E. _____ en novembre 2013 fait référence à un solde précédent exactement du même montant que celui figurant sur le dernier relevé de la banque C. _____. Les documents d'ouverture de compte sont ceux du 21 novembre 2011 émis par la banque C. _____. Le transfert a été opéré sans qu'un nouveau contrat d'ouverture avec la banque E. _____ ne soit signé.

Les développements de la recourante, qui tente de tirer avantage du fait que l'autorité inférieure renonce à transmettre les informations relatives à son compte en USD IBAN CH[zzz], tombent à faux. Ce compte n'était pas mentionné dans la demande d'assistance, laquelle ne faisait pas non plus référence, comme c'est souvent le cas, à tout autre compte détenu par la même banque. Certes, le compte EUR auprès de la banque E. _____ n'était pas non plus indiqué dans la demande, mais, comme il vient d'être démontré, cette relation bancaire s'inscrit dans une continuité avec celle ouverte en 2011 auprès de la banque C. _____; la transmission des informations le concernant ne constitue donc pas un échange spontané.

5.2.1.2 Dans la mesure où il est manifeste que ce renseignement a un lien de connexité avec les circonstances présentées et est de nature à être utilisé dans la procédure étrangère, la communication du compte détenu maintenant par la banque la banque E. _____, qui a simplement succédé dans la gestion de ces avoirs à la banque C. _____, satisfait la condition de la vraisemblable pertinence. Il sied de rappeler dans ce contexte, que cette notion doit s'interpréter de manière large sans pour autant permettre une pêche aux renseignements (cf. *supra* consid. 3.3.1), ce qui correspond au cas de l'espèce. A cet égard, le grief tiré de la violation de l'interdiction des fishing expeditions doit également être rejeté. L'autorité fiscale espagnole a donné toutes les indications permettant d'identifier le compte en

question, et c'est bien ces indications qui ont amené l'AFC à s'adresser dans un deuxième temps à la banque E._____.

Au demeurant, c'est à l'autorité inférieure que la recourante reproche de contrevenir au principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements alors que c'est la demande d'assistance qui doit respecter ce principe. La transmission par l'Etat requis d'informations non couvertes par une demande d'assistance basée sur une CDI équivaut à un échange spontané de renseignements prohibé et non à une fishing expedition. Or, comme il vient d'être dit, la transmission par l'autorité inférieure des informations relatives au compte EUR ne procède pas d'un cas d'échange spontané de renseignements.

5.2.2 Le deuxième grief de la recourante, qui prétend que la communication d'informations antérieures au 24 août 2013 violerait le principe de non-rétroactivité, n'a pas plus de consistance.

En effet, en vertu de l'article 28 CV, les traités n'ont pas d'effet rétroactif, sauf si une intention différente découle du traité ou est autrement établie. Comme l'indique déjà la formulation claire, si la non-rétroactivité est la règle, les parties contractantes sont libres de convenir expressément ou de prévoir implicitement la rétroactivité (MARK E. VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2009, art. 28 CV n° 6 s). En d'autres termes, l'art. 28 CV ne s'oppose pas à l'intention des parties d'appliquer un traité rétroactivement (cf. ATAF 2010/40 consid. 4.4).

Il s'ensuit que la Suisse et l'Espagne étaient parfaitement en droit de convenir que les amendements introduits par le protocole de modification du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. *supra* consid. 3.1.3).

5.2.3 La recourante soutient également que l'Etat requérant n'aurait pas prouvé à satisfaction avoir épuisé tous les moyens disponibles au niveau interne, dans la mesure où le seul fait de demander des renseignements à la contribuable ne serait pas suffisant. Ce faisant, elle perd de vue que dans le domaine de l'assistance internationale en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard (ATF 143 II 224 consid. 6.4). Ainsi, en vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. *supra* consid. 3.1.4), l'Etat requis – en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC –

n'a pas à remettre en question, à moins de doutes sérieux ou de contradictions manifestes, les affirmations de l'Etat requérant, qui déclare avoir agi conformément à la convention et épuisé ses sources de renseignements internes. Autrement dit, les déclarations de l'Etat requérant bénéficient d'une présomption d'exactitude et celui-ci n'a pas à apporter la preuve de ses affirmations. A cela s'ajoute que le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. *supra* consid. 3.5). Ce principe protège avant tout l'Etat requis dans la mesure où celui-ci ne doit pas avoir la charge de rechercher des renseignements qui auraient aisément pu être obtenus par l'Etat requérant en vertu de sa législation interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

5.2.4 Quant à la violation alléguée de l'art. 47 LB, il suffit de renvoyer *supra* au considérant 3.6.2 et de rappeler que les règles du secret bancaire ne sont pas opposables à l'Etat requérant. Par ailleurs, l'art. 10 al. 3 LAAF dispose expressément que le détenteur des renseignements (également lorsque c'est un établissement bancaire) doit remettre tous les renseignements pertinents en sa possession ou sous son contrôle, ce qui a été fait. Il revient ensuite à l'autorité inférieure de faire le tri au regard de la teneur de la demande. Si la recourante estime que la banque a transmis à l'autorité inférieure des informations confidentielles, il lui revient d'agir à son égard ; en tous les cas, l'art. 47 LB ne peut pas faire obstacle à la transmission de renseignements à l'Etat avec lequel la Suisse est liée par une CDI.

5.3 Le Tribunal ne voit pas de motif – et la recourante n'en soulève aucun – qui donnerait à penser que le droit suisse ou le droit interne espagnol s'opposerait – pour d'autres motifs que ceux examinés dans les considérants précédents – à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. *supra* consid. 3.6). Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité (cf. *supra* consid. 3.7) ; la recourante ne le prétend pas non plus.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être rejeté.

6.

6.1 La recourante, 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.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008

concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

7.

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

(dispositif à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Dans la mesure où il est recevable, le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4. Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ; acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

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 :