Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-2341/2016

Arrêt du 1er décembre 2016

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A._____,**
2. **B._____,**
les deux représentés par Maître Guy Stanislas,
recourants,

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).

Vu

A.
la demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale de l'autorité requérante espagnole (ci-après: autorité requérante) du 27 novembre 2013 en vue d'obtenir des renseignements au sujet de deux contribuables espagnols, à savoir A._____ (ci-après: recourant 1) et B._____ (ci-après: recourante 2, ensemble avec le recourant 1: recourants), société ayant son siège en Espagne et dont le but est le commerce de machines d'imprimerie,

les informations également sollicitées de la société panaméenne C._____ "INC", dont l'agent indiqué en Suisse est D._____ "INC", sise à X._____,

les années et impôts espagnols concernés, à savoir l'impôt sur le revenu individuel de 2007 à 2010 inclus ainsi que l'impôt sur les sociétés de 2008 à 2010 inclus,

la présentation des faits, pièces à l'appui, de l'autorité requérante, à savoir notamment

> que le recourant 1 aurait faussement indiqué être domicilié au Royaume-Uni en 2008 et 2009,
>
> que la recourante 2 aurait versé plusieurs centaines de milliers d'euros en deux fois en 2007 et 2009 sur un compte irlandais de E._____, qui aurait à son tour versé deux montants équivalents en 2009 à la société panaméenne C._____ "SA" sur un compte suisse IBAN *** (ci-après: compte A) auprès de la banque, C._____ SA ayant émis des factures pour des presses à imprimer par le biais de son représentant, D._____ "SA", sise à X._____,
>
> que les biens auraient été envoyés vraisemblablement en 2008 et 2009 à des sociétés qui seraient en partie détenues par le recourant 1, qui aurait organisé les transactions incriminées, alors que E._____ n'aurait jamais été véritablement propriétaire des biens,
>
> que le recourant 1 aurait commis une infraction contre le trésor public (art. 305 du code pénal espagnol) pour des montants évalués à plusieurs centaines de milliers d'euros,
>
> que le recourant 1 aurait hérité et serait titulaire de comptes britanniques à partir desquels des virements de plusieurs centaines de milliers d'euros auraient été effectués en faveur de ses comptes espagnols en 2008 et 2010,

l'autorité requérante, qui dit avoir besoin de clarifications au sujet

de la destination ultime des montants ayant transité entre la recourante 2, E._____ et C._____ INC,

du propriétaire réel des biens évoqués,

du rôle de C._____ INC, en particulier si elle dispose d'une activité réelle ou ne fait que détenir le compte A afin d'obscurcir le déroulement de la transaction évoquée,

de l'impôt versé suite à l'opération,

les documents du registre du commerce, les informations commerciales et fiscales, comptables et bancaires sollicitées, pour les années 2007 à 2010, au sujet de C._____ INC (c/o D._____ SA), respectivement de D._____ SA,

B.

B.a

la missive du 4 février 2014 envoyée par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) à l'autorité requérante, qui a été informée de ce que la fraude fiscale ou l'infraction équivalente ne ressortaient pas suffisamment de la motivation de la demande, contrairement à ce que prévoit pourtant 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), dans la teneur qu'il avait lorsqu'il a été introduit dans la CDI-ES en 2006 (voir consid. 2.1 et 2.4.1 ci-dessous),

les informations complémentaires envoyées le 25 mars 2014 à l'AFC par l'autorité requérante; la réponse du 6 mai 2014 de l'AFC, qui demande encore d'autres informations,

B.b

les compléments envoyés le 12 juin 2014 par l'autorité requérante, qui dit que les procédures fiscales de 2008 et 2010 sont closes (*have been finished*), de sorte que plus aucune information n'est requise concernant ces deux années,

les autres allégués, selon lesquels les évaluations fiscales (*tax assessments*) émises pour 2009 excluent les transactions instruites selon la demande d'informations; l'aveu du recourant 1, qui admettrait avoir été résident fiscal espagnol plutôt que britannique,

C.

l'ordonnance de production envoyée par l'AFC à la banque le 11 mars 2015 en vue d'obtenir des informations du compte A de C._____ INC pour l'année 2009,

la production des documents requis par courrier du 24 mars 2015 au sujet de comptes au nom de C._____ INC, à savoir le compte *** (ci-après: compte B) et *** (ci-après: compte C), y compris certains documents relatifs aux signatures et aux procurations bancaires (pièce 12 du dossier de l'AFC, p. 20 ss),

D.
les publications dans la Feuille fédérale du *** 2015 à l'attention du recourant 1, respectivement de C._____ INC, avec fixation d'un délai de 10 jours pour faire valoir le droit d'être entendu; la publication similaire à l'attention de la recourante 2 le *** 2015,

la publication, destinée aux trois personnes susvisées, de la décision finale le *** 2015 accordant l'assistance à l'autorité requérante concernant les recourants,

la constitution de Me Stanislas à la défense du recourant 1 par courrier du *** 2015 à l'AFC; la transmission des pièces du dossier au recourant 1 par courrier de l'AFC du 2 juin 2015; le recours du recourant 1 du *** 2015 contre la décision évoquée et l'ouverture de la cause A-3877/2015 par le Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal); l'information du 9 juillet 2015 du Tribunal par Me Stanislas de ce qu'il représente la recourante 2; la décision de révocation du *** 2015 de la décision du *** 2015 en vue de rouvrir la procédure de première instance; la notification de cette décision aux recourants par le biais de leur avocat et à C._____ INC par la voie de la Feuille fédérale le *** 2015,

la décision de radiation du Tribunal du 18 août 2015 dans la cause A-3877/2015,

E.
l'entretien téléphonique du 21 octobre 2015 de l'AFC avec une collaboratrice de D._____ SA, selon laquelle C._____ SA a été dissoute, cette dissolution ayant été demandée le 23 septembre 2013 avant d'intervenir quelques jours plus tard (pièce 40 du dossier de l'AFC [note au dossier]),

F.

la transmission aux recourants par l'AFC des pièces du dossier le 10 novembre 2015,

l'opposition des recourants à la transmission des informations le 18 décembre 2015, en tant que le recourant 1 aurait un domicile en Suisse, que le contrôle fiscal de 2009 serait clos et qu'il n'y aurait aucune explication probante quant à la fraude fiscale ou à l'acte analogue allégués,

G.
l'e-mail du 14 janvier 2016 de l'AFC à l'autorité requérante, sollicitée sur la question de la clôture prétendue ci-dessus; la réponse du 29 janvier 2016 de ladite autorité, selon laquelle l'évaluation fiscale du recourant 1 n'est que provisoire (*provisional nature of the tax assessment*), une évaluation définitive n'ayant pas pu être établie en raison du manque d'informations de l'étranger (pièce 45 du dossier de l'AFC),

H.
la décision finale du 14 mars 2016 notifiée aux recourants par l'AFC, qui décide d'accorder l'assistance administrative à l'autorité requérante concernant ceux-ci,

H.a
le détail des informations à transmettre, à savoir, au sujet de C._____ SA (c/o D._____ SA):

> pour ce qui est des documents constitutifs de la société (*Register information*) de 2008-2010, des informations relatives à l'activité de C._____ SA de 2008-2010 et de ses informations comptables de 2007-2010, ces informations ne sont pas disponibles en Suisse puisque C._____ SA est incorporée au Panama (ch. 2, C._____, let. a à h du dispositif),
>
> pour les informations bancaires 2008-2010, les références, avec relevés (annexe 1) du compte B et du compte C ouverts auprès de la banque (ch. 2, C._____, let. i du dispositif),
>
> pour ce qui est des documents d'opérations commerciales de 2008-2010, ces informations ne sont pas disponibles en Suisse puisque C._____ SA est incorporée au Panama et la recourante 2 en Espagne (ch. 2, C._____, let. j à l du dispositif),
>
> quant au détenteur réel ou bénéficiaire ultime de C._____ SA en 2008-2010 ainsi que les communications avec ces derniers ou des administrateurs, ces informations ne sont pas disponibles en Suisse puisque C._____ SA est incorporée au Panama (ch. 2, C._____, let. m et n du dispositif),

H.b
le détail des informations à transmettre au sujet de D._____ SA, en l'occurrence:

> quant aux documents constitutifs de la société (*Register information*), un extrait public du registre du commerce suisse (annexe 2) (ch. 2, D._____, let. a du dispositif),
>
> pour ce qui est des informations relatives à l'activité de D._____ SA dans laquelle C._____ SA est intervenue de 2008-2010 et des informations comptables remises par C._____ SA de 2008-2010, ces informations ne sont pas disponibles en Suisse puisque C._____ SA est incorporée au Panama (ch. 2, D._____, let. b à d du dispositif),
>
> pour ce qui est des documents d'opérations commerciales, notamment les services de représentation offerts à C._____ SA ou à une personne liée (comme le recourant 1) et les factures émises par D._____ SA ainsi que les communication de cette dernière avec diverses personnes, l'AFC répond que dans la mesure où le rôle de D._____ SA (hormis le fait d'être un "agent" de C._____ SA) n'a pas été plus étayé dans la demande, elle ne voit pas de pertinence vraisemblable (*forseeably relevance*) des informations sollicitées en lien avec la société suisse et considère dès lors que ces informations doivent être collectées auprès de C._____ SA au Panama (ch. 2, D._____, let. e à j du dispositif),

H.c
le caviardage portant sur des informations non couvertes par la demande et/ou sur des tiers non concernés auquel il a été procédé (ch. 2 in fine du dispositif),

I.
le recours du 15 avril 2016 parvenu au Tribunal par lequel les recourants concluent, avec suite de dépens, principalement à l'admission du recours et à l'annulation de la décision du 14 mars 2016,

la réponse de l'AFC du 2 juin 2016, qui conclut au rejet du recours; la réplique des recourants du 8 juillet 2016 et leur conclusion subsidiaire nouvelle; la duplique de l'AFC du 15 août 2016, qui persiste; la transmission de cette écriture aux recourants par ordonnance du 18 août 2016,

les autres faits pertinents, repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent,

et considérant

1.
1.1.
que l'assistance administrative en matière fiscale internationale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1), entrée en vigueur le 1er février 2013,

que l'art. 24 LAAF prévoit que la LAAF s'applique aux demandes déposées après son entrée en vigueur; que la demande d'assistance litigieuse, datée du 27 novembre 2013 et reçue par l'AFC le 9 décembre 2013, entre ainsi dans le champ d'application de cette loi,

que le Tribunal est compétent pour statuer sur le présent recours (art. 32 s. de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]),

que la présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF),

que le recours répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]),

que les recourants jouissent sans conteste de la qualité pour recourir (art. 14 al. 1 et 2, 19 al. 2 LAAF; art. 48 PA),

qu'il y a lieu d'entrer en matière,

1.2.
que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition (art. 49, art. 62 al. 4 PA),

2.
2.1.
que l'assistance administrative avec l’Espagne est actuellement régie par l'art. 25bis CDI-ES 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),

que ces dispositions ont été introduites par un protocole du 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1er juin 2007 (RO 2007 2199) (voir le message du 6 septembre 2006 concernant un protocole modifiant la convention de

double imposition entre la Suisse et l'Espagne du 26 avril 1966 en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, FF 2006 7281); que la teneur de ces dispositions selon ledit protocole est exposée ci-dessous (consid. 2.4.1),

qu'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 le message du 23 novembre 2011 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, FF 2011 8391); que 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 (arrêt du TAF A- 3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 3),

que, 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; arrêt du TAF A- 3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2),

que l'art. 25bis CDI-ES et le par. IV du Protocole CDI-ES, dans leur teneur selon le protocole du 29 juin 2006 (ci-après: art. 25bis CDI-ES [2006], respectivement par. IV du Protocole CDI-ES [2006]), continuent d'être applicables aux cas de fraude fiscale ou infraction équivalente commis dès le 29 juin 2006 jusqu'à ce que le protocole du 27 juillet 2011 soit applicable, soit jusqu'au 31 décembre 2009 inclus (art. 13 ch. 3 du protocole du 27 juillet 2011; art. 7 ch. 4 du protocole du 29 juin 2006),

2.2.
que les demandes d'échange de renseignements font dans un premier temps l'objet d'un examen préliminaire par l'AFC; que cet examen se limite à une analyse prima facie des conditions prévues à l'art. 25bis CDI-ES [2006] en relation avec le par. IV du Protocole CDI-ES [2006] (voir arrêts du TAF A-4632/2015 du 23 mars 2016 consid. 3, A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.1),

que le Tribunal de céans a jugé que cet examen préliminaire se fonde en particulier sur l'art. 6 al. 1 et 2 LAAF relatif à la forme et au contenu de la demande d'assistance (arrêt du TAF A-5149/2015, 5150/2015 du 29 juin

2016 consid. 4.3 et 5.1.2), qui s'applique (voir consid. 1.1 ci-dessus), notamment en vertu du principe général selon lequel le nouveau droit de procédure est applicable dès son entrée en force (ATF 136 I 42 consid. 2, 129 V 113 consid. 2.2),

2.3.
que, au surplus, la demande ne doit pas s'apparenter uniquement à une recherche de preuves ("fishing expedition"; par. IV ch. 8 du Protocole CDI-ES [2006]),

2.4.
2.4.1.
que selon l'art. 25bis CDI-ES [2006], les autorités suisses et espagnoles étaient en particulier autorisées à échanger, sur demande, les renseignements nécessaires pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts sur le revenu et la fortune dans les cas de *fraude fiscale ou d'infraction équivalente* commises par un résident d'un Etat contractant ou par une personne soumise à un assujettissement fiscal limité dans un Etat contractant (art. 25bis par. 1 let. c CDI-ES [2006]; voir aussi l'art. 2 par. 1 et 2 CDI-ES, dont la teneur n'a pas été amendée),

que, en particulier, le Protocole CDI-ES [2006] précise que (par. IV ch. 5):

> "Un comportement frauduleux est en particulier présumé dans des situations où le contribuable utilise, ou a l'intention d'utiliser, un document faux à titre de preuve, et dans les situations où le contribuable recourt, ou a l'intention de recourir, à une construction mensongère (« Lügengebäude ») en vue de tromper les autorités fiscales."

qu'en outre, selon le par. IV ch. 7 Protocole CDI-ES [2006]:

> "Un échange de renseignements implique toutefois l'existence d'un lien direct entre le comportement frauduleux et la mesure d'assistance administrative requise."

qu'enfin, selon le par. IV ch. 10 Protocole CDI-ES [2006]:

> "L'Etat requis communique des renseignements lorsque l'Etat requérant a de bonnes raisons de soupçonner que le comportement en cause pourrait constituer une fraude fiscale ou une infraction équivalente. Ce soupçon de l'Etat requérant peut être fondé sur:
>
> a) des documents, authentifiés ou non, et comprenant entre autres des documents d'affaires, des livres de comptes ou des informations sur des comptes bancaires;

b) un témoignage du contribuable;

c) des renseignements obtenus d'un informateur ou d'un autre tiers qui ont été corroborés de façon indépendante ou qui par ailleurs semblent crédibles pour d'autres raisons; ou

d) des indices."

2.4.2.

que la notion de *fraude fiscale ou d'infraction équivalente* (*Steuerbetrug und ähnlichen Delikten*) de l'art. 25bis CDI-ES [2006] se retrouve aussi à l'art. 26 par. 1 de Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après: CDI-US, RS 0.672.933.61), qui régit similairement l'échange de renseignements fiscaux notamment pour prévenir les *fraudes et délits semblables* (*Betrugsdelikte und dergleichen*) portant sur un impôt visé par la CDI-US (voir arrêt du TAF A-5149/2015, 5150/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.2),

qu'on peut donc se référer aux règles établies dans le cadre de la CDI-US pour appréhender l'art. 25bis CDI-ES [2006], ce d'autant plus que le message a expressément fait état du lien entre ce dernier et la CDI-US ("comme c'est déjà le cas avec [...] les Etats-Unis [...] les informations pourront, en cas de fraude, être également échangées" [message du 6 septembre 2006 concernant un protocole modifiant la convention de double imposition entre la Suisse et l'Espagne du 26 avril 1966 en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, FF 2006 7281, 7287]),

qu'une attitude frauduleuse est réalisée lorsqu'un contribuable utilise ou a l'intention d'utiliser dans le dessein de tromper les autorités fiscales des titres faux ou falsifiés (p. ex. une double comptabilité, de fausses factures, un bilan ou un compte de pertes et profits au contenu incorrect, des commandes fictives ou en règle générale d'autres moyens de preuves falsifiés) ou une construction mensongère (voir ch. 10 du Protocole à la CDI-US [publié également au RS 0.672.933.61], reprenant les règles établies par le Tribunal fédéral à propos de la distinction entre soustraction fiscale et fraude fiscale [arrêts du TF 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 1, 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.1; arrêts du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 3.1, A-6052/2012, A-6066/2012 du 21 mai 2013 consid. 2.1.2, avec renvoi au message du 10 mars 1997 concernant une convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, FF 1997 II 977; XAVIER OBERSON, "Tax fraud or the like" selon l'art. 26 de la CDI de

1996 entre les Etats-Unis d'Amérique et la Suisse, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 81, p. 101, 117),

qu'il faut admettre un comportement astucieux lorsqu'une société de domicile est constituée dans le seul but de dissimuler les relations pertinentes au regard du droit fiscal et de tromper les autorités fiscales, pour autant que cette tromperie soit difficilement décelable pour celles-ci (*schwer durchschaubar*) (ATF 139 II 404 consid. 9.4; arrêt du TAF A-5149/2015, 5150/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.4.1; OBERSON, op. cit., p. 118 s.),

2.5.
que si on admet l'existence de soupçons fondés d'une infraction pertinente, il faut encore se poser la question de l'ampleur de la documentation à transmettre,

qu'il convient de faire référence à ce titre à la jurisprudence liée aux CDI qui se fondent – à la différence de la CDI-ES [2006] – sur le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune, dont l'art. 26 par. 1 prévoit l'échange de renseignements *vraisemblablement pertinents* (voir art. 17 al. 2 LAAF; arrêts du TAF A-5149/2015, 5150/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.7.1, A-4632/2015 du 23 mars 2016 consid. 7.1, A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 9.1),

que les noms des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande et apparaissant dans la documentation doivent être caviardés (voir art. 17 al. 2 LAAF; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s.),

3.
3.1.
qu'en l'espèce, le Tribunal applique le droit d'office dans le cadre de l'objet du litige (sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2),

que le dispositif de la décision attaquée doit se comprendre, en cas d'ambiguïté, à la lumière des considérants de la décision (arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 [confirmé par arrêt du TF 2C_469/2016 du 27 mai 2016] consid. 4.1); qu'en l'occurrence, il ressort clairement desdits considérants que l'AFC a décidé d'octroyer l'assistance uniquement pour la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2009 (consid. 5 de la décision), ce à juste titre compte tenu du retrait de la demande

d'assistance pour les années 2008 et 2010 (let. B.b ci-dessus), étant précisé que la mention des années 2007, 2008 et 2010 dans le dispositif n'est qu'une reprise des questions posées par l'autorité requérante,

que l’art. 25bis CDI-ES [2006] et le par. IV du Protocole CDI-ES [2006] s'appliquent à la présente affaire, qui concerne ainsi l'année 2009, la clause de la nation plus favorisée (*Meistbegünstigungsklausel*) ne s'appliquant pas dans une telle affaire (voir par. IV ch. 11 let. a Protocole CDI-ES [2006]; voir l'arrêt du TAF A-6600/2013 du 11 février 2014 consid. 4.2 et 5.2, qui concerne une demande fondée sur la CDI-ES pour les années 2010 à 2012 et dans lequel a été appliqué le critère de la vraisemblable pertinence prévu à l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 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 fiscale [RS 0.672.934.91]),

3.2.
que les conditions de l'art. 6 al. 1 et 2 LAAF sont remplies,

que les personnes intéressées sont identifiées; que les documents requis au sujet de C._____ INC et D._____ SA sont indiqués, tout comme le but fiscal et les motifs de la demande, D._____ SA étant une société suisse dont l'adresse est fournie (voir art. 6 al. 2 let. a à e LAAF),

que l’art. 6 al. 2 let. f LAAF exige de plus que l’Etat requérant déclare expressément que sa demande est conforme à ses propres règles légales et pratiques administratives et qu’il serait en mesure d’obtenir les renseignements demandés si ceux-ci relevaient de sa compétence; que l'autorité requérante a fourni une telle déclaration,

que l’art. 6 al. 2 let. g LAAF requiert également que l’Etat requérant confirme que le principe de subsidiarité de la procédure d’assistance est respecté; que l'autorité requérante a également fourni une telle confirmation,

3.3.
que la demande ne constitue pas une fishing expedition, compte tenu de sa précision,

3.4.
3.4.1.
qu'il appartient au Tribunal d'examiner s'il existe un cas de *fraude fiscale ou d’infraction équivalente* permettant d'octroyer l'assistance,

que lorsque l'autorité requérante allègue dans sa demande puis le 25 mars 2014 une transaction en 2009 relative à des machines d'imprimerie, dont le propriétaire actuel serait indéterminé, elle ne conteste pas l'existence de ces machines, ni leur transport vers des sociétés espagnoles (F._____ ou G._____) détenues prétendument par le recourant 1, ce qui permet d'exclure l'unique intervention de pures sociétés de domicile; que d'ailleurs, il est expressément soumis dans la demande que la recourante 2 est en possession de nombreuses machines dans ses magasins de Y._____ et de Z._____ et qu'elle aurait vendu une autre partie substantielle de ses machines, même si le propriétaire de ces machines serait en fait inconnu,

qu'il est allégué que le recourant 1 aurait interposé des sociétés dans des activités économiques pour dissimuler sa propriété sur des revenus; que la prétendue démonstration par l'autorité requérante qu'une "structure a été mise en place afin de faire sortir l'argent d'Espagne pour qu'il ne puisse faire l'objet d'une imposition dans ce pays" s'avère excessivement vague; qu'on ne voit pas de bonnes raisons de soupçonner une fraude,

que l'AFC insiste dans sa réponse, à juste titre, sur le principe de la confiance applicable dans les relations entre Etats; que néanmoins, ce principe de saurait permettre d'alléguer une fraude fiscale sans motivation; que l'AFC, dans sa duplique, renvoie à la note du 12 juin 2014 d'une dizaine de pages des autorités espagnoles, avant de conclure immédiatement que les soupçons de fraude fiscale seraient donnés ici; que cette manière d'argumenter ne suffit pas à étayer des soupçons de fraude; que d'ailleurs, à lire le courrier auquel l'AFC renvoie dans sa duplique, à savoir celui daté du 18 novembre 2015, qui contiendrait un résumé de la note évoquée, on cherche en vain une motivation étayée,

que le fait que la recourante 2, détenue majoritairement par le recourant 1, serait au centre du système frauduleux prétendu en transférant EUR XXX'XXX.- à la société irlandaise E._____ en *** 2009 ne change rien à cette conclusion; que ce montant est certes important; qu'une telle transaction à elle seule ne remplit cela dit pas les conditions de l'assistance fixées à l'art. 25bis CDI-ES [2006] et au par. IV du Protocole CDI-ES [2006],

que le fait que l'assistance ait été octroyée par l'Irlande, comme allégué dans la demande de l'autorité requérante, au sujet de E._____ n'est pas décisif, ce d'autant plus qu'il est aussi allégué que la requête envoyée au Royaume-Uni concernant une autre société (H._____, qui aurait été pro-

priétaire des machines) est toujours pendante; que de toute façon, ces procédures sont indépendantes de la présente et ne concernent pas les recourants mais des tiers à la procédure,

que la déclaration de résidence inexacte ne saurait fonder en elle-même de bonnes raisons de soupçonner un comportement qui pourrait constituer une fraude fiscale ou une infraction équivalente, ce quel que soit le contenu de l'art. 4 CDI-ES relatif au domicile fiscal,

que les faits allégués ne mettent pas en évidence une fraude ou une infraction équivalente,

3.4.2.
que les preuves soumises par l'autorité requérante n'étayent pas les faits allégués; que le 12 juin 2014, l'autorité requérante a remis des informations à l'AFC, à sa demande; que ces informations, pièces comprises, s'allongent – sans bordereau – sur plus de deux mille pages, qui comprennent des factures, des inventaires et des listes de milliers de sociétés; qu'on ne décèle pas, parmi un telle quantité de documents non organisés, de bonnes raisons de soupçonner un comportement frauduleux,

que d'ailleurs, le fait de soutenir que le recourant 1 serait le bénéficiaire ultime de C._____ INC "et/ou" (*and/or*) qu'il a fait usage de cette dernière pour dissimuler ici aussi sa propriété sur des revenus démontre bien que l'autorité requérante elle-même ne motive pas le rôle de C._____ INC joué dans la transaction, étant précisé qu'il ne suffit pas d'être bénéficiaire ultime d'une société pour que les conditions de la fraude soient remplies,

que l'utilisation de faux documents est alléguée de manière toute générale; qu'aucun document prétendument faux n'est mis en évidence,

3.4.3.
qu'a fortiori, on ne voit pas de lien direct entre un comportement frauduleux allégué du recourant 1 et la mesure d'assistance administrative requise, à savoir la recherche d'informations relatives à C._____ SA et à D._____ SA,

que le recours doit être admis et la décision litigieuse annulée,

3.4.4.
que c'est à tort que l'AFC expose, dans la partie "Bases légales" de sa décision, que l'assistance doit être octroyée dans le cas présent pour les renseignements *vraisemblablement pertinents*; qu'il est vrai que ce critère

est actuellement prévu par la CDI-ES (consid. 2.1 ci-dessus); que cela dit, il n'entre pas en ligne de compte ici puisque la condition de la *fraude fiscale ou une infraction équivalente* n'est pas donnée (consid. 3.4.1 ss ci-dessus); que ni la demande, comme l'avait mis en évidence l'AFC le 4 février 2014, ni les informations complémentaires ne mettent en évidence un comportement du recourant 1 susceptible de donner lieu à l'assistance,

qu'au vu de cette conclusion, il n'y a pas lieu d'examiner la vraisemblable pertinence des informations à transmettre (consid. 2.5 ci-dessus), l'assistance devant de toute façon être refusée et la décision annulée,

que l'AFC allègue qu'il n'existe pas d'éléments suffisants pour remettre en cause le domicile espagnol prétendu; qu'elle ne serait de toute façon pas compétente pour trancher un conflit y relatif; que le recourant 1 pour sa part allègue un domicile fiscal hors de l'Espagne pendant les faits litigieux ainsi que postérieurement; que peut rester ouverte la question de savoir si les arguments des parties à ce propos peuvent avoir une influence sur l'issue de la cause,

que peut également rester ouverte la question de la portée de la clôture éventuelle de la procédure fiscale espagnole de 2009 (let. F et G ci-dessus),

qu'il n'y a pas de nécessité d'examiner les autres arguments des recourants, qui obtiennent gain de cause (art. 30 al. 2 let. c PA); qu'il n'y a pas plus lieu de discuter des conclusions subsidiaires du recours, respectivement de la réplique,

4.
que la notification de la décision finale (art. 17 al. 1 LAAF) présuppose une information tant de la ou des personnes concernées que des personnes dont l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir conformément à l'art. 14 LAAF et 19 al. 2 LAAF, afin qu'elles aient la possibilité de s'exprimer avant le prononcé de la décision; que la personne habilitée à recourir doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (art. 48 PA; arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1), étant précisé qu'il convient d'appliquer le principe de célérité de la procédure avec une acuité particulière dans le domaine de l'assistance administrative internationale lorsque la demande d'assistance fait l'objet de procédures

de recours successives (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 4.2),

que, quant à D._____ SA, elle a été informée de la demande suite à la prise de contact par l'AFC le 21 octobre 2015 (let. E ci-dessus); qu'elle n'a pas exprimé de volonté de participer à la procédure, qui ne l'intéresse de toute façon que de manière limitée, puisqu'il a été décidé que seul un extrait – public – du registre du commerce devait être transmis, d'autres informations ne pouvant l'être compte tenu de l'absence de lien entre les faits présentés dans la demande et D._____ SA (let. H.b et consid. 3.4.3 ci-dessus),

que C._____ SA ayant été dissoute (let. E ci-dessus) en 2013, rien au dossier ne laisse penser qu'elle n'a pas aujourd'hui cessé d'exister, de sorte qu'aucune notification n'a pu lui être envoyée (voir arrêt du TAF A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 10),

5.
qu'en résumé, l'autorité requérante a déposé une demande d'assistance du 27 novembre 2013, qui a donné suite à l'octroi de l'assistance concernant les recourants par décision de l'AFC du 20 mai 2015, contre laquelle un recours a été interjeté, avant la radiation de la cause A-3877/2015 le 18 août 2015 suite à la décision de révocation de l'AFC; que l'AFC a prononcé une nouvelle décision accordant l'assistance au sujet des recourants le 14 mars 2016; que demeure seule litigieuse la transmission d'informations pour l'année 2009 (consid. 3.1); que l'art. 25bis CDI-ES [2006] et le par. IV du Protocole CDI-ES [2006] s'appliquent; que l'assistance ne peut être octroyée qu'en cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente; que ni les allégations, ni les éléments probatoires démontrant un tel cas n'ont été apportés; que l'assistance ne peut donc pas être octroyée; qu'il est ainsi superflu d'examiner si les renseignements à transmettre sont vraisemblablement pertinents (consid. 2.5 et 3.4.4); que le recours est admis et la décision litigieuse annulée,

6.
6.1.
que les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (cf. art. 63 al. 1 PA); qu'en l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-; que l'AFC succombe; qu'en application de l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure ne peuvent toutefois

être mis à la charge des autorités inférieures déboutées, de sorte que l'AFC n'a pas de frais de procédure à payer,

que l'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire,

6.2.
que l'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]); que selon l'art. 14 al. 2 FITAF, le Tribunal doit fixer les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée; qu'à défaut, l'indemnité est fixée sur la base du dossier,

qu'en l'occurrence, les recourants, qui obtiennent gain de cause, ont droit à des dépens, à charge de l'AFC; qu'en l'absence de note d'honoraires, ceux-ci seront fixés à Fr. 7'500.-, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité, de l'écriture de recours, ainsi que de l'ampleur des d'actes de procédure,

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

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision attaquée est annulée.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. Le montant de l'avance de frais de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) déjà versée par les recourants leur sera restitué, une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.
L'Administration fédérale des contributions doit verser Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs) aux recourants à titre 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 :
Marie-Chantal May Canellas	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. 84*a*, 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 :