



---

Cour I  
A-4274/2017

## Arrêt du 20 juin 2018

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Daniel Riedo, Marianne Ryter, juges,  
Dario Hug, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Sandro Bartolini,  
recourant,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI-ES).

**Faits :****A.**

Le \*\*\* 2017, l'Agencia Tributaria espagnole (ci-après : l'autorité requérante ou l'AT) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Cette demande était fondée sur l'art. 25<sup>bis</sup> 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 la fortune (ci-après : CDI-ES ; RS 0.672.933.21). Elle concernait A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) et se rapportait à la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2013.

**B.**

Au vu des éléments en leur possession, les autorités espagnoles demandaient à l'AFC la transmission des informations suivantes :

- a) *Is A.\_\_\_\_\_ known to your Tax Authorities ?*
- b) *Identification of any real estates in Switzerland held by A.\_\_\_\_\_.*
- c) *Identification of any income obtained in Switzerland by A.\_\_\_\_\_.*
- d) *Information on the entities in Switzerland A.\_\_\_\_\_ is a partner of.*
- e) *With regard to the VISA credit card with number \*\*\*, issued by the Swiss entity B.\_\_\_\_\_, identification of the account linked to the mentioned credit card. Where appropriate, bank statements for the mentioned account.*
- f) *Where appropriate, details of other accounts and the investment portfolio held by A.\_\_\_\_\_ at B.\_\_\_\_\_. Please provide us with supporting documents.*

**C.**

**C.a** Par ordonnance de production du 28 février 2017, l'AFC requit la banque B.\_\_\_\_\_, à \*\*\*, de fournir les documents et renseignements demandés, ainsi que d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Le 13 mars 2017, la banque transmet à l'AFC les informations sollicitées. En outre, elle indiqua avoir informé le recourant.

**C.b** En date du 20 mars 2017, M. Sandro Bartolini (ci-après : le représentant du recourant) annonça à l'AFC son mandat en faveur du recourant.

**C.c** Par ordonnance de production complémentaire du 21 mars 2017, l'AFC requit la banque B.\_\_\_\_\_ de fournir des documents et renseignements complémentaires. Ils concernaient une carte de crédit détenue par le recourant, dont les coordonnées apparaissaient également dans les relevés de comptes transmis par la banque le 13 mars 2017 (n° \*\*\*). Cette dernière transmet les informations et documents complémentaires demandés le 31 mars 2017.

**C.d** Dans une ordonnance de production du 9 mai 2017, l'AFC demanda à l'Administration cantonale des impôts du canton de \*\*\* de fournir les réponses aux questions contenues dans la demande d'assistance du \*\*\* 2017 (B. ci-avant).

**C.e** Le 18 mai 2017, par une autre ordonnance de production complémentaire, l'AFC requit la banque B.\_\_\_\_\_ de lui fournir d'autres documents complémentaires relatifs à un compte de dépôt, détenu par le recourant jusqu'à sa clôture en \*\*\* (compte dépôt n° \*\*\*). Le 26 mai 2017, cette banque informa l'AFC lui avoir déjà remis tous les documents en sa possession et, partant, qu'il n'y avait rien de plus à transmettre.

**C.f** En date du 30 mai 2017, l'AFC notifia au représentant du recourant les informations qu'elle envisageait de transmettre aux autorités compétentes espagnoles. Le représentant remit des observations le 8 juin 2017. Suite à la communication de l'intégralité des pièces du dossier par l'AFC le 19 juin 2017, il déposa encore des observations complémentaires le 23 juin 2017.

**D.** Par décision du 29 juin 2017, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités espagnoles.

## **E.**

**E.a** Le recourant a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par acte du 28 juillet 2017. Il soutient, en substance, « *que les conditions d'application de l'art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-ES en relation avec le ch. IV du Protocole CH-ES* » ainsi que de l'art. 6 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1) ne sont pas remplies. En outre, il considère que la demande viole les règles de la bonne foi des art. 7 LAAF et 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités (CV, RS 0.111). Enfin, il invoque que la demande doit également être rejetée pour le motif qu'il était résident fiscal [du pays tiers A] en 2013 en vertu de l'art. 4 de la [CDI-\*\*\*].

**E.b** Dans ses conclusions, le recourant demande au Tribunal fédéral (recte : Tribunal administratif fédéral) :

« 1. De ne pas accorder aux autorités compétentes espagnoles l'assistance administrative concernant A. \_\_\_\_\_, né le \*\*\*, car la demande des autorités espagnoles est tout à fait abusive et à l'encontre des règles d'interprétation de la CDI ainsi que de l'art. 31 CV.

a. De préciser que leur demande est refusée car elle viole l'article 7 LAAF et 31 CV et qu'elle comporte aussi des éléments indiquant une < Pêche aux Renseignements > contraires aux commentaires de l'OCDE portant sur l'art. 26 de la Convention Modèle ;

b. Et finalement de transmettre aux autorités compétentes espagnoles une copie de la carte de résident de [pays tiers B] ainsi que le certificat de résidence et [du pays tiers A] de A. \_\_\_\_\_ comme moyen de preuve supplémentaire qui invalide leur demande daté [sic !] du \*\*\* 2017 et qui illustre la mauvaise foi de la demande selon à [sic !] l'article 7 LAAF et 31CV ».

**F.**

**F.a** Par décision incidente du 2 août 2017, le Tribunal administratif fédéral a notamment accusé réception du recours (ch. 1) et fixé l'avance sur les frais de procédure présumés à Fr. 5'000.- (ch. 4).

**F.b** Le 11 août 2017, le recourant, par l'intermédiaire de son représentant, a recouru au Tribunal fédéral, concluant à l'annulation de l'avance de frais fixée dans la décision incidente du Tribunal administratif fédéral du 2 août 2017. Par arrêt 2C\_679/2017 du 21 août 2017, le TF a déclaré ce recours irrecevable.

**F.c** Le 23 octobre 2017, l'AFC a déposé sa réponse, concluant au rejet du recours, sous suite de frais et dépens. Cette réponse, avec ses annexes, a été portée à la connaissance du représentant du recourant le 31 octobre 2017.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sauf exception (cf. art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20

décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (cf. art. 19 al. 5 LAAF ; art. 24 LAAF a contrario ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 1.1). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF ; art. 19 al. 5 LAAF).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le \*\*\* 2017, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

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

**1.3** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 1.3 et A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.3).

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

#### **1.4**

**1.4.1** 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, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n° 1146 ss).

**1.4.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, 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 (PIERRE MOOR/ETIENNE 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 et ATF 121 V 204 consid. 6c ; arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 1.4.2 [décision attaquée devant le TF], A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.4.2, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 2 [décision attaquée devant le TF] et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 2.1).

## 2.

**2.1** L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25<sup>bis</sup> CDI-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-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après : Protocole CDI-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 28 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juin 2007 (RO 2007 2199 ; FF 2006 7281). Elles ont ensuite été amendées par un protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367), en l'occurrence ses art. 9 et 12 (FF 2011 8391, 8397 s. ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3 et A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du Protocole du 27 juillet 2011 ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.1, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2), de sorte que la présente affaire est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

**2.2** La requête doit contenir les éléments qui figurent au ch. IV par. 2 Protocole CDI-ES, qui prévoit que *la demande doit indiquer* l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, la période visée par la demande, les renseignements recherchés, l'objectif fiscal qui fonde la demande et, dans la mesure où ils sont connus, les coordonnées du détenteur d'informations.

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 [en lien avec la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales ; CDI-F, RS 0.672.934.91]).

## 2.3

**2.3.1** Selon l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI-ES, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements *vraisemblablement pertinents* pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202, ainsi que 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.1). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI-ES est la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF]).

**2.3.2** 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. Le rôle de l'Etat requis se limite 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 et ATF 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.2 et 5.4 ; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.4, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF] et A-4025/2015 du 2 mai 2017 consid. 3.2.5). En d'autres termes, l'Etat requis doit se limiter à un *contrôle de plausibilité* (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.2, A-6080/2016 du

23 février 2018 consid. 5.3.1, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

**2.3.3** La procédure d'assistance ne tranche en outre pas matériellement l'affaire (cf. arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 et 2A.352/2005 du 6 janvier 2006 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 et A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.3, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

**2.3.4** En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 4.3 [décision attaquée devant le TF]).

**2.4** 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 CDI-ES ; cf. ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.3).

## **2.5**

**2.5.1** Le *principe de la bonne foi* s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4 et

ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3).

**2.5.2** La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 et ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.4.2, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.3, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6 et A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C\_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

**2.5.3** Tout particulièrement dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, il y a lieu, en vertu du principe de la confiance et du principe de la bonne foi (arrêts du TAF A-7596/2016 du 23 février 2018 consid. 2.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 4.6.2, A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 3.7 et 4.4.6, A-1674/2017 du 6 juillet 2017 consid. 3.2 et A-1463/2016 du 22 septembre 2016 consid. 7.4 ; cf. aussi arrêts du TAF A-360/2017 du 5 avril 2017 consid. 4.3 et A-4974/2016 du 25 octobre 2016 consid. 3.1.4, qui évoquent l'usage international [*völkerrechtliche Usanz*]), de retenir que l'Etat requérant respectera les règles applicables, notamment le principe de spécialité (cf. consid. 2.10 ci-après ; cf. aussi arrêt du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 6.3.3 au sujet des trois catégories d'Etats distinguées dans l'ATF 134 IV 156 ; arrêt du TAF A-1674/2017 du 6 juillet 2017 consid. 3.2 relatif au principe de la confiance permettant de retenir que l'Etat requérant s'en tiendra à sa promesse de respecter le principe de réciprocité ; pour ces développements, arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.4.3).

**2.6** L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* (par. IV ch. 1 Protocole CDI-ES ; arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières (cf. consid. 2.4.2 ci-avant ; arrêts du TF 2C\_28/2017 du

16 avril 2018 consid. 3.3.2 [destiné à la publication] et 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.5 et A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3).

**2.7** Il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient *aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat*. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher. L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. aussi arrêt du A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4).

**2.8** Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. art. 25<sup>bis</sup> par. 3 et 5 CDI-ES ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TF 2C\_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 et 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.7).

**2.9** Selon l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI-ES, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait *contraire à l'ordre public*.

Le Tribunal a récemment exposé la notion d'ordre public ; il suffit donc de renvoyer à l'arrêt A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9 (cf. encore LYSANDRE PAPADOPOULOS, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale : une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, Archives 86 [2017/2018] 1 ss, p. 23 s. et 25 s.) et aux références pour le détail de cet exposé. On soulignera ici uniquement qu'en tout cas, une décision est incompatible avec l'ordre public si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique. On peut voir une atteinte à l'ordre public dans des cas emportant une grave méconnaissance des valeurs fondamentales d'un Etat de droit. En outre, une tendance paraît aller dans le sens où il faudrait conférer à la notion d'ordre public une dimension visant la protection des libertés fondamentales (*menschenrechtliche Dimension* ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9.2 avec les réf. citées).

**2.10** Le *principe de spécialité* et le *principe de la confidentialité* des informations remises par l'Etat requis sont ancrés à l'art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI-ES (arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.9 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.9 ; cf. ANDREA OPEL, Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] 257 ss, p. 275 ss). Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI-ES ; arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.6, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). 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 (arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.6 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 avec les réf. citées).

### 3.

En l'espèce, le Tribunal traitera d'abord du grief relatif au champ d'application temporel de la CDI-ES, avant d'analyser la forme de la demande litigieuse (consid. 3.2) et les autres conditions de l'assistance administrative (consid. 3.3 ss).

**3.1** A suivre le recourant, ce serait l'ancienne version de la CDI-ES, soit celle en vigueur avant le Protocole de modification du 27 juillet 2011, qui devrait être appliquée (consid. 2.1 ci-avant). Pour la période couvrant l'année 2012, la notion de pertinence vraisemblable (consid. 2.3 ci-avant) n'existerait ainsi pas dans la CDI-ES telle qu'en vigueur à ce moment, soit la version du 1<sup>er</sup> juin 2007 (l'art. 25<sup>bis</sup> dans sa version en vigueur à l'époque emploie la notion de « renseignements nécessaires »). Partant, l'AFC aurait appliqué le critère de la vraisemblable pertinence en violation du droit.

Le recourant perd toutefois de vue que, si le Protocole de modification est certes entré en vigueur par échange de notes le 24 août 2013 (RO 2013 2367), son application effective demeure régie par l'art. 13 al. 2 iii). Cette norme dispose que le Protocole concerné sera applicable « s'agissant du nouvel art. 25<sup>bis</sup>, en ce qui concerne les impôts visés par l'art. 2 de la Convention, aux années de taxation commençant ou pour les impôts dus sur les montants payés ou attribués, le 1<sup>er</sup> janvier 2010 ou après cette date ». Ainsi, l'échange de renseignements portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2013 s'évalue tout particulièrement à l'aune de l'art. 25<sup>bis</sup> CDI-ES, nouvelle version (cf. consid. 2.1 ci-avant), disposition qui retient le critère de la vraisemblable pertinence (consid. 3.3 ci-après) des informations concernées par la demande d'assistance administrative des autorités espagnoles. Du point de vue des « bases légales » applicables au présent litige, il ne se justifie donc pas, à suivre la systématique du recourant, de distinguer entre les années 2012 et 2013 ; l'art. 25<sup>bis</sup> CDI-ES, dans sa nouvelle teneur, est bien plus applicable à l'intégralité des périodes couvertes par la demande des autorités espagnoles. En conséquence, ce premier grief doit être rejeté.

**3.2** La demande remplit ensuite incontestablement les *exigences formelles du par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES*. Elle indique en particulier les impôts et périodes visés, de même que le but et les contribuables intéressés, ce qui n'est d'ailleurs pas fondamentalement contesté. Il convient au surplus de rappeler qu'en particulier, l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire ; la liste d'informations que doit comporter la demande énumérée dans cette disposition s'écarte lorsque la CDI contient des indications sur le contenu

nécessaire de la demande (consid. 2.2 ci-avant ; cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

**3.3** Sous l'angle de la *vraisemblable pertinence* des informations requises le Tribunal rappelle que, dès lors que la demande remplit les exigences de forme – ce qui est le cas ici (consid. 3.2 ci-avant) – il faut en principe retenir que la condition de la vraisemblable pertinence est remplie (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.3 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 5.4.6).

Pour le surplus, des informations portant sur une carte de crédit émise par une banque suisse et apparemment utilisée continuellement durant la période faisant l'objet du contrôle remplissent également manifestement cette condition (carte n° \*\*\*). Il en va de même des informations portant sur le compte de carte de crédit n° \*\*\*, sur lequel la banque a attiré l'attention de l'AFC dans son courrier du 13 mars 2017, consécutif à la première ordonnance de production adressée par l'autorité inférieure le 28 février 2017 (C.a et C.c ci-avant). La recherche d'une telle information reste d'ailleurs envisagée par la demande des autorités espagnoles, au vu, notamment, de la formulation de leur dernière question (B. ci-avant).

En effet, en confrontant ces renseignements recueillis aux indications de l'autorité espagnole, selon laquelle le recourant aurait son domicile en Espagne depuis \*\*\*, que tous ses actifs connus seraient sis dans ce pays, qu'il serait le directeur d'une entité de droit espagnol (soit C.\_\_\_\_\_) ayant son domicile à la même adresse que lui-même et qu'il n'aurait pas déclaré de revenus en tant que résident en Espagne pour la période sous contrôle, la vraisemblable pertinence des renseignements recherchés doit être considérée comme donnée. L'ensemble des renseignements demandés paraît de nature à permettre aux autorités espagnoles d'examiner la taxation du recourant, dans leur pays, en fonction de ses revenus mondiaux (« As a result, he must be taxed in Spain for his worldwide income »).

**3.4** La demande respecte également le *principe de la bonne foi*. D'emblée, le Tribunal relève que le fait, pour l'Espagne, de formuler sa demande d'assistance en anglais n'est évidemment pas de nature à indiquer la mauvaise foi des autorités espagnoles. Cet argument, que sous-entend le recourant dans ces développements relatifs à sa résidence [dans le pays tiers A], confine presque à la témérité ; l'art. 6 al. 1 LAAF, pourtant cité par le conseil du recourant (recours, p. 5), retient expressément que la demande d'un Etat étranger doit être adressée, par écrit, dans l'une des

langues officielles de la Suisse ou en anglais. L'affirmation, selon laquelle la demande des autorités espagnoles – dûment rédigée en anglais ce qu'admet du reste le recourant – indiquerait la mauvaise foi des autorités espagnoles, ne saurait donc en aucun cas être suivie.

Pour le surplus, le Tribunal n'identifie aucun élément, et le recourant n'en apporte pas, qui permettrait de douter, en l'occurrence, de la bonne foi des autorités espagnoles telle que définie et appliquée par la jurisprudence dans le contexte de l'assistance administrative internationale (consid. 2.5 ci-avant).

**3.5** Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante ne constitue pas une « fishing expedition », compte tenu de sa précision (cf. arrêts du TAF A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 4.2.2 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 5.4.4).

Au surplus, l'AT expose dans sa demande les raisons qui la poussent à croire que le recourant devrait être assujéti fiscalement en Espagne pour la période de contrôle considérée (cf. aussi consid. 3.3 ci-avant). En particulier, elle le soupçonne d'être domicilié dans ce pays et d'y être le directeur et membre unique d'une société. Ce dernier soupçon n'est d'ailleurs pas véritablement remis en question par le recourant, qui affirme seulement – mais tout de même – qu'« être le directeur la (sic !) société C.\_\_\_\_\_ » ne lui confère pas la résidence fiscale espagnole. En outre, l'intégralité des actifs du recourant se trouverait dans ce pays. Dans ces conditions, le Tribunal ne voit pas en quoi la demande d'assistance litigieuse constituerait une recherche indéterminée de preuves prohibée.

**3.6** L'autorité requérante expose du reste avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné. L'AT souligne avoir demandé, en vain, des informations directement de la part du recourant. On peut donc s'en tenir ici au respect du principe de subsidiarité (consid. 2.6 ci-avant). Selon le Tribunal fédéral, il faut en effet accorder au principe de la confiance un poids important, de sorte qu'il n'y a en principe 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 (arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2 [destiné à la publication] et 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 5.4.3).

### 3.7

**3.7.1** Le fait que le recourant ait, le cas échéant, son domicile ou sa résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'est pas déterminant ici. Dès lors, le recourant ne peut rien tirer en sa faveur de l'argument selon lequel il aurait résidé à [pays tiers B], respectivement [dans le pays tiers A], durant la période concernée par la demande d'assistance litigieuse. Il en va de même, comme le relève à juste titre l'AFC, du fait que les membres de sa famille n'aient pas la nationalité espagnole et que l'un de ses enfants soit inscrit dans une école primaire [dans le pays tiers A], éléments qui n'empêchent aucunement le recourant d'avoir un domicile en Espagne ou de présenter une autre forme de rattachement économique avec l'Etat requérant. Il s'agit d'ailleurs de questions qui n'intéressent pas la Suisse au stade de la procédure d'assistance administrative. En tant qu'Etat requis, elle doit se limiter à constater que le critère d'assujettissement auquel recourt l'Espagne – la résidence dans ce pays – se retrouve dans ceux prévus par la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (cf. art. 4 CDI-ES ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2), ce qui est le cas ici.

**3.7.2** Les autorités espagnoles n'affirment d'ailleurs pas que le recourant aurait eu une résidence en un autre lieu que l'Espagne pour la période considérée (« since he has had his tax domicile in \*\*\* since \*\*\* »). L'argument du recourant – non étayé – selon lequel les autorités espagnoles auraient reçu de la part de son conseiller légal les preuves de l'absence de résidence en Espagne en 2012 et 2013 n'est pas de nature à ébranler la présomption de bonne foi dont bénéficie l'Etat requérant (consid. 2.5 ci-avant). Ce dernier ne serait au demeurant pas tenu d'attendre l'issue d'un éventuel litige avec un Etat tiers sur le principe de la résidence fiscale du recourant pour former une demande d'assistance administrative ; il est admis que la demande peut aussi avoir pour but de consolider la position de l'Etat requérant (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.3).

**3.7.3** Dans la mesure où l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne présente ici aucun lien avec la bonne foi de ce dernier, l'on ne saurait discerner une quelconque « intention de malice » ou un quelconque comportement abusif de la part de l'Espagne en raison du dépôt de la demande d'assistance litigieuse. Il n'appartient pas aux autorités suisses compétentes dans le contexte de la procédure d'assistance administrative de se prononcer sur la résidence fiscale internationale du recourant, encore moins si cette question se pose entre

l'Espagne et des Etats tiers, notamment [le pays tiers A], en particulier (cf. consid. 2.7 ci-avant).

En outre, il ne peut être question d'un quelconque « chalandage fiscal » de la part de l'Espagne par le dépôt d'une demande d'assistance administrative auprès de l'AFC au lieu du dépôt d'une telle requête auprès des autorités [du pays tiers A]. L'initiative de la demande relève de toute manière du bon vouloir de l'Etat requérant, dans les limites du cadre juridique interne et international applicable à l'assistance administrative internationale entre les parties contractantes concernées. En tant qu'Etat requis, la Suisse ne saurait en revanche imposer à l'Espagne sa propre interprétation de la CDI conclue entre ce pays et un Etat tiers, à l'instar [du pays tiers A], comme paraît toutefois le rechercher le recourant (recours, p. 7 s.).

**3.8** Dans son acte de recours, le recourant soulève encore pêle-mêle les arguments selon lesquels il ferait l'objet d'une « chasse aux sorcières », respectivement que la demande d'assistance administrative litigieuse serait « politiquement motivée » contre sa personne ou encore que la demande « retient une connotation fortement politique et abusive » (recours, p. 4 et 5). Par ces moyens, et à bien le comprendre, il soulève le grief de la *violation de l'ordre public* au sens de l'art. 25<sup>bis</sup> par. 3 let. c CDI-ES.

A l'appui de ses développements, le recourant produit la première page d'un article paru dans le journal le Monde, daté du \*\*\* ; il ne peut cependant rien en tirer. L'extrait de presse ne le concerne pas personnellement, mais porte l'intitulé « \*\*\* » et traite d'un cas, apparemment, d'acquiescement pour fraude fiscale et de condamnation au paiement d'une amende « en raison de sa [la] responsabilité civile » de cette personne. Le recourant n'étaye absolument pas ses éventuels liens avec le cas présenté dans la presse. Cela dit, même à supposer que de tels liens devraient exister, cela ne changerait rien au fait que les affirmations du recourant demeurent ici tout à fait générales ; elles ne permettent pas au Tribunal de se forger une opinion convaincante et suffisante quant au traitement discriminatoire dont il ferait personnellement l'objet, dans le cas d'espèce, de la part des autorités espagnoles.

Au demeurant, le recourant paraît s'étonner de ce que l'autorité requérante n'aurait pas déposé de requête d'assistance administrative avant 2017, ce dans la mesure où les autorités espagnoles soutiendraient elles-mêmes que le recourant serait un résident fiscal en Espagne depuis \*\*\* (recours,

p. 5). Outre le fait que cette argumentation n'est pas des plus limpides, le Tribunal constate que l'AT cherche précisément à obtenir, par sa demande d'assistance déposée le \*\*\* 2017, des renseignements pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2013, seule déterminante ici. Aussi, l'absence de dépôt d'une demande d'assistance pendant une période relativement longue – en l'occurrence 25 ans – durant laquelle l'Etat requérant aurait pu considérer la personne faisant l'objet de ladite demande comme un résident fiscal dans son pays, n'est-il pas de nature à entamer, en l'occurrence, la présomption de bonne foi dont bénéficie cet Etat, à tout le moins en l'absence de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (consid. 2.5.2 ci-avant). Le Tribunal ne discerne dès lors pas, en quoi, à reprendre les termes du recourant, « il est possible de qualifier la demande de renseignements déposée par l'Espagne de <chasse aux sorcières> ».

Par surabondance de moyens, il convient encore de rappeler le cadre juridique pertinent. Le Tribunal fédéral a clairement suggéré – y compris dans un cas relatif à la CDI-ES – que la situation dans laquelle la procédure à l'étranger violerait des principes fondamentaux ou comporterait d'autres vices graves ne concerne a priori pas les Etats d'Europe de l'Ouest, à l'égard desquels il n'y a en principe pas de doute à avoir quant au respect des droits de l'homme (arrêts du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 4.3 et 5.4 et 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 5 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.6.2). En l'absence d'éléments factuels concrets soulevant un tel doute, le Tribunal doit suivre cette ligne, et ne peut retenir qu'une violation de l'ordre public ferait obstacle à l'assistance.

**3.9** Enfin, le Tribunal n'identifie aucune violation du principe de spécialité (consid. 2.10 ci-avant). A juste titre, le recourant ne se prévaut-il donc pas expressément de ce moyen.

#### **4.**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

#### **5.**

**5.1** Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 2 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont arrêtés à Fr. 5'000.-. Ils sont mis à la charge du recourant, qui succombe, et imputés sur le même montant versé à titre d'avance de frais. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

**5.2** Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

**6.**

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

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure sont arrêtés à Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Ils sont mis à la charge du recourant et compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Dario Hug

**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). 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 :