



Cour I
A-2463/2018, A-2465/2018

Arrêt du 27 novembre 2019

Composition

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

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
4. **D.** _____,
tous représentés par
Maître Pierre-Marie Glauser et Maître Cécilia Siegrist,
recourants,

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 (...) 2017, l'Agencia Tributaria espagnole (ci-après : autorité requérante ou AEAT) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : autorité inférieure ou AFC) trois demandes d'assistance administrative en matière fiscale (ci-après, respectivement : demande 1, 2 et 3) visant A._____, B._____ et C._____, lesquels étaient contribuables espagnols à cette date.

L'autorité requérante a exposé ainsi les objectifs poursuivis par ses requêtes :

[demandes 1, 2 et 3]

The aim of this request is to know about bank accounts held by [A._____, B._____ & C._____] in E._____ as holder[s] or authorized person[s] during the years 2012 to 2015 (both inclusive) and to obtain their bank accounts statements,(...).

[demande 3]

Besides this, we would like to know about bank accounts held by the entity D._____ in Switzerland as holder or authorized person, and specifically, in [E._____], (...).

Elle a au surplus indiqué, en substance, que son administration menait un contrôle en matière fiscale portant sur les impôts des contribuables espagnols susmentionnés pour les années 2012 à 2015 et que les renseignements requis étaient décisifs afin d'établir de manière correcte les taxations y relatives. Elle a précisé que les trois personnes visées pourraient être titulaires d'un compte auprès de l'établissement bancaire ci-dessus cité et que C._____ aurait effectué des transactions avec cette même banque. Enfin, A._____ est, et B._____ a été, l'ayant droit économique ("ultimate beneficial owner") d'une société qui a versé une somme en monnaie étrangère sur un compte bancaire auprès dudit intermédiaire financier.

A l'appui de ce qui précède, l'AEAT a encore spécifié ce qui suit :

[demande 1]

There are documents in which A._____ has declared being ultimate beneficial owner of C._____ that it is a (...) company participated by (...) D._____, (...).

[demande 2]

B._____ 's (...) is A._____ who is ultimate beneficial owner of (...)
C._____ that it is a (...) company participated by (...) D._____ [...].

[demande 3]

(...) C._____ is participated by (...) D._____ [...].

Dans le texte accompagnant ses requêtes, l'autorité requérante s'est référée à 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 (RS 0.672.933.21 ; ci-après : CDI CH-ES ou Convention) et plus particulièrement à l'art. 25^{bis} intitulé "Echange de renseignements". Elle a en sus précisé que toutes les informations reçues en relation avec les demandes d'assistance administrative en matière fiscale seront maintenues confidentielles et utilisées uniquement dans les buts autorisés par la CDI CH-ES. Elle a, en préambule également, déclaré que les moyens de collecte du renseignement prévus par sa procédure interne avaient été épuisés, à l'exception de ceux qui auraient engendré un effort disproportionné.

A.b Sur le prolongement de ce qui précède, l'AEAT a sollicité l'assistance de la Confédération suisse, en ce qui concerne les impôts sur le revenu de A._____ et B._____, et l'impôt sur les sociétés de C._____, pour les années 2012 à 2015, comme suit :

[demande 1 respectivement (ci-après : resp.) 2]

In order to assist our investigators with their enquiries, we would kindly ask you for your assistance providing us the following information related to A._____ [resp. B._____] and (...) D._____ in which our taxpayer [resp. in which B._____ 's (...), A._____] is the ultimate beneficial owner for the years 2012 to 2015 (both inclusive) :

1° Related to [E._____] :

- *Identification details, indicating holder, signatories and beneficial owners of all bank accounts held as holder or authorized person by A._____ [resp. B._____] or (...) D._____ in which our taxpayer [resp. in which B._____ 's (...), A._____] is the ultimate beneficial owner, in [E._____].*
- *Bank statements of these bank accounts.*

[demande 3]

In order to assist our investigators with their enquiries, we would kindly ask you for your assistance providing us the following information for (...) C._____ and its owner, (...) D._____ for the years 2012, 2013, 2014 and 2015 :

1° Related to (...) [E._____] :

- *Identification details, indicating holder, signatories and beneficial owners.*
- *Bank statements (...).*

2° Related to [E._____] :

- *Identification of all bank accounts held by (...) C._____ and its owner, (...) D._____ as holder or ultimate beneficial owner in [E._____].*
- *Bank statements of these bank accounts.*

A.c Par ordonnance du 17 octobre 2017, l'autorité inférieure a requis d'E._____ (ci-après : détentrice des renseignements ou banque) de lui fournir les documents et renseignements ayant été demandés par le Royaume d'Espagne, pour la période du 1^{er} janvier 2012 au 1^{er} janvier 2016.

Dit établissement a répondu par courrier du 27 octobre 2017, en fournissant des informations sur deux relations bancaires n° (...) (ci-après : n° 1) et n° (...) (ci-après : n° 2).

La détentrice des renseignements a annexé sous ce pli, copies des relevés de compte respectifs pour les années 2012 à 2014, ainsi que de fortune, pour la relation d'affaires n° [2], établis les 1^{er} janvier 2012, 2013 et 2014. Elle a en outre fourni des reproductions des formulaires relatifs aux signataires autorisés et à l'identification de l'ayant droit économique de la relation d'affaires n° [1].

B.

B.a Par trois courriers du 2 novembre 2017, l'AFC a informé A._____ de même que B._____ et C._____ de la procédure d'assistance administrative les concernant.

Par notification du (...) 2017 dans la Feuille fédérale (ci-après : FF), l'autorité inférieure a invité (...) D._____ (ci-après : personne habilitée à recourir) à désigner, dans un délai de dix jours dès publication, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement à lui transmettre une adresse actuelle en Suisse (FF 2017 [...]).

B.b Par pli du 22 décembre 2017, Maître Pierre-Marie Glauser et Maître Cécilia Siegrist ont justifié de leurs pouvoirs de représentation à l'égard de A. _____, B. _____ et C. _____.

B.c Les 15 et 24 janvier 2018, l'AFC a donné accès au dossier à ces mandataires et leur a transmis un projet de réponse à l'AEAT.

B.d Les 5 et 8 février 2018, ceux-ci ont formé opposition à la transmission prévue par l'autorité inférieure actant au nom et pour le compte de leurs mandants.

C.

C.a Par décision finale du (...) 2018, notifiée aux trois personnes concernées par le truchement de leurs représentants, l'AFC a prévu :

1. *d'accorder aux autorités compétentes espagnoles l'assistance administrative concernant [C. _____], ainsi que [A. _____], et [B. _____] ;*
2. *de transmettre aux autorités compétentes espagnoles les informations demandées, reçues [de la détentrices des renseignements] en Suisse, comme suit :*

1. Information regarding C. _____ :

(...)

2. Information regarding A. _____ :

(...)

3. Information regarding B. _____ :

(...)

Des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande et sur des tiers non concernés ont été effectués dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes espagnoles.

3. *d'informer les autorités compétentes espagnoles que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES).*
4. *de ne pas percevoir de frais ni d'allouer de dépens.*
5. [Notification].

C.b Dans une décision finale parallèle datée du (...) 2017 (recte : 2018) notifiée par publication dans la FF, l'autorité inférieure a également prévu d'accorder l'assistance administrative concernant la personne habilitée à recourir (FF 2018 [...]).

D.

Le 11 avril 2018, les avocats précédemment mentionnés ont fait connaître à l'AFC de leur qualité pour agir en tant que mandataires de cette entité.

Le lendemain, l'autorité inférieure leur a donné accès au dossier concernant leur mandante.

E.

Par mémoire du 26 avril 2018, A._____, B._____ et C._____ (ci-après, respectivement : recourant 1, recourante 2 et recourante 3) ont déposé un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF). Agissant de manière séparée mais présentant un mémoire de recours au contenu sensiblement identique à celui des trois autres recourants, D._____ (ci-après : recourante 4) a également formé recours en date du 26 avril 2018 contre la décision finale séparée qui lui avait été notifiée.

A titre principal, les recourants concluent à ce que les décisions du (...) 2018 soient annulées purement et simplement et, subsidiairement, à ce que les causes soient renvoyées à l'autorité inférieure pour nouvelles décisions dans le sens des considérants, notamment pour qu'elle procède au caviardage de l'ensemble des données relatives à des tiers non concernés par les demandes d'assistance administrative et pour qu'elle soustraie du dossier l'ensemble de la documentation bancaire relative à la période 2011. Enfin, toujours subsidiairement, ils concluent au renvoi des causes à l'AFC pour compléments d'investigations et nouvelle décision.

A l'appui de leur recours, ils se prévalent de l'absence d'informations vraisemblablement pertinentes et de l'existence d'une "pêche aux renseignements" visant des tiers non concernés par les demandes d'entraide. Les principes de spécialité et de subsidiarité ne seraient en outre pas respectés. Certaines informations bancaires contiendraient des données relatives à des tiers qui ne sont pas mentionnés dans les demandes d'entraide espagnole. Enfin, certaines informations concernant la recourante 4 ne seraient pas couvertes par la période pour laquelle l'entraide est requise.

En marge de leurs conclusions sur le fond, les recourants ont en outre préalablement requis à "titre superprovisionnel et provisionnel" qu'il soit ordonné à l'AFC qu'elle ne communique à l'Etat requérant aucune information sur les présentes procédures, à l'exception de l'information selon laquelle les procédures nationales suivent leur cours, avant qu'il n'ait été statué sur les demandes d'assistance par des décisions entrées en force.

F.

Par décisions incidentes du 27 avril 2018, le Tribunal a rejeté les conclusions soulevées par les recourants tendant à ce que des mesures provisionnelles soient ordonnées.

G.

Le 4 juillet 2018, l'AFC a sollicité le rejet des recours, dans des mémoires de réponse portés à la connaissance des parties recourantes par ordonnances du TAF du 10 juillet 2018.

H.

Le 22 août 2018, les recourants ont remis leurs répliques au Tribunal, maintenant pour l'essentiel leurs conclusions, ainsi que leurs griefs.

Les autres faits et arguments seront repris ci-après dans la mesure utile à la résolution du litige.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, les 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, sont du ressort du TAF. La présente affaire, portant sur un recours dirigé contre une décision finale d'une unité de l'administration fédérale, est de la compétence du Tribunal. Pour autant que ni la LTAF, ni la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (RS 651.1 ; ci-après : 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).

L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, dans le droit national, par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} 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). Déposées le (...) 2017, les trois demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario).

1.2

1.2.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 3.17 p. 144). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1 ; arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1, A-1275/2011, A-1304/2011 du 20 septembre 2012 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (arrêt du TAF A-5090/2014, A-5135/2014 du 16 avril 2015 consid. 2).

1.2.2 En l'occurrence, les deux recours ont pour objet les trois mêmes demandes d'assistance administrative et portent ainsi sur le même complexe de faits. Les recourants 1, 2 et 3, d'une part, ainsi que la recourante 4, d'autre part, sont représentés par les mêmes avocats et il appert que les mémoires de recours – au contenu quasi identique – développent la même argumentation et comportent les mêmes conclusions. S'agissant des éventuels intérêts antagonistes des parties au maintien du secret de la consultation de leurs dossiers respectifs – qui ne paraissent pas manifestes en l'occurrence –, il convient de considérer que ceux-ci seraient le cas échéant préservés, dans la mesure où la notification du présent jugement intervient auprès des mêmes mandataires soumis à des devoirs professionnels correspondants (arrêt du TAF A-625/2018 et A-3455/2018 du 12 novembre 2018 consid. 1.1 [jugement attaqué au TF]). Dans ces conditions, il se justifie de joindre en une seule et même procédure les causes A-2463/2018 et A-2465/2018.

1.3 Ont qualité pour recourir, selon l'art. 19 al. 2 LAAF, la personne concernée (définie à l'art. 3 let. a LAAF) et les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Les recourants 1, 2 et 3 sont en l'oc-

currence les personnes au sujet desquelles sont demandés les renseignements faisant l'objet des demandes d'assistance administrative et possèdent manifestement la qualité pour recourir.

La recourante 4, quant à elle, s'est vue reconnaître un statut particulier, celui d'une autre personne dont l'AFC pouvait supposer sur la base du dossier qu'elle était habilitée à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF (cf. art. 14 al. 2 LAAF). Dans ces conditions, elle possède aussi manifestement la qualité pour recourir.

1.4 Les recours ont au surplus été formés en temps utile (art. 50 al. 1 PA), avec le contenu et la forme prescrits à l'art. 52 PA, si bien qu'il convient d'entrer en matière.

2.

2.1 Le Tribunal 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. 49 et 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.). Il s'en tient néanmoins en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c ; spécifiquement en lien avec la CDI CH-ES, entre autres, arrêt du TAF A-6604/2017 du 11 septembre 2018 consid. 1.4.2 [décision confirmée par le TF]).

2.2 Les recourants peuvent 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 (art. 49 PA).

3.

3.1 L'assistance administrative avec l'Espagne est régie par l'art. 25^{bis} de la CDI CH-ES et par le par. IV (ad art. 25^{bis}) du Protocole joint à la CDI CH-ES (RS 0.672.933.21 ; ci-après : Protocole CDI CH-ES). Dites bases légales ont été introduites par les art. 5 et 6 du Protocole du 29 juin 2006 modifiant la Convention (RO 2007 2199) et mises à jour par les art. 9 et 12 du protocole du 27 juillet 2011 conclu entre la Confédération suisse et le Royaume d'Espagne modifiant la CDI CH-ES et le protocole y relatif tels que modifiés le 29 juin 2006 (RO 2013 2367 ; ci-après : Protocole de modification). Ces amendements s'appliquent, en ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements ayant trait aux années fiscales 2010 et suivantes

(cf. art. 13 par. 2 ch. [iii] du Protocole de modification). La présente cause est régie par les bases légales ainsi modifiées en 2011, dès lors que les requêtes concernent des impôts prévus par le CDI CH-ES pour les années de taxation 2012 à 2015.

3.2 La LAAF règle, sur le plan interne, l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale d'échange de renseignements sur demande et concrétise ainsi la mise en œuvre des règles y relatives prévues dans la CDI CH-ES (cf. art. 1 al. 1 et 24 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 10.1).

4.

Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV), s'applique en tant que principe de droit international public (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4) et implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Il doit être interprété de même suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but (cf. art. 31 al. 1 CV). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV (arrêts du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1 et A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1 ; il est précisé ici que le Royaume d'Espagne a adhéré à la CV).

Ce principe a en outre comme effet qu'un Etat est présumé agir de bonne foi (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4). La portée du principe de présomption de bonne foi de l'Etat requérant a été précisée dans le contexte de l'assistance administrative (cf. jurisprudence précitée). Cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance) (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2016 consid. 5.5). Elle ne s'oppose cependant pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé par l'Etat requis en cas de doute sérieux sur les indications fournies par l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1). Il appartient à l'Etat requis d'établir s'il est ou non en présence d'éléments suffisamment établis et concrets pour considérer que la présomption de bonne foi est renversée (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.4).

Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, le Tribunal fédéral a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2, avec renvoi à l'ATF 142 III 369 consid. 4.2).

5.

5.1 Du point de vue formel, la requête doit contenir les éléments qui figurent au ch. 2 du par. IV (ad art. 25^{bis}) du Protocole CDI CH-ES, qui prévoit qu'il est entendu que les autorités fiscales de l'Etat requérant fournissent les informations suivantes aux autorités fiscales de l'Etat requis lorsqu'elles présentent une demande de renseignements selon l'art. 25^{bis} de la Convention :

l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête [let. a] ; la période visée par la demande [let. b] ; une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis [let. c] ; l'objectif fiscal qui fonde la demande [let. d] ; dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés [let. e].

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des conventions internationales conclues par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions (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 ; arrêt du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.2).

5.2

5.2.1 En ce qui concerne l'étendue de la collaboration qui est attendue par les Etats contractants, l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-ES précise ce qui suit :

[l]es 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 [l'italique est du Tribunal].

Cette disposition trouve sa concrétisation à l'art. 17 al. 2 LAAF, qui fixe que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents. Elle doit les extraire ou les rendre anonymes (arrêt du TAF A-7136/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 4.1.2).

5.2.2 Le ch. 3 du par. IV (ad art. 25^{bis}) du Protocole CDI CH-ES vient encore préciser l'ampleur de l'échange d'informations convenu par les deux Etats parties, soit :

[qu'il] est entendu que la référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants 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 fiscales d'un contribuable déterminé. Si le par. 2 prévoit des critères de procédure importants ayant pour but d'éviter la «pêche aux renseignements», les let. a à e doivent toutefois être interprétés de façon à ne pas empêcher l'échange effectif de renseignements.

5.2.3 La condition de la pertinence vraisemblable est la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. entre autres ATF 144 II 206 consid. 4.2). Exprimée à l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-ES, elle 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 (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1 et les références citées).

5.2.4 En application de ce qui précède, une fois que l'AFC 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 (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF (cf. supra consid. 5.2.1 ; arrêt du TF 2C_764/2018 précité consid. 5.1).

Tant le Tribunal fédéral que le TAF ont déjà eu l'occasion de fixer que l'état de fortune d'un contribuable au 31 décembre est identique à celui du 1^{er} janvier de l'année qui suit (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 4.3 et 4.4 et arrêt du TAF A-1231/2018 du 26 novembre 2018 consid. 3.6.6). Par conséquent, si une autorité étrangère requiert les états de fortune d'une certaine période fiscale qui débute le 1^{er} janvier, l'approche consistant à refuser la transmission d'états de fortune au 31 décembre de l'année précédente au motif que ce renseignement porterait sur une année hors du champ d'application temporel de la requête relèverait d'une interprétation excessivement formaliste des normes applicables. Elle aboutirait pour la Suisse à éluder ses engagements et partant à adopter un comportement qui serait contraire au principe de la bonne foi (cf. supra consid. 4). Il appartient toutefois à l'AFC de veiller à ce que l'Etat requérant ne reçoive pas une information différente que celle qu'il aurait obtenue si des états de fortune au 1^{er} janvier de l'année fiscale visée par la requête étaient communiqués. Partant, la transmission de toute information susceptible de donner des indications sur l'évolution de la fortune du contribuable l'année précédente et sur des opérations effectuées sur les comptes concernés durant cette même année est proscrite. De même, il incombe à l'AFC de caviarder toute autre information relative à l'année précédente qui pourrait figurer sur des états de fortune au 31 décembre remis par la Banque (comme par exemple le montant des intérêts bruts versés sur le compte) et qui ne figurerait pas sur l'état de la fortune au 1^{er} janvier de la période fiscale concernée par la requête (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 4.3 et 4.4).

5.2.5 L'interdiction de la pêche aux renseignements est liée à la pertinence des informations requises et en constitue une limite. Elle vise à empêcher que l'Etat requérant demande des informations dont il apparaît, compte tenu des circonstances d'espèce et avec certitude, qu'ils ne sont pas déterminants ; dans un tel cas l'Etat requis est en droit de ne pas entrer en

matière sur la demande. Au plan interne, une pêche aux renseignements entraîne la non-entrée en matière sur la demande (art. 7 let. a LAAF) (cf. arrêt du TF 2C_988/2015 du 29 mars 2017 consid. 4.1 et les références citées).

5.3

5.3.1 En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF contient ce qui suit :

[l]a transmission de renseignements relatifs à des *personnes qui ne sont pas des personnes concernées* est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements [l'italique est du TAF].

5.3.2 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant (personne concernée au sens formel). Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (personne concernée au sens matériel ; arrêts du TAF A-7136/2017 précité consid. 4.2.3, A-6604/2017 précité consid. 2.3.3, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.3 ainsi que les références citées).

5.3.3 Dans une affaire soumise, sous l'angle procédural, à la LAAF, le TF a retenu que la notion de "personne concernée" dans son sens matériel découlait de l'expression "personnes qui ne sont pas concernées par la demande" figurant à l'art. 4 al. 3 LAAF, que l'interprétation de cette norme devait être effectuée à la lumière du critère conventionnel de pertinence vraisemblable, et que si des informations concernant une société pouvaient être déterminantes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituaient alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement la société détentrice des informations (ATF 142 II 69 consid. 3.1 ; cf. également 141 II 436 consid. 3.3, 4.5 et 4.6).

5.3.4 Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne vise qu'à concrétiser les engagements découlant des conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions (cf. supra consid. 3.2), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande

d'assistance administrative. Il en découle que le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et les références citées ; arrêt du TAF A-7136/2017 précité consid. 4.2.3).

5.3.5 Se fondant sur les principes susmentionnés, le Tribunal fédéral a accepté la transmission de documents comprenant le nom de tiers également dans les situations suivantes (indiquées parmi d'autres dans ATF 144 II 29 consid. 4.2.4). Il a jugé que les noms des titulaires d'une procuration sur les comptes bancaires détenus par une personne visée par la demande d'assistance administrative (en l'occurrence l'épouse et les filles) remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2, non publié dans ATF 141 II 436). S'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, il a été admis que les noms des éventuels titulaires du mandat de gestion de ladite société au sein de la banque pouvaient être transmis, en application du principe de la confiance, car savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société-écran destinée à dissimuler l'identité du véritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (cf. arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.4). Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été jugé que l'art. 4 al. 3 LAAF ne fait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêts du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1 et 3.5 ainsi que 2C_963/2014 précité consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436).

5.3.6 La jurisprudence a enfin souligné que la transmission des données relatives aux employés de banque et à l'avocat/notaire qui figurent dans la documentation à transmettre est en principe exclue, sous réserve de situations où l'Etat requérant demanderait expressément ces informations et que celles-ci présenteraient un caractère nécessaire avéré (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.3 à 4.5, 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêt du TF 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5).

5.3.7 En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'elle exécute l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En

d'autres termes, saisi d'un recours contre une décision finale de l'autorité inférieure, le Tribunal 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, visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.3.4). Si l'anonymisation de données personnelles, qui seraient contenues dans des pièces relatives à des comptes sous-jacents à l'obligation d'assistance mutuelle, est requise, il ne suffit pas en principe d'affirmer de manière générale que les personnes mentionnées dans ces documents sont des tiers non impliqués. Selon la jurisprudence du TAF, dans de telles constellations, il convient plutôt de préciser dans chaque pièce les noms à caviarder et d'expliquer en détail les raisons pour ce faire (cf. entre autres arrêt du TAF A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.2.4 et les références citées).

5.4

5.4.1 Le ch. 1 du par. IV (ad art. 25^{bis}) du Protocole CDI CH-ES prévoit :

[qu'il] est entendu que l'Etat requérant aura épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements, sauf si ces mesures devaient donner lieu à des difficultés disproportionnées.

Dite disposition exprime le principe de la subsidiarité, lequel 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 dudit principe consiste ainsi à vérifier que la demande n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

5.4.2 A défaut d'élément concret, 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 (principe de la confiance). Si la Suisse conçoit des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, celui de la confiance ne fait en revanche pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement sur ce point à l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_904/2015 précité consid. 7.2). Ce n'est donc que s'il est établi que les déclarations de l'autorité requérante sont fausses que la présomption de bonne foi peut être renversée. De simples hypothèses ou éléments de

vraisemblance ne suffisent pas (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 11.1 non publié in ATF 143 II 202).

5.5

5.5.1 L'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES est ainsi formulé :

[I]es renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

Selon l'art. 20 al. 2 LAAF, il est rappelé à l'autorité requérante, à la clôture de la procédure, les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret.

La règle de la spécialité est un principe général du droit extraditionnel au caractère de droit international coutumier. Dit principe tend d'une part à la protection de la souveraineté de l'Etat requis, en permettant à ce dernier de définir précisément le cadre de sa collaboration et en maintenant un certain degré de contrôle sur l'utilisation des informations transmises, en tenant compte des spécificités de son propre droit. Il constitue d'autre part une garantie en faveur de la personne concernée (arrêt du TAF A-1531/2018, A-1536/2018, A-1557/2018 du 8 août 2019 consid. 6.2.2 ainsi que les références citées). Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, le principe de la 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 elles lui ont été transmises (arrêt du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.6 et les références citées).

5.5.2 En outre, quant au principe de la spécialité, la Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera dit principe (arrêt du TAF A-6604/2017 précité consid. 2.6).

5.6

La loi fédérale du 10 octobre 1997 concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme (RS 955.0 ; ci-après : LBA) vise notamment à régler la lutte contre le blanchiment d'argent et la vigilance accrue en matière d'opérations financières (art. 1 LBA). Elle soumet les intermédiaires financiers définis à l'art. 2 LBA, comprenant les banques au sens de l'art. 1a de la loi du 8 novembre 1934 sur les banques (RS 952.0, LB), à un certain nombre de devoirs – dont en particulier des obligations de diligence (art. 3 à 8 LBA) – qu'ils doivent respecter en permanence, tant lors de l'établissement d'une relation d'affaires que par la suite. L'intermédiaire financier doit notamment identifier ses cocontractants et les ayants droit économiques des valeurs dont il s'occupe (art. 3 et 4 LBA). Il doit également examiner les transactions de sa clientèle et identifier d'éventuelles transactions suspectes (cf. Message du Conseil fédéral du 17 juin 1996 relatif à la loi fédérale concernant la lutte contre le blanchissement d'argent dans le secteur financier, FF 1996 III 1057, 1083). Il est tenu de procéder à certaines clarifications dont l'étendue dépend du risque que représente le cocontractant (art. 6 al. 1 LBA) ; il doit en particulier clarifier l'arrière-plan et le but d'une transaction ou d'une relation d'affaires lorsque la transaction ou la relation d'affaires paraissent inhabituelles, sauf si leur légalité est manifeste (art. 6 let. a LBA). L'intermédiaire est également soumis à un devoir de documentation : il doit établir des documents relatifs aux transactions effectuées ainsi qu'aux clarifications requises en vertu de la LBA de manière que des tiers experts en la matière puissent se faire une idée objective sur les transactions et les relations d'affaires ainsi que sur le respect des dispositions de la loi (art. 7 LBA) (cf. arrêt du TAF B-5586/2013 du 4 octobre 2016 consid. 4.1).

6.

En l'espèce, le Tribunal examinera d'abord la forme des demandes espagnoles (consid. 6.1), avant de porter son examen sur l'exigence matérielle de la pertinence vraisemblable à la lumière des divers griefs soulevés par les recourants (consid. 6.2 ss). En parallèle à cette analyse, il sera traité de la bonne foi de l'Etat requérant (consid. 6.2.2) ; thème ensuite repris plus bas eu égard aux principes de la spécialité et de la subsidiarité (consid. 7 et 8).

6.1

6.1.1 A titre liminaire, le TAF constate que l'autorité requérante a fourni dans ses demandes l'identité des personnes concernées au sens formel, à savoir les recourants 1, 2 et 3, faisant l'objet d'un contrôle en Espagne, la période visée et a décrit les renseignements demandés. De même, les

objectifs fiscaux poursuivis ainsi que la raison sociale de la détentrice des renseignements y figurent également.

Les trois personnes ici impliquées ont été identifiées de manière formelle dans les requêtes, en tant que contribuables espagnols, avec les mentions de l'adresse de chacune, la raison sociale de la recourante 3 ainsi que les noms et dates de naissance du recourant 1 et de la recourante 2.

Du point de vue formel, il ne fait donc aucun doute – et ce n'est pas contesté – que les recourants 1, 2 et 3 représentent les personnes concernées expressément au sujet desquelles sont demandés les renseignements faisant l'objet des requêtes.

6.1.2 Dès lors que les conditions de forme prévues au ch. 2 du par. IV du Protocole CDI CH-ES sont remplies, l'exigence de la pertinence vraisemblable des demandes querellées est présumée respectée (cf. supra consid. 5.1).

6.2

6.2.1 Les recourants estiment que la condition de la vraisemblable pertinence fait défaut en ce qui concerne une partie des renseignements sujets à transmission. Ils affirment que les demandes ne mentionneraient pas précisément un quelconque lien qui relierait le recourant 1 et la recourante 2 – au travers de la recourante 3 – à la recourante 4, (...) identifiée comme titulaire de la relation bancaire n° 2. Ils arguent que la seule mention de "bénéficiaire économique" est vague et ne fait que corroborer l'existence d'une pêche aux renseignements visant la recourante 4 en tant qu'elle serait un tiers non concerné par les demandes. Les parties recourantes soutiennent que les informations relatives à cette dernière ne seraient en aucun cas pertinentes pour atteindre le but fiscal recherché initialement par l'AEAT, soit la taxation complète en Espagne des recourants 1, 2 et 3 ; dite imposition pouvant être effectuée, d'après eux, sans les renseignements litigieux.

En conséquence, l'objet principal de cet aspect du litige a trait au point de savoir si les informations de la relation d'affaires n° 2, dont la recourante 4 est la titulaire, constituent des renseignements vraisemblablement pertinents.

6.2.2 Avant de commencer, le Tribunal relève que des insinuations non étayées ne sauraient suffire pour mettre en doute les formulations émises

par un Etat requérant dans une demande sous l'angle du principe de la confiance (cf. supra consid. 4).

Dans leur mémoire de recours, les recourants avancent qu'il apparaît "assez clairement" que les demandes s'apparenteraient, si elles devaient être maintenues, à une pêche aux renseignements ; que l'Espagne "semble finalement" solliciter des informations sur la recourante 4 sous couvert de vérifier la conformité de la situation fiscale des recourants 1, 2 et 3.

Les termes employés en l'occurrence par les recourants, notamment mis en évidence ci-avant, témoignent d'une position exprimée à demi-mots. Dites allégations n'appellent, à ce stade, toutefois pas un large développement sur le sujet. Bien plus, ce sera sous l'angle de la vérification de l'exigence de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, eu égard aux objectifs poursuivis par l'Etat requérant, que seront ci-après analysés les moyens dont ont recours les intéressés pour nier l'existence d'un lien entre la recourante 4, le recourant 1 et la recourante 2. Il sera tout de même relevé que les indices invoqués ne peuvent pas renverser la présomption de bonne foi de l'Espagne puisqu'ils s'apparentent à de simples conjectures. C'est pourquoi il convient de ne pas entrer plus avant sur cette question.

6.2.3 La thèse que défendent les recourants consiste à contester la véracité des données fournies, tant par l'autorité requérante que par la détentrice des renseignements, qui identifient le recourant 1 et la recourante 2 comme ayants droit économiques de la recourante 4. Ils stipulent qu'il n'existe pas de preuve, en particulier aucun document, d'un lien entre les deux susmentionnés, d'une part, et la recourante 4, d'autre part. A l'appui de leurs écritures, ils ont par ailleurs produit copies de documents relatifs à la détention du capital de cette entité, lesquels démontreraient que les indications de la banque seraient "erronées, à tout le moins sujettes à caution", et qu'elles ne seraient pas un fondement suffisant à la transmission des informations.

6.2.4 Dans la mesure où les recourants allèguent un fait négatif, à savoir l'absence de liens entre les recourants 1, 2 et 3 et la recourante 4, il convient donc de se demander s'ils arrivent à en faire la démonstration de manière suffisante, c'est-à-dire avec une vraisemblance prépondérante (cf. supra consid. 4).

Si tel n'est pas le cas et pour savoir si la Suisse transmet à l'Espagne, le cas échéant, des renseignements vraisemblablement pertinents, il faudrait,

ensuite, établir si les informations en question ont un rapport avec l'état de fait inscrit dans les demandes de l'AEAT et s'il existe une possibilité raisonnable qu'elles se révèleront pertinentes (cf. supra consid. 5.2.3).

6.2.5

6.2.5.1 Au sein de ses demandes, l'autorité requérante a expliqué que le recourant 1 aurait déclaré dans certains documents être l'ayant droit économique de la recourante 3, société (...) dans laquelle la recourante 4 détiendrait une participation (voir supra **A.a**). En outre, elle a spécifié dans deux de ses requêtes (cf. demandes 1 et 2 ; supra **A.b**) que le recourant 1 est également l'ayant droit économique ("ultimate beneficial owner") de la recourante 4.

6.2.5.2 De son côté, déférant à une ordonnance de production de l'autorité inférieure, la banque a donné les informations requises (pièce 6 autorité inférieure). Celles-ci font ressortir que la recourante 3 et la recourante 4 figurent chacune comme titulaire d'une relation d'affaires, tandis que le recourant 1 et la recourante 2 apparaissent en tant qu'ayants droit économiques et signataires autorisés de ces mêmes relations ; ils sont en particulier à ce titre nommément cités, par deux fois, parmi les informations transmises quant à la relation d'affaires n° 2, dont la recourante 4 est la titulaire.

6.2.5.3 Si l'on revoit les relevés de compte produits (pièce 6 ou annexe 21 modifiée de la pièce 31, AFC), ceux-ci indiquent les mouvements survenus (...) dans la relation d'affaires n° 2 ; (...).

(...)

Si l'on se réfère aux annotations (...) inscrites dans les états des comptes, il en ressort que ceux-là avaient nécessairement un caractère inhabituel pour la banque. Elle était dès lors tenue d'effectuer les vérifications découlant de ses obligations de diligence (cf. supra consid. 5.6) et il s'ensuit qu'il peut être retenu qu'elle connaissait effectivement l'arrière-plan et le but de ces transactions, à tout le moins, et plus largement des transactions pratiquées habituellement dans le cadre de la relation d'affaires.

En outre, si l'on revient plus spécifiquement sur (...), on peut raisonnablement considérer que, dès lors que l'entité cocontractante n'était pas l'ayant droit économique de ces transactions, la banque avait alors l'identité de la ou des personnes physiques détentrices des droits économiques sur ces fonds.

Du fait que des transactions ont été effectuées d'après des instructions, notamment par téléphone, d'une personne au moins autorisée à engager l'entité titulaire des comptes, la banque devait connaître les données des signataires autorisés. Elle était tenue du reste de vérifier préalablement l'identité des personnes physiques établissant la relation d'affaires au nom de la recourante 4 (cf. art. 3 al. 1 LBA).

Compte tenu de surcroît de la série importante d'ordres et de versements ainsi que d'instructions survenus sur quasiment l'ensemble de la relation d'affaires n° 2, il appert très peu probable que les informations collectées d'identification aient été erronées, voire qu'elles soient restées incorrectes durant toute la période concernée puis transmises ainsi à l'AFC.

Les extraits bancaires démontrent ainsi avec force de preuve également que les indications données par la banque ont été communiquées, en l'occurrence, vraisemblablement après l'identification des ayants droit économiques et signataires autorisés sur les comptes liés à la relation d'affaires n° 2.

6.2.5.4 L'autorité inférieure a de plus produit au cours de la présente procédure une note interne datée du (...) 2017 au sujet d'un entretien téléphonique du même jour entre un de ses collaborateurs et le recourant 1 (pièce 18 autorité inférieure). De cette note, un paragraphe est extrait en partie comme suit : "[le recourant 1] a indiqué qu'à sa connaissance, [la recourante 4] n'a pas d'activité propre et que c'est la banque qui lui a proposé ce véhicule financier [...]".

6.2.5.5 Il ressort de ce qui précède qu'en ce qui concerne la relation d'affaires n° 2, les informations données initialement par l'AEAT sont corroborées, non seulement par le fait que la détentrice des renseignements a confirmé par écrit la position d'ayants droit économiques du recourant 1 et de la recourante 2, mais aussi par la déclaration dans ce sens de ce dernier, telle qu'elle a été retenue par l'AFC le (...) 2017.

6.2.6 Les recourants pensent convaincre du caractère erroné des informations transmises par la banque en produisant des copies de procès-verbaux (pièces 19 et 20 de leur bordereau), dont il ressort, semble-t-il, que les (...) 2018, deux réunions d'organes de la recourante 4 ont eu lieu, au cours desquelles (...).

Le Tribunal ne peut cependant retenir pour probantes dites pièces. Il n'est que de constater qu'elles paraissent avoir été établies les (...) 2018 soit

plus de trois ans après la période pertinente. A cet égard, il sied en sus de relever que la recourante 4 a été fondée en 2007.

Ces documents peuvent alors attester d'une décision relative à l'émission d'actions nouvelles, laquelle serait survenue en (...) 2018, ainsi que d'une composition différente de l'actionnariat dès cet instant. En revanche, ils n'apportent pas d'élément pouvant contredire avec une vraisemblance prépondérante l'appréciation qui précède quant à l'identification des positions des parties, ici activement ou passivement concernées, pendant les périodes visées par les requêtes d'assistance.

6.2.7 En résumé, le Tribunal juge que les faits allégués par les recourants, quand bien même ils s'avèreraient établis pour une période postérieure à celle visée par les demandes, ne mettent pas en doute l'état de fait constaté dans celles-ci. Ce dernier du reste se vérifie avec suffisamment de vraisemblance au contraire des déclarations divergentes des recourants, et de ses mandataires, à l'égard de la recourante 4, de sorte qu'en définitive, il paraît effectif que le recourant 1 et la recourante 2 étaient les ayants droit économiques de la relation d'affaires n° 2 et les signataires autorisés dans celle-ci durant la période concernée.

6.3

Dans le prolongement de ce qui précède, le TAF en vient à examiner la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis et susceptibles d'être transmis.

A cet effet, il y a lieu d'évoquer à nouveau les objectifs poursuivis par les demandes de l'autorité requérante. Celle-ci souhaite obtenir des renseignements décisifs afin d'établir de manière correcte l'impôt sur le revenu des recourants 1 et 2, (...), et l'impôt sur les sociétés de la recourante 3. Dans le cadre de ce but, l'AEAT cherche à connaître des comptes bancaires détenus auprès de la détentrice des renseignements par les recourants en tant que titulaires ou signataires autorisés. L'Etat requérant sollicite dès lors formellement le détail et les extraits bancaires de comptes.

6.3.1

6.3.1.1 Du côté de la relation d'affaires n° 1, seule la qualité de la recourante 2 est contestée. Les recourants arguent qu'elle ne saurait être considérée comme bénéficiaire économique des valeurs patrimoniales comptabilisées bien qu'elle soit mentionnée sur le formulaire d'identification de l'ayant droit économique (dit formulaire A ; cf. annexe 20 modifiée de la

pièce 31, AFC). Ils tirent cette conclusion du fait que cette pièce est uniquement signée par le recourant 1.

Ils considèrent par ailleurs que le caviardage par l'autorité inférieure de la date à laquelle a été apposée la signature n'est pas usuel et altère la valeur probante dudit document.

6.3.1.2 A suivre les recourants, la recourante 2 n'aurait jamais eu la qualité d'ayant droit économique, ce contrairement à l'indication de l'autorité requérante et à la confirmation, par la production du document contesté notamment, de la détentrice des renseignements. Leurs arguments toutefois ne sont pas convaincants.

Premièrement, lors de l'établissement de la relation d'affaires n° 1 souscrite par la recourante 3, la banque devait requérir de cette dernière l'identification des personnes physiques détentrices des droits économiques sur les valeurs patrimoniales (cf. art. 4 LBA). En l'occurrence, c'est précisément ce qui a été effectué puisque le recourant 1 (...), a déclaré, par écrit, que (...) étaient les ayants droit économiques.

Deuxièmement, il sied de constater à la lecture du formulaire A que la recourante 3 (...), s'engageait alors à communiquer spontanément toute modification à la banque, éventuellement quant à ce qui figure au paragraphe précédent. Or, selon toute vraisemblance, cela n'a été ni le cas ni nécessaire.

Troisièmement, le recourant 1 s'est engagé au-dessous d'une indication selon laquelle le fait de remplir intentionnellement le formulaire A de manière erronée est punissable en vertu l'art. 251 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0). Dans ces circonstances, la signature unique dont se réclament les recourants, ne leur en déplaise, renforce au contraire la valeur probante du titre. Celui-ci a dès lors de manière tout à fait plausible été dûment rempli.

6.3.1.3 (...)

6.3.1.4 Partant, en tant qu'il peut être affirmé que le recourant 1 et la recourante 2 sont les ayants droit économiques des fonds présentés lors de la relation d'affaires n° 1, plus spécifiquement enregistrés sur les comptes sous-jacents et tenus au nom de la recourante 3, les détails figurant dans

la documentation y relative sont vraisemblablement pertinents pour permettre à l'autorité requérante d'établir une taxation exacte de l'ensemble de ces personnes.

6.3.2

6.3.2.1 Relativement à la relation d'affaires n° 2, les parties recourantes argumentent sur la qualité de la recourante 4 dans la présente cause. Si l'on applique leur raisonnement, elle serait une personne tierce aux investigations de l'AEAT menées contre les recourants 1, 2 et 3, sur lesquels portent les demandes. En outre, le fait qu'elle ait son siège (...) empêcherait qu'une enquête ou un contrôle fiscal soit initié en Espagne à son encontre et partant qu'elle puisse être visée par une demande de cet Etat, hormis sous certaines conditions estimées non remplies en l'occurrence.

De cette démonstration, il devrait être conclu à l'existence d'une "pêche aux renseignements" et à l'absence de vraisemblable pertinence des renseignements tirés de la relation d'affaires n° 2 pour une imposition en Espagne, de manière générale, et pour l'évaluation, dans ce pays également, de la situation fiscale tant des recourants 1, 2 et 3 que de la recourante 4.

6.3.2.2 Il convient partant de se demander si la recourante 4 peut être considérée comme une partie tierce à la présente procédure d'assistance administrative et, le cas échéant, si la Suisse peut refuser d'entrer en matière sur les requêtes litigieuses.

6.3.2.3 Certes, il faut relever avec les recourants que la recourante 4 n'est pas visée en tant que personne concernée, au sens formel, dans les demandes de l'autorité requérante.

Ceci toutefois, ni le fait que son assujettissement ne soit invoqué par l'Espagne, n'impliquent qu'elle ne soit pas concernée matériellement et que des informations à son sujet ne puissent être transmises. Il reste en effet encore à analyser si les renseignements la concernant peuvent être déterminants pour l'imposition des recourants 1, 2 et 3, lesquels sont visés expressément en tant que contribuables espagnols par les demandes.

Il sied de rappeler à cet égard que l'AEAT a indiqué dans deux de ses requêtes (cf. demandes 1 et 2 ; supra **A.b**) que le recourant 1 est également l'ayant droit économique ("ultimate beneficial owner") de la recourante 4, ce qui, on l'a vu, est prouvé en l'occurrence avec suffisamment de vraisemblance (supra consid. 6.2.5 à 6.2.7).

Dès lors que le détail de la relation d'affaires n° 2 se rapporte à une entité dominée économiquement, pour le moins par le recourant 1, les informations y relatives sont potentiellement de nature à être prises en compte dans une procédure en Espagne portant sur les impôts le concernant (cf. dans ce sens supra consid. 5.3.3).

Concrètement en outre, il est symptomatique de constater les multiples prélèvements effectués directement par la détentrices des renseignements et référencés dans un des relevés de compte avec la précision suivante : (...) (cf. pièce 6 et annexe 21 modifiée de la pièce 31, AFC [...]). En effet, ils illustrent le fait qu'en exécution d'un mandat de gestion d'instruments financiers – qui n'est manifestement pas totalement étranger à l'Espagne – des services ont été convenus et fournis moyennant des coûts prélevés dans le cadre de la relation d'affaires n° 2, détenue par la recourante 4, et apparemment dont bénéficiait économiquement le recourant 1.

Ainsi, les informations requises, en particulier les revenus éventuels ayant découlés de cette gestion, pouvaient et seraient potentiellement propres à être utilisés dans une procédure fiscale espagnole.

6.3.2.4 Au demeurant, dans la mesure où l'AEAT a aussi indiqué que le recourant 1 aurait déclaré dans certains documents être l'ayant droit économique, cette fois de la recourante 3, dont la recourante 4 détiendrait une participation (voir supra **A.a**), une possibilité raisonnable existe, dans cette optique également, que les renseignements requis se révéleront pertinents pour apprécier l'activité menée ainsi que le but poursuivi par dite entité afin, également, de connaître de la situation fiscale de la recourante 3 et du recourant 1.

6.3.2.5 En conclusion, sans trancher au fond et de manière plus spécifique quels ont effectivement été les rôles des différentes parties prenantes, il y a lieu de retenir un lien évident entre les recourants 1, 2 et 3 et la recourante 4. Partant, le caviardage de toutes les informations sur cette entité, lesquelles permettraient potentiellement de définir en matière fiscale les contours de ce rapport, rendrait vide de sens les demandes espagnoles et par conséquent n'est pas justifié.

Si les recourants cependant entendent ensuite contester, en tenant compte de la législation espagnole, la prise en compte éventuelle des informations en question dans leur taxation respective, il leur reviendra, cas échéant, de développer leur démonstration par devant les autorités et tribunaux fiscaux

de ce pays (voir les arrêts du TAF A-4592/2018 du 22 mars 2019 consid. 4.6 et A-6037 du 8 janvier 2019 consid. 4.1.4.1).

6.4

6.4.1 Les parties recourantes font de plus grief à l'AFC de ne pas avoir caviardé des données relatives à d'éventuels autres tiers non concernés et qui ne ressortent pas des demandes. Dans la mesure où les propres intérêts des recourants peuvent également être concernés, il convient d'entrer en matière sur ce grief, dont on pourrait de prime abord considérer qu'il est irrecevable s'il devait servir uniquement les intérêts d'un tiers (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 1.3).

6.4.2 Avant d'examiner cette question, il sied de remarquer que l'autorité inférieure a indiqué dans les dispositifs des deux décisions finales que des caviardages portant sur des informations non couvertes par les demandes et sur des tiers non concernés ont été effectués dans les documents qui seront transmis à l'autorité requérante.

Ensuite, il convient de rappeler que, pour ce type de grief, des remarques générales sans démonstration d'une incidence concrète pour les parties ne suffisent en principe pas ; il convient plutôt de préciser dans chaque pièce les noms à caviarder et d'expliquer en détail les raisons pour ce faire (cf. supra consid. 5.3.7).

6.4.3 En l'occurrence, il n'est point relevé par les recourants, tant dans leurs mémoires de recours qu'au sein de leurs répliques, à quelles éventuelles données ils se réfèrent. Il leur aurait à tout le moins appartenu de motiver de manière concrète leur motif. Il faut donc concéder que le moyen invoqué ne peut qu'être rejeté.

6.5

6.5.1 Dans un ultime grief ayant trait à la pertinence vraisemblable des renseignements, soulevé par surabondance, les parties recourantes considèrent que certaines informations concernant la recourante 4 ne sont pas couvertes par la période pour laquelle l'assistance est requise. Plus spécifiquement, le relevé de fortune au 31 décembre 2011 (annexe 21 modifiée de la pièce 31, AFC), dont la transmission est envisagée, est concerné par cette plainte.

Compte tenu du fait que les trois requêtes de l'autorité espagnole portent sur les périodes fiscales 2012 à 2015, le Tribunal relève avec les recourants que la transmission de toute information susceptible de donner des indications sur l'évolution de la fortune des contribuables en 2011 et sur des opérations effectuées sur les comptes concernés durant cette année est proscrite (cf. dans ce sens supra consid. 5.2.4).

Si les recourants reconnaissent en l'occurrence que l'AFC a effectué des caviardages supplémentaires, ils ne précisent pas quelle information éventuelle susceptible de donner des indications relatives à l'année 2011 (cf. réplique p. 5) pourrait être transmise.

6.5.2 (...)

6.5.3 Pour le surplus, le TAF est d'avis que la transmission du relevé de fortune au 31 décembre 2011 fournit à l'autorité requérante l'information qu'elle aurait obtenue si des états de fortune au 1^{er} janvier 2012 lui étaient remis. Elle est partant admissible sous l'angle de la pertinence vraisemblable.

6.5.4 Compte tenu de ce qui précède, ce grief des recourants est très partiellement admis.

7.

7.1 Sur un autre plan, les recourants invoquent une violation du principe de la spécialité. En reprenant pour l'essentiel leur argumentation au sujet de l'absence de liens entre les recourants 1, 2 et 3 et la recourante 4, ils reprochent à l'Espagne le fait que "si [elle] devait avoir un intérêt autre dans le cas particulier", elle ne le précise pas clairement. Il paraîtrait dès lors justifié de se demander si les informations qui seraient transmises par la Suisse ne serviraient pas à d'autres fins que celles prévues par la CDI CH-ES. Selon eux, ce faisant, et en l'absence de garanties expresses données par dit pays dans les demandes, il existe un doute indéniable quant au respect par l'Espagne du principe de spécialité (cf. p. 15 des recours).

Ils considèrent en sus que la précision apportée par l'AEAT dans le texte accompagnant ses requêtes suivant laquelle "toutes les informations reçues en relation avec les demandes d'assistance administrative en matière fiscale seront maintenues confidentielles et utilisées uniquement dans les buts autorisés par la CDI CH-ES" n'est pas une garantie suffisante (cf. p. 3 des répliques).

7.2 Dans la lignée des considérants exposés précédemment au sujet notamment du principe de la confiance (cf. supra consid. 4 et 6.2.2), il sied de rappeler avant toute chose que les indications de l'Etat requérant sont présumées formulées de bonne foi.

En l'occurrence, lors du dépôt des demandes litigieuses, l'autorité requérante a expressément précisé que celles-ci sont effectuées conformément aux termes de la CDI CH-ES. Or, l'on ne voit pas quelle raison justifierait de considérer que l'Espagne, liée avec la Suisse par dite convention, ne respectera pas le principe précité.

Les recourants tentent en vain d'apporter une telle preuve en se référant à leurs arguments relatifs au grief, à présent écarté, d'une absence d'informations vraisemblablement pertinentes.

Dans la mesure également où les termes qu'ils emploient laissent entendre qu'ils entrent dans des considérations qui ne sauraient être suivies, sous peine de retenir des faits non établis, aucun élément ne permet en l'espèce à la Suisse de remettre en cause la déclaration de l'AEAT et la réalisation du principe de la spécialité.

8.

A propos du principe de la subsidiarité en lien avec celui de la bonne foi, le raisonnement suivi ci-avant s'applique mutatis mutandis.

Au demeurant, il sied de relever que l'autorité requérante a déclaré que les moyens de collecte du renseignement prévus par sa procédure interne avaient été épuisés et expliqué, plus particulièrement, que ses agents du fisc avaient tenté d'obtenir la collaboration (...).

En pareille circonstance, l'affirmation des recourants suivant laquelle "ni [le recourant 1], ni [la recourante 2] n'ont été interrogés par les autorités espagnoles sur la conformité de leur situation fiscale" doit être relativisée, et ne permet pas, quoiqu'il en soit, une remise en cause de la réalisation du principe de la subsidiarité.

9.

9.1 Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à admettre très partiellement les recours au sens du considérant 6.5.2 et à les rejeter pour le surplus.

9.2 Les recourants, qui n'obtiennent gain de cause que sur un point très marginal, et qui succombent dans une très large mesure, doivent supporter

les frais de procédure. Compte tenu de la jonction des deux procédures, ceux-ci peuvent cependant être réduits et sont fixés en définitive à 6 000 francs (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 sont mis conjointement à la charge des recourants, qui les supportent à parts égales et solidairement, et imputés sur le montant de 10 008 francs versé à titre d'avance de frais. Le solde, pour 4 008 francs, sera restitué aux recourants une fois le présent jugement entré en force. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

10.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou 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.

Les causes A-2463/2018 et A-2465/2018 sont jointes sous un seul numéro de référence (A-2463/2018).

2.

Les recours sont très partiellement admis au sens du considérant 6.5.2. Ils sont rejetés pour le surplus.

3.

Les frais de procédure de 6 000 (six mille) francs sont mis à la charge des recourants et sont imputés sur l'avance de frais de 10 008 (dix mille huit) francs déjà versée par eux. Le solde de cette avance, soit 4 008 (quatre mille huit) francs, sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

John Romand

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 :