



Cour I
A-6733/2015

Arrêt du 29 juin 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par Maître Ramon Rodriguez,
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.**

A.a Le *** 2015, l'office national espagnol de lutte contre la fraude fiscale (ci-après : autorité requérante) a adressé à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) une demande d'assistance administrative en matière fiscale, couvrant l'année 2013, concernant un numéro d'une carte de crédit (***) émise par B. _____ (ci-après: banque A) dont le titulaire lui est inconnu. En substance, l'autorité fiscale espagnole souhaite connaître l'identité de la ou des personne(s) inscrite(s) comme détentrice(s) de la carte de crédit, les références du compte bancaire lié à cette carte, l'identité des personnes enregistrées comme titulaires et/ou ayants droit économiques de ce compte ainsi que les références de tout autre compte bancaire enregistré auprès de la banque A sous le nom d'une de ces personnes.

A.b A l'appui de sa demande, l'autorité requérante expliquait soupçonner le détenteur de la carte de crédit d'être un résident espagnol soumis à l'impôt en Espagne. En effet, ses investigations auraient montré de fréquents retraits d'argent liquide (109 transactions en un an), tous localisés à X. _____, pour un total de 100'000 euros, sans que la carte de crédit ne soit jamais utilisée dans des établissements commerciaux espagnols où l'identification du détenteur aurait été possible.

B.

La banque A a donné suite, le 20 avril 2015, à l'ordonnance de production de l'AFC, qui a été informée du nom de A. _____ (ci-après: recourant) ainsi que du fait que le compte de la carte de crédit citée avait été crédité depuis un compte ouvert auprès de C. _____ (ci-après: banque B). Le 8 juin 2015, la banque A a produit les documents requis. L'AFC a envoyé une ordonnance de production à la banque B notamment le 18 juin 2015.

C.

Par courrier du 26 juin 2015, Me Ramon Rodriguez a informé l'AFC qu'il représente le recourant, qui a souhaité prendre part à la procédure.

D.

Le 1^{er} juillet 2015, la banque B a indiqué à l'AFC que le recourant et une autre personne (voir cause parallèle A-6306/2015) domiciliée à la même adresse que lui en Espagne étaient ayants droit économiques du compte n. ***, dont la titulaire est D. _____.

E.

Par courrier du 24 juillet 2015, l'AFC a octroyé un accès au dossier au recourant afin qu'il fasse valoir son droit d'être entendu, tout particulièrement à l'égard des informations que l'AFC envisageait de transmettre à l'étranger. Par pli du 7 août 2015, le recourant s'est opposé à l'octroi de l'assistance.

F.

Par décision finale du 16 septembre 2015 notifiée au recourant, l'AFC a accordé l'assistance à l'autorité requérante concernant le recourant (ch. 1 du dispositif de la décision). Selon la décision, l'AFC envisage d'informer l'autorité requérante des points suivants: a) le recourant (son nom, sa date de naissance et son adresse en Espagne sont indiqués) est titulaire de la carte de crédit "****", selon les informations fournies par la banque A et la banque B; b) cette carte de crédit est liée au compte n. *** détenu auprès de la banque B; c) le titulaire du compte n. *** est une "société domiciliée ****". Le recourant est l'un des ayants droit économiques dudit compte (ch. 2 du dispositif de la décision).

Suite à une erreur de plume et par rectification du 25 septembre 2015 au sens de l'art. 69 al. 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), l'AFC a amendé notamment le dispositif de cette décision (le n. "****" doit se comprendre comme "****").

G.

Par recours du 16 octobre 2015 déposé au Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal), le recourant a demandé l'annulation de la décision du 16 septembre 2015 (telle que rectifiée le 25 septembre 2015), sous suite de frais et dépens. Le 2 décembre 2015, l'intégralité du contenu de la requête d'assistance ainsi que des échanges entre autorités ont été portés à la connaissance du recourant, conformément à son droit d'accès au dossier résultant de l'arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015. Par réponse du 22 décembre 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la condamnation de la partie recourante à tous les frais et dépens. A la même date, l'AFC a envoyé au recourant deux pièces supplémentaires (des correspondances échangées entre l'AFC et la banque B en mai 2015).

L'arrêt de la cause parallèle A-6306/2015 a été rendu le 15 mai 2017.

Droit :**1.**

1.1 Sauf exception (voir 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 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir aussi art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). 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).

1.2 Le recours, déposé le 16 octobre 2015, répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le requérant disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours.

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 (art. 62 al. 4 PA). 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, 121 V 204 consid. 6c).

3.

Selon la jurisprudence, l'interprétation et l'application d'une convention de double imposition suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990). Ces principes, notamment celui de la bonne foi, ont été rappelés et exposés dans l'arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 (ci-après: arrêt A-6306/2015). Il y a donc simplement lieu ici de renvoyer au consid. 3 de cet arrêt, qui expose en détail les articles et règles pertinents.

4.

4.1 L'assistance administrative avec l'Espagne est actuellement régie par l'art. 25bis de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après: CDI-ES, RS 0.672.933.21) et par le par. 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 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1^{er} juin 2007 (RO 2007 2199) (voir message du 6 septembre 2006 concernant un protocole modifiant la CDI-ES, FF 2006 7281). Elles ont ensuite été modifiées 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 (voir message du 23 novembre 2011 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI-ES, FF 2011 8391; arrêt du TAF 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-6306/2015 consid. 4.1, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2, A-4941/2015 du 24 février 2016), de sorte que la présente affaire est soumise aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

4.2 L'octroi de l'assistance administrative internationale en matière fiscale dépend d'un certain nombre de conditions de forme et de fond pertinemment exposées dans l'arrêt A-6306/2015. On ne reviendra donc pas en détail ici sur celles-ci, mais on se limitera à les rappeler et à renvoyer à cet arrêt et aux références qu'il contient pour le surplus.

4.3

4.3.1 Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES prévoit que la demande doit indiquer l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal poursuivi et, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'informations.

4.3.2 L'art. 25bis CDI-ES dans sa teneur actuelle prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements *vraisemblablement pertinents* pour appliquer les dispositions de la CDI-ES 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 (arrêts du TAF A-6306/2015 consid. 4.2.2.1, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.1, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 3).

4.3.3 La demande d'assistance 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; voir arrêt du TF

2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [destiné à la publication] consid. 6.1 et 6.3; arrêt A-6306/2015 consid. 4.2.2.2).

4.3.4 La demande d'assistance doit en outre respecter le principe de subsidiarité (par. IV ch. 1 Protocole CDI-ES; voir arrêts du TAF A-6306/2015 consid. 4.2.2.3, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.2.1, A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 5.2).

4.3.5 Conformément aux principes du droit international, la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi (voir art. 7 let. c LAAF; arrêt A-6306/2015 consid. 4.2.2.4).

4.3.6 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 25bis par. 3 et 5 CDI-ES; arrêt A-6306/2015 consid. 4.2.2.5).

5.

5.1 En l'espèce, le Tribunal examinera d'abord la question relative aux exigences de forme, tout particulièrement la condition selon laquelle le contribuable intéressé doit être identifié dans la demande d'assistance de l'autorité requérante (consid. 5.2). Ensuite, le Tribunal passera en revue les autres conditions de l'assistance (consid. 5.3 à 5.5), pour traiter finalement le point litigieux qui concerne la transmission d'informations d'un compte bancaire détenu indirectement (consid. 5.6).

5.2 Le nom du recourant n'a pas été fourni par l'autorité requérante, qui s'est limitée à citer un numéro de carte de crédit, en sollicitant des informations nominatives et bancaires à son propos. Pourtant, le par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES prévoit que la demande doit indiquer l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle. On pourrait donc se demander si le recourant, dont le nom a été fourni par la banque A, a été suffisamment identifié. Or, cette question a été tranchée dans l'arrêt A-6306/2015 consid. 5.1, notamment au consid. 5.1.6, où le Tribunal de céans a jugé, sur la base de l'arrêt du TF 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 (destiné à la publication), qu'il n'est pas nécessaire que la demande contienne le nom de la personne concernée pour que l'assistance administrative soit octroyée à l'autorité requérante. Par conséquent, la demande ici litigieuse ne saurait être rejetée au seul motif que le nom du recourant n'y figure pas, étant précisé qu'il est de toute façon exclu de retenir que la demande viole l'interdiction de la "pêche aux renseignements" (consid. 5.3 ci-dessous). Au surplus, le recourant ne se réfère pas au par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES, seul applicable ici,

mais aux termes d'un autre protocole lorsqu'il insiste – à tort – sur l'exigence selon laquelle "le nom" de la personne concernée devrait être fourni par l'autorité requérante. Comme déjà souligné (voir arrêt A-6306/2015 consid. 5.1.1 et 6.1.1), le recourant ne peut donc pas contester avec succès la décision attaquée sous cet angle.

La demande d'assistance ici discutée n'est certes pas parfaitement identique à celle exposée dans l'arrêt A-6306/2015 let. A.b (voir let. A.b ci-dessus), mais les deux demandes ont les mêmes caractéristiques essentielles (voir let. A.a ci-dessus et arrêt A-6306/2015 let. A.a). Partant, il faut retenir ici aussi que les autres conditions formelles de l'assistance sont remplies, compte tenu de la précision de la demande (voir arrêt A-6306/2015 consid. 5.2).

5.3 En outre, dans la mesure où le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014 [ci-après: Commentaire]; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales), tout particulièrement le Commentaire, peuvent éclairer l'interprétation de l'art. 25bis CDI-ES (arrêt du TF 2C_411-418/2016 du 13 février 2017 [destiné à la publication] consid. 4.1; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.6), il faut retenir que l'Etat requérant a fait valoir suffisamment de points de rattachement fiscal et l'ensemble des éléments qu'il cite – notamment le numéro de carte de crédit, le lieu, la fréquence et le montant des retraits d'argent, la banque intéressée – est propre à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Il y a donc lieu de juger que la demande telle que formulée par l'autorité requérante ne constitue pas une pêche aux renseignements (voir arrêt A-6306/2015 consid. 6.1).

5.4 Par ailleurs, la condition de la pertinence vraisemblable est également réalisée dans la mesure où il est manifeste que les renseignements demandés ont un lien de connexité avec les circonstances présentées et sont de nature à être utilisés dans la procédure étrangère (voir arrêt A-6306/2015 consid. 6.2).

5.5 Enfin, rien ne remet en cause ici le respect du principe de subsidiarité, du principe de la bonne foi, ni des règles de procédure de l'Etat requérant (voir arrêt A-6306/2015 consid. 6.3).

5.6 Le dernier point litigieux concerne la transmission des références du compte bancaire dont le recourant n'est qu'ayant droit économique, sans toutefois être titulaire.

L'ancienne jurisprudence du Tribunal de céans (voir notamment arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014), qui impliquait en particulier que l'AFC ne pouvait chercher à connaître le nom des bénéficiaires économiques d'un compte (voir art. 127 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11]), du moins lorsqu'il n'existait aucun indice qu'un délit pénal fiscal au sens du droit suisse avait été commis, a été cassée par le Tribunal fédéral. Désormais, on retient que l'AFC n'est pas liée par les règles de la procédure fiscale suisse et qu'elle peut en principe transmettre toutes les informations bancaires vraisemblablement pertinentes à l'Etat requérant, sur la base de la disposition conventionnelle topique, in casu l'art. 25bis par. 5 CDI-ES (ATF 142 II 161 consid. 4.5 ss; voir arrêt A-6306/2015 consid. 6.4.1 et les réf. citées).

Par conséquent, les informations demandées au sujet de comptes bancaires détenus *même indirectement*, comme en l'espèce, par la personne concernée sont vraisemblablement pertinentes pour la taxation de cette personne dans l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 13). Ceci implique que le recourant ne peut tirer argument du fait qu'il n'est que l'un des ayants droit économiques du compte concerné pour s'opposer à la transmission de son nom.

L'art. 4 al. 3 LAAF, dont les limites doivent être comprises de manière restrictive, dans l'ancienne aussi bien que dans la nouvelle teneur de l'article, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017 (RO 2016 5059), ne change rien à cette conclusion, la condition – remplie en l'occurrence – de la vraisemblable pertinence des informations à transmettre étant déterminante ici (voir arrêt A-6306/2015 consid. 6.4.2 s.).

Au surplus, le recourant ne peut pas non plus valablement s'opposer à la transmission du nom de la banque B et du numéro de compte lié à celle-ci, pas plus qu'à la mention du siège fiscal de la société titulaire du compte.

Dans son arrêt A-6306/2015 consid. 6.4.4, le Tribunal a remarqué que l'autorité inférieure n'avait pas donné suite – sans en expliquer le motif – à la demande de l'autorité requérante, qui exigeait également le nom de ladite société. Cela étant, le Tribunal de céans a renoncé, dans ladite cause, à entreprendre une *reformatio in pejus*. Ici, l'autorité inférieure ne fournit pas non plus le nom de la société. Le Tribunal renonce toutefois, à l'instar

de ce qu'il a retenu dans l'arrêt A-6306/2015, à procéder à une reformatio in pejus.

5.7 La décision litigieuse est conforme aux règles applicables, de sorte qu'elle est fondée en tous points de vue. Le recours doit ainsi être rejeté.

6.

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure qui se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario, art. 7 al. 3 FITAF).

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

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)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Lysandre Papadopoulos

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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :