Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 201/2016

Arrêt du 3 novembre 2017

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure
Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, Entraide administrative,
recourante,

contre

A._____,
représentée par Xavier Oberson et Alessia Schmid, avocats,
intimée.

Objet
Assistance administrative CDI CH-ES,
pratique des status updates,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 15 février 2016.

Faits :

A.
La présente cause concerne une demande d'assistance administrative en matière fiscale adressée le 31 octobre 2014 par les autorités compétentes espagnoles à la Suisse concernant A._____. Cette requête se rapportait à la période allant du 1 er janvier 2010 au 31 décembre 2013 s'agissant de l'impôt sur le revenu et à la période du 1 er janvier 2011 au 31 décembre 2013 concernant l'impôt sur la fortune. Les autorités fiscales espagnoles indiquaient que A._____ et les membres de sa famille faisaient l'objet d'un contrôle fiscal. Selon les informations dont disposaient les autorités espagnoles, un membre de la famille était suspecté de détenir un compte bancaire auprès de la banque X._____ SA et d'être l'ayant droit économique d'importantes sommes d'argent déposées ou investies dans des institutions financières suisses, en particulier auprès de la banque X._____ SA (art. 105 al. 2 LTF).
Le 20 mars 2015, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'Administration fédérale) a décidé d'accorder l'assistance administrative requise et de transmettre aux autorités compétentes espagnoles les informations demandées, reçues de la banque X._____ SA en Suisse, certaines ayant été caviardées (art. 105 al. 2 LTF).
Contre cette décision, A._____ a interjeté un recours au Tribunal administratif fédéral. Sur le fond, elle a conclu principalement à l'admission du recours, à l'annulation de la décision du 20 mars 2015 et à ce qu'un refus d'entrer en matière sur la demande des autorités espagnoles soit prononcé, tout en formulant par ailleurs plusieurs conclusions subsidiaires. A titre préalable, elle a présenté diverses requêtes de nature procédurale,

dont l'une tendait à l'autoriser à consulter l'intégralité du dossier.
Après avoir eu accès au dossier, A._____, dans des observations complémentaires du 11 janvier 2016, a entre autres demandé, à titre préalable, qu'il soit constaté que l'envoi par l'Administration fédérale aux autorités espagnoles d'un courrier du 2 mars 2015 et de trois courriers électroniques datés des 10 septembre 2015, 20 octobre 2015 et 30 novembre 2015 informant celles-ci qu'un recours avait été déposé à l'encontre de la décision du 20 mars 2015 constituait une violation du chiffre IV ad art. 25bis par. 4 et 5 du Protocole à la Convention de double imposition applicable, des art. 13, 29 et 29a Cst., 54 et 55 al. 1 PA, ainsi que 6, 8 et 13 CEDH; cela fait, d'interdire immédiatement à l'Administration fédérale de continuer à transmettre toute forme d'information aux autorités espagnoles portant sur la présente procédure (art. 105 al. 2 LTF).

B.
Par décision incidente du 15 février 2016, le Tribunal administratif fédéral, statuant sur les requêtes de nature procédurale préalables formées par A._____, a notamment admis la requête tendant à ce qu'il soit fait interdiction immédiate à l'autorité inférieure de transmettre des informations aux autorités espagnoles au sujet de la procédure. Il a partant ordonné à l'Administration fédérale de s'abstenir de transmettre d'autres informations aux autorités espagnoles avant qu'il ait été statué sur la demande d'assistance administrative par une décision entrée en force (ch. 1 du dispositif).

C.
Contre cette décision incidente, l'Administration fédérale forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut, sous suite de frais, à l'annulation du ch. 1 du dispositif de la décision du 15 février 2016 et à la confirmation qu'elle est habilitée à informer l'Etat requérant au sujet de l'état d'avancement de la procédure d'assistance litigieuse. A titre subsidiaire, elle demande l'annulation du ch. 1 dudit dispositif et le renvoi au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen au sens des considérants.
Dans sa réponse, A._____ conclut principalement à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à ce que l'Administration fédérale soit déboutée de toutes ses conclusions, ce qui implique le rejet du recours et la confirmation de la décision incidente du 15 février 2016.
L'Administration fédérale a formé des observations spontanées et produit une autre décision du Tribunal administratif fédéral comme illustration de la pratique développée par cette autorité. A._____ a transmis au Tribunal fédéral un courrier adressé à l'instance précédente l'informant de cette transmission spontanée et contestant la légalité d'un tel procédé.

D.
Le 6 octobre 2017, le Tribunal fédéral a informé les parties qu'il allait tenir audience en leur cause. Le 20 octobre 2017, l'intimée a demandé que la séance se tienne à huis clos. Par décision du 26 octobre 2017 (2C 201/2016), le Tribunal fédéral a partiellement admis cette demande en ce sens que ni le nom de l'intimée, ni celui de ses proches ne seraient mentionnés au cours de la séance publique, dès lors que ce procédé correspondait déjà à la pratique de la Cour de céans dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Il a en revanche refusé d'interdire l'accès à la séance au public et aux journalistes.
La IIe Cour de droit public a délibéré sur le présent recours en séance publique le 3 novembre 2017.

Considérant en droit :

1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et avec une pleine cognition la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 142 IV 196 consid. 1.1 p. 197; 141 III 395 consid. 2.1 p. 397).

1.1. La décision entreprise est rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) et émane du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF), de sorte que seul un recours en matière de droit public est envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

1.2. La décision attaquée a été prise au cours d'une procédure d'assistance administrative, sans mettre fin à ladite procédure. S'agissant du point litigieux concernant la transmission d'informations sur l'état de la procé-

dure, elle constate que la communication effectuée le 30 novembre 2015 par l'Administration recourante aux autorités espagnoles sur l'existence d'un recours ne reposait sur aucune base légale et n'était pas compatible avec le droit suisse. Pour éviter que d'autres communications de ce genre n'aient lieu à l'avenir, le Tribunal administratif fédéral a fait interdiction à la recourante de transmettre des informations aux autorités espagnoles, tant qu'il ne serait pas statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force (ch. 3 du dispositif). Cette décision apparaît donc comme accessoire à la procédure principale concernant la demande d'assistance, de sorte qu'elle doit être qualifiée d'incidente (cf. sur la nature de ces décisions, ATF 139 V 42 consid. 2.3 p. 45 s.; 136 V 131 consid. 1.1.2 p. 134 s. et les références; BERNARD CORBOZ, in Commentaire LTF, 2e éd. 2014, n°11a ad art. 93 LTF).
Sous réserve des cas visés par l'art. 92 LTF non réalisés en l'espèce, les décisions incidentes qui sont notifiées séparément ne peuvent, aux termes de l'art. 93 al. 1 LTF, faire l'objet d'un recours immédiat au Tribunal fédéral que si elles peuvent causer un préjudice irréparable (let. a) ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale permettant d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (let. b). Cette dernière hypothèse étant d'emblée exclue, la recevabilité du présent recours est subordonnée à la condition que la décision attaquée soit susceptible de causer un préjudice irréparable.
Le préjudice irréparable au sens de l'art. 93 al. 1 let. a LTF est un préjudice de nature juridique qui ne peut pas être réparé ultérieurement par une décision finale favorable au recourant, ce qu'il appartient à ce dernier de démontrer, à moins que cela ne fasse aucun doute (ATF 136 IV 92 consid. 4 p. 95 et les références). Un dommage économique ou de pur fait n'est pas considéré comme un préjudice irréparable (cf. ATF 140 III 80 consid. 1.2 p. 80; 138 III 333 consid. 1.3.1 p. 335; 134 III 188 consid. 2.1 et 2.2 p. 190 s.).
En l'espèce, l'Administration fédérale soutient que la décision entreprise a pour résultat de rendre impossible la transmission de toute information aux autorités de l'Etat requérant sur l'état de la procédure, alors que celle-ci est en cours, ce qui serait contraire aux engagements internationaux pris par la Suisse. Sous cet angle, il apparaît que la décision attaquée est de nature à causer à la recourante un préjudice de nature juridique; celui-ci ne pourra en outre pas être réparé ultérieurement par une décision finale, même favorable à l'Administration fédérale, puisqu'il ne fera alors plus sens d'informer l'Etat requérant de l'avancement de la procédure. Les conditions de l'art. 93 al. 1 let. a LTF sont donc réalisées, contrairement à ce que soutient l'intimée, étant précisé que le point de savoir si une telle interdiction va effectivement à l'encontre d'obligations internationales de la recourante relève du fond.

1.3. Le recours en matière de droit public n'est au surplus recevable contre les décisions en matière d'assistance administrative en matière fiscale que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 83 let. h et 84a LTF; ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410).
La présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit importante pour la pratique; cette condition est en particulier réalisée lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreuses causes analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 141 II 113 consid. 1.4.1 p. 118; 139 II 404 consid. 1.3 p. 410). Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi ces conditions sont réunies (art. 42 al. 2 LTF), à moins que tel ne soit manifestement le cas (arrêts 2C 594/2015 du 1er mars 2016 consid. 1.2 non publié in ATF 142 II 69, mais in RDAF 2016 II 50; 2C 963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436 mais traduit in RDAF 2016 II 374; 2C 638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.2, in SJ 2016 I 201; 2C 252/2015 du 4 avril 2015 consid. 3, in RDAF 2015 II 224). Il faut en tous les cas qu'il s'agisse d'une question juridique d'une portée certaine pour la pratique (cf. arrêt 2C 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4 Nr. 20).
Comme l'a expliqué pertinemment l'autorité recourante, la décision entreprise a pour résultat de l'empêcher de donner des indications sur l'état d'avancement d'une procédure d'assistance administrative non seulement aux autorités espagnoles dans la présente cause, mais de manière générale à tous les Etats requérants. N'en déplaise à l'intimée, la décision attaquée revêt donc une portée qui dépasse le seul cas d'espèce. Elle rend incertaine la pratique actuelle de l'Administration fédérale en la matière et soulève ainsi une question juridique qui mérite d'être tranchée par le Tribunal fédéral. Partant, elle remplit les conditions de recevabilité prévues à l'art. 84a LTF.

1.4. L'Administration fédérale a qualité pour recourir au sens de l'art. 89 al. 2 let. a LTF (cf. arrêt 2C 1174/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 142 II 161 mais in RDAF 2016 II 28 et Pra 2016/79 p. 727). Il convient de préciser, à l'attention de l'intimée, qui conteste aussi la recevabilité du recours sous cet angle, que l'application correcte du droit dans le domaine d'attribution concerné par l'Administration fédérale (cf. art. 2 de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF; RS 651.1]et art. 4 al. 1 et 12 s. de l'ordonnance du 17 février 2010 sur l'organisation du Département fédéral des finances [RS 172.215.1]) suffit en regard de l'art. 89 al. 2 let. a LTF.

1.5. Il convient encore de se demander si l'interdiction litigieuse constitue une mesure provisionnelle au sens de l'art. 98 LTF. Cette qualification juridique est indépendante du caractère incident de ladite décision (arrêt 5A 181/2007 du 26 juin 2007 consid. 1.3; CORBOZ, in op. cit., n°13 ad art. 98 LTF) et de sa désignation par le Tribunal administratif fédéral. Elle n'est toutefois pas sans conséquence sur la recevabilité du recours de l'Administration fédérale, dès lors qu'elle limite les griefs invocables à la violation des droits constitutionnels.

1.5.1. Entrent dans la catégorie des mesures provisionnelles les décisions à caractère temporaire, qui règlent une situation juridique en attente d'une réglementation définitive au travers d'une décision principale ultérieure (Message concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, in FF 2001 p. 4133; ATF 133 III 393 consid. 5.1 p. 396; 399 consid. 1.5 p. 400; arrêts 4A 288/2012 du 9 octobre 2012 consid. 1.2 non publié in ATF 138 III 728; 5A 229/2014 du 14 mai 2014 consid. 3.1). Lorsqu'une mesure de nature procédurale a dans les faits pour résultat de régler une situation de manière définitive, sans que la décision au fond ne traite de la problématique, il ne s'agit pas d'une décision sur mesures provisionnelles (arrêt 5A 967/2013 du 4 mars 2014 consid. 1). En d'autres termes, la qualification d'une décision comme jugement de fond ou comme mesure provisionnelle au sens de l'art. 98 LTF ne dépend pas de la procédure dont émane cette décision, mais bien de l'effet - provisoire ou définitif - que celle-ci revêt pour la prétention en cause : il s'agit de rechercher si la décision tranche définitivement une question de droit, sur la base d'un examen complet des faits et du droit, avec autorité de
chose jugée (ATF 138 III 728 consid. 2.4; 137 III 193 consid. 1.2 p. 196 et les références; 133 III 589 consid. 1 p. 590).

1.5.2. La décision entreprise, consistant à interdire à l'Administration fédérale de transmettre à l'autorité requérante des informations au sujet de la procédure, ne présente pas un caractère temporaire. Elle ne tranche en effet pas cette question à titre provisoire, en attente du jugement au fond, mais règle définitivement la problématique dite des ̈status updates ̈, sur la base d'un examen complet des faits et du droit. Il ne s'agit donc pas d'une mesure provisionnelle au sens de l'art. 98 LTF, de sorte que la limitation aux griefs constitutionnels prévue par cette disposition ne s'applique pas.

1.6. Le recours ayant au surplus été formé en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prévues (art. 42 LTF), il convient d'entrer matière.

1.7. Il ne sera toutefois pas tenu compte des observations spontanées du 29 juin 2016 présentées par la recourante pour informer la Cour de céans du fait que l'interdiction de fournir des informations procédurales (ou status updates) lui était désormais signifiée par le Tribunal administratif fédéral par le biais de d̈écisions sur mesures provisionnelles ̈. Critiquant cette pratique nouvelle, elle demande au Tribunal fédéral d'en tenir compte dans l'analyse de la question juridique de principe et annexe, à titre informatif, une décision rendue par le Tribunal administratif fédéral.
Un tel procédé n'est pas admissible. En effet, non seulement les pièces nouvelles ne sont pas recevables (art. 99 al. 1 LTF), mais il n'appartient pas au Tribunal fédéral d'inclure, dans le traitement d'une cause, des éléments relevant d'une autre procédure dont il n'a par ailleurs pas été saisi. Le fait que l'art. 84a LTF justifie d'entrer en matière en présence de situations propres à se poser dans de nombreuses causes analogues n'enlève rien au fait que le Tribunal fédéral, s'il se déclare compétent, va limiter son examen à la seule cause litigieuse. Il ne sera donc pas tenu compte des observations spontanées formées par la recourante.

1.8. Dans la mesure où l'intimée renvoie à ses précédentes écritures auprès du Tribunal administratif fédéral, elle s'écarte des exigences de motivation de l'art. 42 al. 2 LTF (ATF 140 III 115 consid. 2 p. 116; 138 IV 47 consid. 2.8.1 p. 54; 133 II 396 consid. 3.2 p. 399 s.) et il n'en sera par conséquent pas non plus tenu compte.

2.
Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 143 IV 241 consid. 2.3.1 p. 244; 140 III 115 consid. 2 p. 117) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art 105 al. 2 LTF), et pour autant que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF), ce qu'il incombe à la partie qui conteste les faits constatés de démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 141 I 36 consid. 1.3 p. 41; 139 I 229 consid. 2.2 p. 232; 138 I 232 consid. 3 p. 237). Le droit, à ces conditions, de contester les faits appartient tant au recourant qu'à la partie intimée (arrêts 2C 1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 3.2; 2C 276/2016 du 12 septembre 2016 consid. 2.2 non publié in ATF 143 II 136, mais in StE 2017 A 32 Nr. 25).
La décision attaquée, qui a un caractère incident, ne contient quasiment pas de faits, de sorte que la Cour de céans, faisant usage de l'art. 105 al. 2 LTF, a dû compléter ceux-ci, afin que l'on puisse saisir la nature de la procédure au fond dans le cadre de laquelle la décision attaquée a été rendue.
Dans la mesure où l'intimée rappelle aussi ce contexte dans son mémoire de réponse, on ne peut donc lui en faire grief. Cependant, la Cour de céans se limitera aux faits objectifs, non contestés et indispensables pour trancher la présente cause.

3.

3.1. Sans formuler de conclusion expresse à cet égard, l'intimée demande à la Cour de céans de prendre en considération le contexte très délicat de l'affaire en Espagne et de bien vouloir lui faire parvenir la décision à venir avant qu'elle ne soit rendue accessible au public, afin qu'elle puisse émettre d'éventuelles propositions pour préserver son anonymat et celui des membres de sa famille.

3.2. Il incombe aux parties qui estiment que le principe de la publicité de la justice, garanti notamment par l'art. 30 al. 3 Cst. (sur l'importance de ce principe, ATF 143 I 194 consid. 3.1 p. 197 ss) et que la LTF met en oeuvre (cf. art. 27 et 59 LTF), entre en conflit avec la protection de leur personnalité et de leur sphère privée, de formuler une demande formelle et motivée tendant à ce que leurs droits soient préservés. A cet effet, elles peuvent, notamment, requérir le huis clos total ou partiel en cas de séance publique (cf. art 59 al. 2 LTF) ou conclure à ce qu'il soit exceptionnellement renoncé à la publication de l'arrêt sur internet, étant précisé que cette publication intervient par principe de manière anonymisée (cf. art. 27 al. 2 LTF). En revanche, la LTF ne prévoit pas qu'une partie puisse obtenir le droit d'être consultée, avant que l'arrêt ne soit mis à disposition du public sur internet, sur la façon d'anonymiser le texte. Il n'y a donc pas lieu de donner suite à la requête de l'intimée.

4.

4.1. En ce qui concerne le droit applicable, la demande de renseignements du 31 octobre 2014 relève de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (RS 0.672.933.21; ci-après : CDI CH-ES) et plus particulièrement de son art. 25bis qui est consacré à l'échange de renseignements.
Cette disposition a été modifiée par le Protocole du 27 juillet 2011 (RO 2013 2367 ss; ci-après: Protocole 2011) qui a été approuvé par l'Assemblée fédérale le 15 juin 2012 (RO 2013 2365) et qui est en vigueur depuis le 24 août 2013. L'art. 13 ch. 2 al. iii) du Protocole 2011 prévoit que ses dispositions seront applicables, s'agissant du nouvel art. 25bis, en ce qui concerne les impôts visés par l'art. 2 de la Convention, aux années de taxation commençant ou pour les impôts dus sur les montants payés ou attribués, le 1er janvier 2010 ou après cette date. Les impôts visés à l'art. 2 de la Convention sont les impôts sur le revenu et sur la fortune.
En l'occurrence, la demande de renseignements à l'origine de la présente procédure concerne l'imposition du revenu et de la fortune de l'intimée sur une période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013 (art. 105 al.

2 LTF). Partant, elle est régie par l'art. 25bis CDI CH-ES dans sa version actuelle, ressortant du Protocole 2011.

4.2. Sur le plan du droit interne, la demande d'assistance administrative a été déposée postérieurement à l'entrée en vigueur de la LAAF, le 1er février 2013. Partant, c'est cette loi, dont le Tribunal fédéral a souligné le caractère de loi d'exécution des CDI (ATF 143 II 136 consid. 4.4 p. 145; arrêt 2C 643/2016 du 1er septembre 2017 consid. 4.3 destiné à la publication) qui s'applique en l'espèce (cf. art. 24 LAAF; ATF 139 II 404 consid. 1.1 p. 408).

5.

5.1. S'agissant de l'interdiction de remettre des informations sur l'état de la procédure (status updates), la décision incidente attaquée repose en substance sur le raisonnement suivant : le Tribunal administratif fédéral a tout d'abord relevé que la transmission d'informations relatives à l'état des procédures d'assistance administrative aux autorités fiscales requérantes était apparemment une pratique habituelle de l'Administration fédérale, qui établit des tableaux synoptiques à cet effet. Dans le tableau destiné aux autorités espagnoles daté du 30 novembre 2015, il était indiqué : Än appeal has been lodged. The further proceeding is in the hands of our federal cour ts ¨(Ün recours a été formé. La suite de la procédure est dans les mains des cours fédérales ¨). Selon les juges précédents, l'information du 30 novembre 2015 était prématurée, car l'autorité inférieure avait ainsi indirectement fait savoir aux autorités espagnoles qu'il existait potentiellement des informations à lui transmettre et que l'intéressée s'y opposait au moyen d'une procédure de recours. Ce faisant, l'Administration fédérale avait déjà répondu en partie à la question du fisc espagnol, avant même que la procédure d'assistance ne soit terminée. Un
tel procédé n'était pas compatible avec l'effet suspensif assorti au recours (art. 19 al. 3 LAAF), qui exclut que l'Administration fédérale transmette des informations faisant l'objet de la procédure de recours avant que celle-ci ne soit terminée. En outre, il existait un risque que les personnes concernées soient soumises à des sanctions ou subissent des inconvénients dans leur pays d'origine pour avoir usé des voies de droit prévues par le droit suisse, ce que la Suisse devait chercher à empêcher. Même si les autorités requérantes pouvaient inférer du temps écoulé que la procédure faisait l'objet d'un recours, elles n'en avaient pas la preuve stricte sans communication officielle de l'Administration fédérale. Enfin, la décision entreprise retient que la communication de l'Administration fédérale ne reposait sur aucune base légale, rien n'étant prévu dans la CDI CH-ES, ni dans le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après : MC OCDE), ni dans la LAAF et qu'au contraire, une telle indication semblait difficilement compatible avec les art. 8 al. 4, 15 et 20 al. 1 LAAF.

5.2. L'autorité recourante confirme que l'information litigieuse fournie à l'Espagne sur l'état de la procédure le 30 novembre 2015 était insérée dans un tableau synoptique regroupant l'ensemble des procédures en cours avec les demandes espagnoles. Il s'agit de documents que l'Administration a pour pratique habituelle de fournir et qu'elle appelle ¨pratique des status updates ¨. Selon la recourante, l'information fournie se limite à constater l'état d'avancement de la procédure, plus spécifiquement l'existence d'un recours; elle ne serait donc pas de nature matérielle, de sorte qu'aucune disposition de la LAAF (art. 16, 19 ou 20 LAAF) ne s'y opposerait. Cette information procéderait au contraire de la bonne application de l'art. 25bis CDI CH-ES, interprété à la lumière de son contexte, en particulier du Modèle d'accord de 2002 sur l'échange de renseignements établi par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (ci-après : MAER), en lien avec l'art. 26 MC OCDE.

5.3. Pour sa part, l'intimée soutient que les informations fournies (dont elle précise qu'elles comprennent non seulement les status updates, mais aussi un courrier du 2 mars 2015, qui concernait les autres membres de sa famille, dont il faudrait tenir compte), ont été transmises en l'absence de toute base légale. Au demeurant, à supposer que les dispositions du MAER puissent entrer en considération, l'Administration fédérale aurait dû se limiter à une formulation moins détaillée, respectant les droits de l'intéressée et le principe de proportionnalité. En effet, les informations fournies revenaient, matériellement, à indiquer à l'autorité requérante, avant la fin de la procédure, que l'intimée disposait d'une relation bancaire en Suisse. Une telle information serait déjà utilisable par les autorités espagnoles pour procéder à une taxation d'office ou pour initier une procédure pénale à

l'encontre de l'intimée.

6.
La première question qui doit être tranchée consiste à déterminer si le fait d'informer l'autorité requérante qu'un recours a été interjeté contre une décision finale de l'Administration fédérale revient à lui communiquer une information matérielle (point de vue de l'instance précédente et de l'intimée) ou si, comme le soutient la recourante, il ne s'agit là que d'une information procédurale. Selon la réponse apportée à cette question, le point de savoir si une telle communication est ou non admissible se posera en des termes différents.

6.1. Déterminer auprès de quelle autorité ou degré d'instance se trouve une cause est, fondamentalement et par nature, une information de nature procédurale.
Dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, le fait que l'Administration fédérale informe l'autorité requérante qu'un recours a été déposé contre une décision qu'elle a rendue dans un cas d'espèce permet certes à cette dernière de comprendre que l'assistance administrative a été accordée par l'autorité administrative, mais que cette décision est contestée. Or, on ne voit pas pour quel motif la personne visée par la demande - ou une autre personne concernée par celle-ci - aurait sinon intérêt à recourir. En informant l'autorité requérante de l'existence d'un recours, l'Administration fédérale lui fait donc indirectement savoir qu'il existe potentiellement des informations transmissibles et que ceci a été constaté dans une décision qui est portée devant les instances judiciaires compétentes. Le raisonnement du Tribunal administratif fédéral ne porte sur ce point pas le flanc à la critique. Cette conséquence n'est toutefois qu'indirecte et n'est pas propre à changer la nature fondamentalement procédurale de l'indication ainsi fournie, pour les raisons suivantes.
Lorsqu'une demande d'assistance administrative vise à obtenir des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation interne de l'Etat requérant (cf., dans le contexte du cas d'espèce, l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES), ce sont ces renseignements qui constituent le coeur et la raison d'être de la demande d'assistance administrative et qui, en d'autres termes, sont les informations matérielles relevantes pour l'Etat requérant. En indiquant à l'autorité requérante qu'un recours a été formé contre sa décision, l'Administration fédérale ne lui fournit aucun des renseignements requis, en d'autres termes aucune information vraisemblablement pertinente pour la taxation des contribuables. La communication de l'existence d'un recours ne constitue donc pas une exécution partielle de l'assistance administrative. Le cas d'espèce permet de l'illustrer. Dans sa demande du 31 octobre 2014, l'autorité requérante a précisé qu'elle avait besoin des informations requises ïn order to set the revenue obtained from these assets by their beneficial owners ¨(ën vue d'établir le revenu obtenu de ces éléments de fortune par leurs bénéficiaires ¨; art. 105 al. 2 LTF). Or, la seule information de
l'existence potentielle de renseignements transmissibles n'apporte strictement aucun élément de nature à permettre à l'Etat requérant d'établir le montant de ce revenu. Sous cet angle, il faut bien admettre qu'aucune information matérielle n'a été fournie à l'autorité requérante.
Par ailleurs, le ch. 6 de l'art. IV ad art. 25bis du Protocole à la CDI CH-ES prévoit que les autorités compétentes donneront les renseignements requis aussi rapidement que possible à l'autre Etat contractant. La Suisse s'est donc engagée à faire preuve de diligence dans le traitement des demandes d'assistance administrative. Dans ces circonstances, et comme l'admettent du reste également les juges précédents, le simple écoulement du temps permet à l'Etat requérant de conclure que l'affaire a donné lieu à recours devant les autorités judiciaires suisses. En l'occurrence, l'autorité requérante pouvait ainsi déjà se douter, au moment de recevoir le status update le 30 novembre 2015, que si elle n'avait obtenu aucune indication de la part de l'Administration fédérale à la suite de sa demande formée plus d'un an auparavant, c'est parce que la décision faisait l'objet d'un recours.

6.2. Il découle de ce qui précède qu'en informant l'autorité requérante de l'existence d'un recours, l'Administration fédérale lui a communiqué une information procédurale.
Ceci étant posé, il convient d'examiner la conformité au droit de l'arrêt attaqué.

7.
Le litige se limite au ch. 1 du dispositif de la décision attaquée, qui interdit pro futuro à l'Administration fédérale de transmettre des informations aux autorités espagnoles avant qu'il n'ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force. Pour prononcer cette interdiction, le Tribunal administratif

fédéral n'a examiné que la communication faite par l'Administration fédérale aux autorités espagnoles le 30 novembre 2015 sous l'angle des status updates. Les juges précédents ne se sont en revanche pas prononcés sur le point de savoir si le courrier du 2 mars 2015 de l'Administration fédérale aux autorités espagnoles, qui ne concernait pas l'intimée, mais qui indiquait l'issue de demandes d'assistance relatives à d'autres membres de sa famille, était ou non admissible. Celle-ci se prévaut de ce courrier dans sa réponse. Déterminer le bien-fondé de cette communication reviendrait à s'interroger sur le point de savoir si l'Administration fédérale est en droit d'informer l'Etat requérant sur l'issue négative d'une procédure d'assistance d'un contribuable, alors qu'une autre procédure, dirigée contre un membre de la famille de ce même contribuable, est encore pendante. Cette problématique dépasse l'objet du
litige tel qu'il ressort de l'arrêt attaqué et qui porte uniquement sur la continuation de la pratique des status updates par l'Administration fédérale. Partant, il n'y a pas lieu d'entrer plus avant sur la légalité de la communication du 2 mars 2015 faite dans le cadre d'une autre procédure.
L'examen qui va suivre reviendra ainsi exclusivement à déterminer si, en tant qu'Etat requis, la Suisse est en droit de fournir à l'Etat requérant des informations de nature procédurale, à l'instar de la communication faite aux autorités espagnoles le 30 novembre 2015, alors qu'une demande d'assistance administrative est pendante (pratique des status updates).

8.
Les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurale. Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à en concrétiser l'exécution en Suisse (arrêt 2C 643/2016 précité consid. 4.3 destiné à la publication; cf. aussi ATF 143 II 224 consid. 6.1 p. 228; 136 consid. 4.2 à 4.4 p. 144 ss). Il convient donc, dans un premier temps, d'examiner si la pratique des status updates trouve son fondement dans le droit international applicable, comme l'affirme la recourante, contrairement à la décision attaquée.

8.1. Selon l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, les a utorités 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'art. IV ch. 4 du Protocole à la Convention souligne qu'aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants, sur la base de l'art. 25bis de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique. Le ch. 5 de l'art. IV du Protocole à la Convention prévoit que les règles de procédure administrative relative aux droits du contribuable prévues dans l'Etat contractant requis demeurent applicables avant que l'information ne soit transmise à l'Etat contractant requérant. Il est en outre entendu que cette disposition vise à garantir une procédure équitable au contribuable et non pas à éviter ou retarder sans motif le processus d'échange de renseignements. Enfin, selon le ch. 6 1e phrase de
l'art. IV du Protocole à la Convention, les autorités compétentes donneront les renseignements requis aussi rapidement que possible à l'autre Etat contractant.
Il en découle que la CDI CH-ES pose des conditions à la remise des renseignements matériels, soit les informations qui font l'objet de la demande d'assistance, en exigeant notamment qu'ils soient vraisemblablement pertinents et en excluant l'échange spontané de renseignements, à savoir des renseignements pertinents mais qui n'ont pas été demandés (arrêt 2C 1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3). S'agissant des règles procédurales, l'art. 25bis CDI CH-ES, complété par son Protocole, renvoie de manière générale à la procédure administrative de l'Etat requis. Toutefois, la CDI insiste sur le fait que l'Etat requis ne doit pas mettre en place une procédure revenant à retarder sans motif l'échange de renseignements et qu'il a l'obligation de fournir les renseignements requis aussi vite que possible (cf. art. IV ch. 5 et 6 du Protocole à la Convention). Il convient donc de se demander si ces injonctions peuvent être prises en considération pour la résolution de la problématique ici traitée et en déterminer la portée en rapport avec la remise d'informations sur l'état de la procédure.

8.2. Répondre à cette question suppose préalablement d'interpréter la CDI CH-ES, étant rappelé que l'interprétation des conventions de double imposition s'effectue conformément aux règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; ci-après : CV; ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 p. 207 s.; 142 II 161

consid. 2.1.3 p. 167; 139 II 404 consid. 7.2.1 p. 422).

8.2.1. L'art. 31 par. 1 CV prévoit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. En plus du contexte (cf. art. 31 par. 2 CV), il sera tenu compte, selon l'art. 31 par. 3 CV, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (let. a); de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (let. c). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (cf. art. 32 CV).
L'art. 31 par. 1 CV fixe un ordre de prise en compte des éléments de l'interprétation, sans toutefois établir une hiérarchie juridique obligatoire entre eux (ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 p. 208; arrêt 4A 736/2011 du 11 avril 2012 consid. 3.3.2). Le sens ordinaire du texte du traité constitue le point de départ de l'interprétation. Ce sens ordinaire des termes doit être dégagé de bonne foi, en tenant compte de leur contexte et à la lumière de l'objet et du but du traité. L'objet et le but du traité correspondent à ce que les parties voulaient atteindre par le traité. L'interprétation téléologique garantit, en lien avec l'interprétation selon la bonne foi, l' « effet utile » du traité (ATF 143 II 136 consid. 5.2.2 p.148 et les références; 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167; 141 III 495 consid. 3.5.1 p. 503). Lorsque plusieurs significations sont possibles, il faut choisir celle qui permet l'application effective de la clause dont on recherche le sens, en évitant d'aboutir à une interprétation en contradiction avec la lettre ou l'esprit des engagements pris (ATF 143 II 136 consid. 5.2.2 p. 149; 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167). Un Etat contractant doit partant proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder
ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 in fine; 142 II 35 consid. 3.2 p. 39 s.; 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167).

8.2.2. Parmi les règles pertinentes de droit international applicables dans les relations entre les parties mentionnées à l'art. 31 ch. 3 let. c CV, le Tribunal fédéral retient que des textes internationaux qui n'ont qu'une valeur de ‟soft law ‟, tels des recommandations ou des commentaires, constituent d'importants moyens auxiliaires d'interprétation, dans la mesure où ces textes internationaux reflètent les traditions juridiques communes aux Etats membres des organisations sous les auspices desquelles ils ont été élaborés, dont la Suisse se réclame et dont, partant, il y a lieu de tenir compte (ATF 123 I 112 consid. 4d/cc p. 121; 122 I 222 consid. 2a/aa p. 226; 118 Ia 64 consid. 2a; au sujet de la Recommandation du Conseil de l'Europe sur les règles pénitentiaires européennes et son Commentaire : ATF 143 I 241 consid. 3.6 p. 247 s.; 141 I 141 consid. 6.3.3 p. 146; 140 I 125 p. 132 s.). Il sera dès lors fait référence à de tels textes dans la mesure utile.

8.2.3. Dans le contexte, en développement constant, de l'échange de renseignements en matière fiscale, l'environnement juridique international qui se dégage des travaux tels que ceux de l'OCDE, auxquels la Suisse participe activement, est pris en compte lorsqu'il s'agit de déterminer la portée d'une CDI. Ainsi, l'interprétation des dispositions des CDI, qui sont conçues selon le modèle de Convention OCDE, se fait non seulement à la lumière de ce texte, mais aussi de son Commentaire (ATF 142 II 161 consid. 2.1 p. 164 s.), que la jurisprudence a récemment qualifié d'appoint important (ATF 143 II 136 consid. 5.2.3 p. 149). Le Commentaire est régulièrement adapté. Il permet ainsi, dans la mesure où il se rapporte à une disposition du Modèle de Convention OCDE qui trouve son équivalent dans la CDI applicable, d'en donner une interprétation évolutive qui correspond aux standards les plus récents reconnus par les Etats membres de cette organisation.

8.3. L'art. 25bis CDI CH-ES complété par le Protocole est calqué sur l'art. 26 du Modèle de Convention OCDE. Partant, le Commentaire OCDE de cette disposition peut servir à l'interprétation de cet article (s'agissant de la CDI CH-ES, cf. déjà ATF 102 Ib 264 consid. 3c p. 269).
En l'occurrence, le Commentaire MC OCDE insiste sur la nécessité, pour les Etats requis, de mettre en place une procédure rapide : il réserve ainsi la possibilité de fixer dans les traités des délais de réponse relatifs aux échanges de renseignements; en l'absence d'un tel accord, il prévoit que les renseignements devront être communiqués le plus rapidement possible et, sauf lorsque le retard est dû à des obstacles d'ordre juridique, dans des délais allant de deux à six mois, selon que les autorités fiscales de l'Etat contractant requis sont ou non déjà

en possession des renseignements demandés. Lorsque l'Etat contractant requis n'est pas en mesure de communiquer les renseignements demandés dans les délais en raison d'obstacles juridiques (par exemple, en raison d'un litige en cours entamé par le contribuable pour contester la validité de la demande), il n'est pas considéré comme n'ayant pas respecté les délais (cf. Commentaire MC OCDE, nos 10.4 et 10.5 ad art. 26 MC OCDE). En outre, si l'Etat requis prévoit, comme la Suisse, une procédure de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements et/ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête avant la communication des renseignements, l'Etat requis doit informer par
écrit l'autre Etat qu'il est tenu à cette obligation et des conséquences de celle-ci; cette communication doit intervenir lors de la conclusion de la convention et à chaque modification des règles applicables (Commentaire MC OCDE, ch. 14.1 ad art. 26 MC OCDE).

8.4. On doit se demander si, sous l'angle de la bonne foi, les exigences figurant dans le Commentaire MC OCDE, telles la rapidité dans le traitement de la demande, la fixation de délais pour ce faire et l'obligation d'informer au préalable l'Etat requérant de l'existence d'une procédure de notification, n'ont pas pour corollaire que l'Etat requis, qui n'est pas en mesure de les respecter, en informe l'Etat requérant.

8.4.1. Les travaux du Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (ci-après : le Forum Mondial) se prononcent explicitement sur cette question. Cette institution, créée par l'OCDE en 2001, veille à ce que les normes internationales en matière de transparence et d'échange d'informations à des fins fiscales soient respectées au niveau international et mises en oeuvre de façon cohérente. Il s'agit du plus grand organisme existant en matière fiscale. Il compte actuellement 146 membres (dont tous les pays de l'OCDE et du G20), qui se sont tous engagés à respecter la norme internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements (échange de renseignements sur demande). La Suisse en fait partie depuis 2009 (Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales, Documentations de base des 26 juillet 2016 p. 1 et 17 juillet 2017 p. 1, accessibles à l'adresse www.sif.admin.ch>Documentation>Communiqués de presse).

8.4.2. En 2002, le Forum Mondial a mis au point le MAER (cf. supra consid. 5.2). Bien que ce texte vise surtout des Etats non membres de l'OCDE, principalement des paradis fiscaux, il a fortement influencé l'art. 26 MC OCDE et l'on retrouve, dans le Commentaire concernant l'art. 26 MC OCDE, des phrases entières provenant du Commentaire MAER (XAVIER OBERSON, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n°13 art. 26 MC OCDE).

8.4.3. Il convient de préciser que, pas plus que le MC OCDE et son commentaire officiel, le MAER et son commentaire ne constituent des règles de droit contraignantes pour la Suisse. Il n'en demeure pas moins que ces textes, dans la mesure où ils expriment la conception juridique commune aux Etats membres des organisations dont ils émanent (dont font partie la Suisse et l'Espagne), peuvent être utilisés pour interpréter les dispositions des CDI qui sont calquées sur des dispositions qui se retrouvent à la fois dans le MC OCDE et dans le MAER (cf. supra consid. 8.2.2). Il est ainsi admis que le Commentaire du MAER peut servir à interpréter le Commentaire MC OCDE dans la mesure où les deux modèles (MAER et MC OCDE) ont un contenu similaire (cf. OBERSON, in op. cit., n°16 ad art. 26 MC OCDE). Par ricochet, ce commentaire peut donc servir à l'interprétation des dispositions des CDI qui correspondent au MC OCDE.

8.4.4. En l'occurrence, l'art. 5 ch. 6 du MAER prévoit, à l'instar du Commentaire MC OCDE, que l'autorité compétente de la partie requise transmet aussi rapidement que possible à la partie requérante les renseignements demandés (....). Le MAER est toutefois plus précis, dans la mesure où il ajoute que, si l'autorité compétente de la partie requise n'a pas pu o btenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, y compris dans le cas où elle rencontre des obstacles pour fournir les renseignements ou refuse de fournir les renseignements, elle en informe immédiatement la partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements, la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus (art. 5 par. 6 let. b MAER). Ces précisions vont dans le sens des obligations de diligence prévues par l'art. 25bis CDI CH-ES et son Protocole. Elles peuvent, partant, être prises en considération dans l'interprétation de l'art. 25bis CDI CH-ES, en lien avec le Commentaire n°10.4 ad art. 26 du MC OCDE, dans la mesure où elles en concrétisent la portée.

8.5. A cela s'ajoute que la fourniture des status updates est désormais conçue comme un standard internationalement reconnu. En effet, le Forum Mondial examine le respect concret des exigences en matière d'assistance administrative des pays membres, par un Groupe d'examen dont la Suisse fait du reste partie (examen par les pairs; Peer Reviews; NICCOLÒ FIGUNDIO, Fase 2 del Peer Review process: il Global Forum promuove la Svizzera, in Novità fiscali, 12/2016, p. 27), afin d'évaluer les progrès accomplis en vue d'assurer un échange de renseignements effectifs et complets, en se fondant sur les exigences du MAER et de l'art. 26 MC OCDE (cf. DANIEL HOLENSTEIN, in International Steuerrecht, 2015, n°44 ss ad art. 26 OECD MA). La Suisse s'est engagée à respecter ces standards (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.3.2 p. 149 s.). Le Forum Mondial a établi, en 2010, des ẗermes de référence q̈ui sont des critères utilisés en tant qu'éléments permettant l'évaluation du cadre juridique et administratif des Etats examinés. Il se trouve que le ẗerme de référence C̈5 prévoit que : La juridiction doit fournir rapidement les renseignements demandés en vertu de son réseau de conventions. Le point C.5.1 précise quant à lui que : Les juridictions
doivent être en mesure de répondre dans les 90 jours à compter de la réception de la demande en fournissant les renseignements requis ou en informant la juridiction requérante du statut de sa demande (cf. Forum Mondial, Lancement d'un processus d'examen par les pairs, Termes de référence, OCDE 2010, consultable sur le lien https://www.oecd.org/fr/ctp/44839470.pdf, p. 11; cf. aussi le Manuel pour les examens par les pairs 2016-2020 établi par le Forum Mondial, p. 29). La fourniture de status updates correspond ainsi à un standard reconnu sur le plan international que les Etats membres, dont la Suisse, se sont engagés à mettre en oeuvre.
La Suisse a fait l'objet d'une évaluation et a obtenu, en juillet 2016, la note globale c̈onforme pour l'essentiel c̈(cf. SFI, Documentation de base 2016 précitée, p. 1; FIGUNDIO, op. cit., p. 27 ss). Le rapport d'évaluation de la Suisse (cf. OCDE, Forum Mondial : Rapport d'examen par les pairs. Phase 2 : Mise en oeuvre pratique des normes, Suisse, 2016) confirme que le respect du critère 5.1 des termes de référence a été apprécié. Le rapport souligne à ce propos que si, au début de la période d'examen, la Suisse n'envoyait pas systématiquement la mise à jour de l'état d'avancement de la demande, elle avait mis en place un nouveau système depuis 2015, dans lequel l'état d'avancement actualisé était adressé à tous les pays partenaires toutes les six semaines (Rapport précité, p. 144 ss, en particulier p. 148 n. 449). Il a en outre été souligné que la Suisse avait amélioré sa collaboration avec ses pays partenaires en renforçant notamment la communication (Rapport p. 150 n. 459; FIGUNDIO, op. cit., p. 30).

9.
En résumé, il découle de ce qui précède que la fourniture de status updates constitue une pratique qui participe de la correcte et diligente application des obligations conventionnelles qui lient les Etats qui, comme la Suisse, ont conclu des clauses d'échanges de renseignements calquées sur le MC OCDE. Dans le contexte de la CDI CH-ES, cette pratique résulte de l'application de l'art. 25bis de cette Convention et de son Protocole, interprétés à la lumière du principe de la bonne foi et en tenant compte du Commentaire de l'art. 26 MC OCDE (consid. 8.3), en lien avec le Commentaire du MAER (consid. 8.4). Cette approche correspond en outre aux standards internationaux reconnus qui ont servi de critères d'évaluation dans le cadre de la procédure d'examen par les pairs mise en oeuvre par le Forum Mondial, à laquelle la Suisse a participé (consid. 8.5).
L'Administration fédérale n'a donc pas contrevenu au droit international en informant en l'espèce l'autorité requérante qu'un recours avait été formé et que la procédure était dans les mains des cours fédérales.

10.
Contrairement à ce que retient le Tribunal administratif fédéral, il n'apparaît au demeurant pas que la remise de status updates entre en conflit avec la LAAF ou d'autres principes de notre droit interne.

10.1. Au préalable, il convient de rappeler que la LAAF n'est là que pour concrétiser en droit interne la mise en application des règles sur l'échange de renseignements prévues dans les CDI. Il s'agit, en ce sens, d'une loi d'exécution (cf. art. 24 LAAF; ATF 143 II 136 consid. 4.4. p. 145). Elle doit, partant, être interprétée à la lumière des dispositions de la CDI concernée et ne saurait en empêcher l'application.

10.2. Les informations visées sur le plan international par les s̈tatus updates s̈ont des informations de nature procédurale qui doivent être suffisamment précises pour permettre à l'Etat requérant de savoir pour quels mo-

tifs l'Etat requis n'est pas en mesure de statuer avec diligence sur la demande (cf. supra consid. 8.3-8.5). Les informations matérielles, qui correspondent au résultat de la procédure, ne sont en revanche pas visées. En l'occurrence, il a déjà été souligné que l'indication de l'Administration fédérale fournie le 30 novembre 2015 constitue une information procédurale et non matérielle (cf. supra consid. 6).

10.3. Partant, on ne voit pas qu'une telle information procédurale déroge à l'effet suspensif dont bénéficie le recours en matière d'assistance administrative (cf. art. 19 al. 3 LAAF), ni qu'elle soit incompatible avec l'art. 8 al. 4 LAAF qui exclut le droit pour l'autorité requérante de consulter le dossier ou d'assister aux actes de procédure exécutés en Suisse. En outre, aucun renseignement matériel n'étant transmis, la pratique des status updates ne va pas davantage à l'encontre de l'art. 20 al. 1 LAAF.

10.4. Par ailleurs, il n'apparaît pas que la remise de status updates soit propre à créer le risque, évoqué par le Tribunal administratif fédéral, que des pays cherchent à dissuader leurs résidents d'user des voies de droit prévues par le droit suisse (cf. en lien avec les Etats-Unis : arrêt 2C 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 4, in Archives 83 p. 169; StE 2014 A 31.4 Nr. 20). En effet, lorsque, comme en l'espèce, la demande d'assistance administrative concerne un contribuable nommément désigné, l'Etat requérant connaît déjà celui-ci et peut donc de toute façon faire pression pour qu'il renonce à recourir, indépendamment de la remise de status updates. En outre, comme on l'a vu (consid. 6.1), la procédure devant être menée avec diligence, le simple écoulement du temps suffirait à l'Etat requérant pour comprendre que la cause fait l'objet d'un recours. Enfin, comme non seulement le contribuable, mais aussi toutes les personnes concernées au sens de l'art. 48 PA peuvent recourir contre une décision finale de l'Administration fédérale accordant l'assistance administrative (cf. art. 19 al. 2 LAAF; AURÉLIA RAPPO/AURÉLIE TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, RDAF 2013 II 1, p.
8), l'information qu'une telle procédure a été diligentée ne signifie pas encore que c'est le contribuable qui en est à l'origine.

10.5. Finalement, l'argument de l'intimée selon lequel le status update transmis par l'Administration fédérale permettrait déjà aux autorités espagnoles de procéder à une taxation d'office ou d'initier une procédure pénale à son encontre n'emporte pas la conviction.
En effet, il ne faut pas perdre de vue qu'il existe déjà une procédure ouverte contre l'intimée et les membres de sa famille en Espagne. Quand bien même l'octroi de l'assistance administrative devrait aboutir à l'ouverture d'une autre procédure, l'intimée n'explique pas en quoi, et on ne le voit du reste pas, il serait vraisemblable que l'autorité espagnole l'ouvre sur la base de la seule remise de status updates, sans attendre le prononcé de la décision finale sur la demande d'assistance et, le cas échéant la réception des renseignements requis. A cela s'ajoute qu'il ressort de l'art. IV ch. 7 2e phrase du Protocole à la CDI CH-ES que la prescription ne court pas en Espagne concernant les procédures administratives fiscales, en cas d'appel contre une décision de l'Administration fédérale (cf. aussi art. IV ch. 6 du Protocole à la CDI CH-ES).

10.6. En conclusion, rien dans le droit suisse ne s'oppose à la transmission de status updates, correspondant à l'information remise le 30 novembre 2015 aux autorités espagnoles, par l'autorité recourante dans le cas d'espèce. On ne se trouve donc pas dans une situation où la législation suisse entrerait en conflit avec les engagements internationaux de la Suisse (cf. sur cette problématique : ATF 142 II 35 consid. 3.2 p. 38 s.; 139 I 16 consid. 5.1 p. 28 s.; en lien avec le droit fiscal, ATF 136 II 241 consid. 16 p. 255; DANIEL DE VRIES REILINGH, Manuel de droit fiscal international, 2e éd. 2014, p. 48; RENÉ MATTEOTTI/NICOLE ELISCHA KRENGER, Einleitung, in International Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, p. 88 ss).

11.

11.1. Il découle de ce qui précède que le recours doit être admis et que le ch. 1 de la décision incidente du Tribunal administratif fédéral du 15 février 2016, qui interdit à l'Administration fédérale de transmettre d'autres informations procédurales aux autorités espagnoles avant qu'il ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force, sera annulé. La décision sera confirmée pour le surplus.

11.2. Les frais seront mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Ils seront fixés en tenant compte du caractère incident de la décision attaquée. Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF). Dès lors que le Tribunal administratif fédéral a indiqué, au ch. 6 du dispositif de sa décision, qu'il statuerait sur les frais et dépens avec l'arrêt au fond, il lui appartiendra de tenir compte de l'issue de la présente procédure dans son arrêt final. La Cour de céans ne fera donc pas usage de la possibilité offerte par les art. 67 et 68 al. 5 LTF.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
Le chiffre 1 du dispositif de la décision attaquée, qui interdit à l'Administration fédérale de transmettre des informations relevant des status updates au sujet de la présente procédure d'entraide aux autorités espagnoles avant qu'il ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force, est annulé. La décision du 15 février 2016 est confirmée pour le surplus.

3.
Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge de l'intimée.

4.
Le présent arrêt est communiqué à la recourante, aux mandataires de l'intimée et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 3 novembre 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière: Vuadens