Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 03.04.2017 (2C_325/2017)

Cour I
A-4157/2016

Arrêt du 15 mars 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A._____,**
2. **B._____,**
tous deux représentés par Maître André Gruber,
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).

Faits :

A.

A.a Par demande d'assistance du *** 2015, l'autorité requérante espagnole (ci-après: autorité requérante) a requis des informations au sujet de A._____ (ci-après: recourant), considéré comme contribuable. L'entité au sujet de laquelle des informations sont requises (recte: disposant des informations) est UBS AG (ci-après: banque).

Les impôts et années espagnols examinés sont l'impôt sur le revenu individuel, l'impôt sur le revenu des non-résidents ainsi que l'impôt sur le capital, chacune de ces trois catégories étant examinées pour les années de 2010 à 2013 incluses.

A.b Les faits présentés exposent en substance que le recourant est *** et qu'il dissimule ses activités désormais entrepreneuriales derrière un réseau de sociétés, l'une étant sise sur ***, l'autre ***, et deux en Espagne. Selon la présentation, le recourant dispose aussi d'avoir immobiliers en Espagne, pareillement dissimulés. L'autorité requérante allègue avoir de sérieuses indications selon lesquelles le recourant n'aurait pas sa résidence à l'étranger, comme il le soutient, mais bien en Espagne, puisque sa famille, ses activité professionnelles et ses avoirs sont situés en Espagne.

La procédure fiscale conduite par l'autorité requérante a mis à jour d'importants investissements financiers en Suisse auprès de la banque. L'autorité requérante dit avoir intercepté des e-mails entre le recourant et une personne dont l'adresse électronique termine par le nom de la banque, le propos de ces e-mails étant la gestion des comptes bancaires du recourant. Il est allégué que cette personne a travaillé pour la banque, ce qui découle non seulement de son adresse, mais aussi d'informations issues des réseaux professionnels disponibles en ligne. L'autorité requérante a ainsi identifié des types d'investissements et les références de comptes du recourant suivantes:

1) ***

2) ***

3) ***.

A.c Selon l'autorité requérante, le recourant n'a pas répondu aux demandes d'informations bancaires relatives aux années 2010 à 2013. La procédure d'assistance doit permettre d'établir sa situation fiscale, qu'il soit

considéré comme résident ou comme non-résident, aucune des obligations fiscales n'ayant été remplie.

A.d L'autorité requérante demande les informations de la manière suivante:

> 1) Identification of the bank accounts held by A._____ at UBS AG as a holder or authorized, or that controls, directly or indirectly.
>
> 2) Bank statements for those accounts from 1/01/2010 to 31/12/2013
>
> 3) Copy of the opening contracts for those accounts and documents required to open them, with identification of the co-holders and authorized to those accounts, if appropriate.
>
> 4) Copy of the Summaries of Assets or equivalent documents that connect any financial assets held by A._____ at UBS AG, as well as banking documents supporting any operations carried out with those financial assets.

B.
Une ordonnance de production de documents concernant le recourant a été envoyée à la banque le 26 janvier 2016 pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013.

C.
Le *** 2016, l'autorité requérante a déposé une autre demande d'assistance, toujours au sujet du recourant considéré comme contribuable, ce pour les impôts et années déjà cités. L'autorité requérante ajoute que les sociétés utilisées pour dissimuler les avoirs sont en particulier B._____ (ci-après: recourante), sise aux Iles Vierges Britanniques, et les sociétés espagnoles C._____ and D._____. Selon l'autorité requérante, la recourante détient auprès de la banque un compte (le numéro fourni est le ***) dont le recourant est l'ayant droit économique. Ce compte a été utilisé une fois au moins pour transférer des fonds à une autre société (E._____) contrôlée par le recourant. La procédure d'assistance doit permettre d'obtenir des informations relatives à la recourante. Les informations sont demandées de la manière suivante:

> 1) Identification of the bank accounts held by B._____ at UBS AG, as a holder or authorized, or that controls, directly or indirectly, in particular the bank relation number ***.
>
> 2) Bank statements for the account with the bank relation number ***.

3) Copy of the contracts for the opening of the account with the bank relation number *** and other bank accounts held by B._____ at UBS AG and documentation provided for that opening.

4) Identification of the co-holders of the account with the bank relation number *** and other bank accounts held by B._____ at UBS AG, if appropriate, and of the individuals authorized to the accounts.

5) Documents supporting the credits and charges more relevant in the account with the bank relation number ***.

6) With regard to the funds channeled through the accounts held by B._____ at UBS, please identify the bank accounts the funds have come from. In case that those bank accounts of origin are accounts at Swiss banks, identification of the holders and authorized, as well as the supporting documents for those operations.

We would also be very grateful if you could provide us with information on any other bank accounts held by B._____, or where it appears as an authorized, or controlled by B._____ in any way, in bank entities authorized to operate in Switzerland.

D.
Me Gruber s'est constitué à la défense des intérêts du recourant le 2 février 2016 auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC). Il a fait de même au sujet de la recourante, précisant que le recourant était ayant droit économique d'un compte de celle-ci cité dans la demande. Tous deux se sont opposés à l'octroi de l'assistance.

E.
Le 11 février 2016, la banque a donné suite, documents à l'appui, à l'ordonnance de production, indiquant les références suivantes. Les relations *** et *** sont au nom du recourant; la relation *** est au nom de la recourante.

F.
L'AFC a envoyé une nouvelle ordonnance de production à la banque le 17 février 2016, visant la relation *** au nom de la recourante. La banque y a donné une suite favorable le 3 mars 2016.

G.
Le 31 mars 2016, l'AFC a donné accès au dossier au recourant et l'a informé des informations qu'il était envisagé de transmettre. Par courrier séparé du même jour, l'AFC a fait de même en faveur de la recourante.

H.
Par écriture commune du 22 avril 2016, les recourants ont fait parvenir à l'AFC leurs déterminations.

I.
I.a Par décision finale du 1er juin 2016 (référence ***) notifiée au recourant (ci-après: décision A) (ch. 5 du dispositif), l'AFC a décidé d'accorder à l'autorité requérante l'assistance administrative le concernant (ch. 1 du dispositif). Il est décidé (ch. 2 du dispositif):

> de transmettre aux autorités compétentes espagnoles les informations demandées, reçues du détenteur d'informations, la banque en Suisse, comme suit :
>
> a) The following bank accounts were held at UBS AG by Mr A._____:
>
> Account number: ***
>
> Account number: ***
>
> Mr A._____ was the beneficial owner of the following bank account held at UBS AG:
>
> Account number: ***
>
> b) For a copy of the bank statements for the above mentioned accounts for the time period of 1 January 2010 to 31 December 2013, please see enclosures 12 through 14.
>
> c) For a copy of the opening contracts, form A, document of identification (as well as of the change of domicile form) for the above mentioned accounts, please see enclosures 15 through 17.
>
> d) For a copy of the statement of assets as per 31 December 2010, 31 December 2011, 31 December 2012 and 31 December 2013 for the above mentioned accounts, please see enclosures 18 through 20.
>
> e) The following bank account was held by B._____ at UBS AG:
>
> Account number: ***
>
> f) Please see answer to question b) (enclosure 14).
>
> g) For a copy of the opening contract, form A and document of identification for the above mentioned account, please see enclosure 17.
>
> h) The company B._____ is the sole holder and Mr A._____ was the beneficial owner of the above mentioned account.

i) For a copy of the bank statements for the bank account ***, please see enclosure 14.

j) Please refer to the bank statements of the account in question (enclosure 14).

k) In order to assess whether any additional (bank) account relationships exists we kindly request you to support this inquiry with further indications, so as to comply with our domestic regulations on the acquisition of information as well as the principle of proportionality. Further detailed indications are particularly but not exclusively information such as a name, address, account number and/or specific geographic locations of the information holder.

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

I.b Par une autre décision finale du 1er juin 2016 (également référencée sous ***) notifiée à la recourante (ci-après: décision B) (ch. 5 du dispositif), l'AFC a décidé d'accorder à l'autorité requérante l'assistance administrative concernant le recourant (ch. 1 du dispositif). Il est décidé (ch. 2 du dispositif):

de transmettre aux autorités compétentes espagnoles les informations demandées, reçues du détenteur d'informations, la banque en Suisse, dans lesquelles apparaît également la société B._____, comme suit :

a) Mr A._____ was the beneficial owner of the following bank account held at UBS AG:

Account number: ***

b) For a copy of the bank statements for the above mentioned account for the time period of 1 January 2010 to 31 December 2013, please see enclosure 11.

c) For a copy of the opening contract, form A, document of identification for the above mentioned account, please see enclosure 12.

d) For a copy of the statement of assets as per 31 December 2011, 31 December 2012 and 31 December 2013 for the above mentioned account, please see enclosure 13.

e) The following bank account was held by B._____ at UBS AG:

Account number: ***

f) Please see answer to question b) (enclosure 11).

g) Please see the answer to question c) (enclosure 12).

h) The company B._____ is the sole holder and Mr A._____ was the beneficial owner of the above mentioned account.

i) For a copy of the bank statements for the bank account ***, please see enclosure 11.

j) Please refer to the bank statements of the account in question (enclosure 11).

k) In order to assess whether any additional (bank) account relationships exists we kindly request you to support this inquiry with further indications, so as to comply with our domestic regulations on the acquisition of information as well as the principle of proportionality. Further detailed indications are particularly but not exclusively information such as a name, address, account number and/or specific geographic locations of the information holder.

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

J.
J.a Le 4 juillet 2016, le recourant a déposé un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal) contre la décision à lui adressé, ce qui a donné lieu à l'ouverture de la cause A-4157/2016.

J.b La recourante a fait de même, et la cause A-4160/2016 a été ouverte.

J.b.a Tous deux concluent principalement à l'annulation des décisions qu'ils attaquent respectivement (ch. IV des conclusions). Ils demandent à ce qu'il soit constaté que l'entraide ne peut pas être accordée dans le cadre de la demande d'assistance du *** 2015 et son complément du *** 2016 concernant le recourant, respectivement la recourante (ch. V) et à ce que l'AFC soit condamnée aux dépens (ch. VI).

K.
La jonction des causes, toutes deux désormais traitées sous la référence A-4157/2016, a été décidée le 20 juillet 2016.

L.
L'AFC a déposé sa réponse le 25 août 2016, concluant au rejet du (recte: des) recours, et à la condamnation de la partie recourante (recte: des recourants) aux frais et dépens.

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

Droit :

1.
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. L'art. 24 LAAF prévoit que cette loi s'applique aux demandes déposées après son entrée en vigueur. Les demandes d'assistance litigieuses, datées du *** 2015, respectivement du *** 2016, entrent ainsi dans le champ d'application de cette loi.

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

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

Les recours répondent en outre 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]).

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

Il y a lieu ainsi d'entrer en matière sur les deux recours.

2.
Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.
3.1 L'assistance administrative avec l’Espagne est actuellement régie par l'art. 25bis de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après: CDI-ES, RS 0.672.933.21) et par

le par. IV du Protocole joint à la CDI-ES (publié également au RS 0.672.933.21, ci-après: Protocole CDI-ES). Ces dispositions ont été introduites par un protocole du 29 juin 2006 et sont en vigueur depuis le 1er juin 2007 (RO 2007 2199) (voir message du 6 septembre 2006 concernant un protocole modifiant la CDI-ES, FF 2006 7281). Elles ont ensuite été modifiées par un protocole de modification du 27 juillet 2011, en vigueur depuis le 24 août 2013 (RO 2013 2367), en l'occurrence ses art. 9 et 12 (voir message du 23 novembre 2011 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI-ES, FF 2011 8391; arrêt du TAF A-4992/2016 du 29 novembre 2016 consid. 2).

En ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, les modifications du 27 juillet 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 13 ch. 2 let. [iii] du protocole du 27 juillet 2011; arrêts du TAF A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2, A-4941/2015 du 24 février 2016), de sorte que la présente affaire est soumises aux règles en vigueur conformément à ces dernières modifications.

3.2
3.2.1 Sur le plan formel, le par. IV ch. 2 Protocole CDI-ES prévoit que la demande doit indiquer l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal poursuivi et, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'informations.

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

La déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, que celle-ci a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (arrêts du TAF A-2797/2016, A-2801/2016 du 28 décembre 2016 consid. 4.2.4.2, A-6983/2014 du 12 janvier 2016 consid. 7, A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 5; voir aussi arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.3.3).

3.3 La demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [fishing expedition]; par. IV ch. 3 Protocole CDI-ES; voir arrêt du TF

2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [destiné à la publication] consid. 6.1 et 6.3). L'interdiction des "fishing expeditions" en particulier correspond au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5). Il n'est cela dit pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1). En outre, suivant les circonstances, l'autorité requérante peut déposer une demander sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

3.4

3.4.1 La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Ainsi, s'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, il lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3). En cas de doute sérieux, le principe de la confiance ne s'oppose en revanche pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.7.1; voir, en lien avec le principe de la subsidiarité, l'arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.4.2 Le Tribunal de céans a jugé, dans un arrêt – désormais cassé par le Tribunal fédéral (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication]) – relatif aux données dites volées, qu'il convenait de ne pas entrer en matière sur une demande d'assistance administrative qui se fonde sur une liste de noms qui a été obtenue par des actes punissables au regard du droit suisse (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 8.5). Le Tribunal a adopté une approche fondée tant sur le principe de la bonne foi mentionné à l'art. 7 al. 1 let. c LAAF que sur l'art. 28 par. 3 let. b 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 (CDI-F, RS 0.672.934.91), qui équivaut à l'art. 25bis par. 3 let. b CDI-ES.

Selon l'arrêt du TF 2C_893/2015 cité, l'art. 28 par. 3 let. b CDI-F ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande. Seul est déterminant pour l'application de cette disposition le fait que les renseignements demandés puissent en eux-mêmes être obtenus dans le respect des dispositions du droit interne des Etats contractants. Ce résultat ne lèse pas le contribuable visé par une demande d'assistance administrative. Il lui est en effet possible, le cas échéant, de faire valoir devant les autorités judiciaires de l'Etat requérant que le contrôle fiscal diligenté contre lui serait illégal (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 6.3.6).

En outre, selon le Tribunal fédéral, l'art. 7 let. c LAAF contient l'expression "notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus de manière punissable au regard du droit suisse". Le point de savoir si et dans quelle mesure ce passage constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public ou au contraire une limitation unilatérale inadmissible des engagements internationaux de la Suisse en matière d'assistance administrative est une question qui a été laissée ouverte par le Tribunal fédéral. Quoi qu'il en soit, l'expression "actes punissables au regard du droit suisse" figurant à l'art. 7 let. c LAAF renvoie à des actes qui sont effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, d'une part, que les conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée soient remplies et, d'autre part, que ces actes entrent soit dans le champ de compétence territoriale de la Suisse (art. 3 al. 1 et 8 al. 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]), soit dans les différentes formes de compétences extra-territoriales prévues aux art. 4 à 7 CP (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.4 et 8.5.6).

3.5 Pour ce qui est des conditions de fond de l'assistance, le Tribunal relève ce qui suit.

3.5.1

3.5.1.1 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).

Le Tribunal fédéral a rendu plusieurs arrêts relatifs à la notion de vraisemblable pertinence, prévue dans les différentes conventions internationales calquées sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: Modèle CDI-OCDE [différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales]) (voir notamment arrêts du TF 2C_411/2016, 2C_412/2016, 2C_413/2016, 2C_414/2016, 2C_415/2016, 2C_416/2016, 2C_417/2016, 2C_418/2016 du 13 février 2017 consid. 3, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6, 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [= ATF 142 II 69], 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436], 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 142 II 161]), et en particulier à l'art. 25bis CDI-ES (arrêt du TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 2.3.3).

3.5.1.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Le Tribunal fédéral évoque en particulier une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

La jurisprudence fait référence plus généralement à la signification double (*doppelte Bedeutung*) du terme "vraisemblablement". D'une part, l'Etat requérant doit pouvoir évaluer (*voraussehen*) la pertinence afin de la faire valoir dans le cadre de sa demande. D'autre part, seuls les documents vraisemblablement pertinents peuvent être transmis (arrêts du TAF A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.3.3, A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6 et 5.6, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1).

3.5.1.3 Normalement, la demande d'assistance vise à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Des informations peuvent cela dit également, dans certaines constellations spécifiques, être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêt du TAF A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1).

Il a ainsi été jugé que lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (cet article prévoyait, jusqu'au 31 décembre 2016, que "[l]a transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas concernées par la demande est exclue") mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (art. 5 al. 2 Cst.). L'Etat requis doit partant supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande).

En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF, toujours selon la jurisprudence relative à sa teneur au 31 décembre 2016, ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s.; voir art. 17 al. 2 LAAF). Ainsi, ce même art. 4 al. 3 LAAF ne fait point obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée par la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2, arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans l'ATF 141 II 436; arrêt du TAF A-1015/2015 du 18 août 2016 consid. 12).

Dans la mesure où la nouvelle teneur de l'art. 4 al. 3 LAAF, en vigueur dès le 1er janvier 2017 (RO 2016 5059; voir message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], FF 2015 5121, 5134), reprend les principes développés par le Tribunal fédéral, à savoir la règle selon laquelle le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable est déterminant d'une part, et la règle selon laquelle il convient de tenir compte d'une pesée des intérêts d'autre part, la jurisprudence développée ci-dessus conserve toute sa portée (arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3).

3.5.1.4 Si des informations – notamment bancaires, mais aussi celles qui ont trait aux activités, au nombre des employés et aux locaux – concernant une société tierce peuvent être pertinentes (*relevant*) pour l'imposition du

contribuable hypothétique visé par la demande d'assistance, elles constituent alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents (*voraussichtlich erheblich*). Tel peut en particulier être le cas si le contribuable (par exemple, unique actionnaire et gérant) visé par la demande domine économiquement la société détentrice des informations (ATF 141 II 436 consid. 4.6, 142 II 69 [confirmant partiellement l'arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015] consid. 3.1 s.; arrêts du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 5.5.3, A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.4.2, A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 6.1.1).

3.5.2 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 25bis par. 3 et 5 CDI-ES; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du TAF A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 3, A-3787/2016 du 22 septembre 2016 consid. 12, A-1015/2016 du 18 août 2016 consid. 4, A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.1). L'AFC dispose donc des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_411/2016, 2C_412/2016, 2C_413/2016, 2C_414/2016, 2C_415/2016, 2C_416/2016, 2C_417/2016, 2C_418/2016 du 13 février 2017 consid. 3, 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

3.5.3

3.5.3.1 La question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 25bis par. 1 in fine CDI-ES dans le contexte particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée ne doit pas s'apprécier en fonction de l'existence ou non d'une double résidence fiscale effective, mais à la lumière des *critères* que l'Etat requérant applique pour considérer la personne visée par la demande comme un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée. Cela signifie que si l'Etat requérant fait valoir un critère d'assujettissement illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a le centre de ses intérêts vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat requérant n'est pas en soi contraire à la Convention (voir art. 4 par. 2 let. a du Modèle CDI-OCDE), même si la Suisse considère aussi la personne visée comme un de ses contribuables. Ainsi, lorsqu'une demande porte sur un contribuable

que les deux Etats contractants considèrent chez eux respectivement comme résident fiscal, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3; arrêts du TAF A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.3.5, A-3782/2016 du 22 septembre 2016 consid. 12, A-2548/2016 du 15 septembre 2016 consid. 2.3, tous rendus au sujet de la CDI-F, dont l'art. 4 par. 1 à 3 correspond à l'art. 4 par. 1 à 3 CDI-ES).

3.5.3.2 Il suffit qu'il y ait une forme de rattachement économique (*wirtschaftliche Anknüpfung*) avec l'Etat requérant pour que l'art. 25bis par. 1 CDI-ES s'applique, cet article n'étant pas restreint par les art. 1 et 2 CDI-ES (voir arrêt du TAF A-4685/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.1.1 et 3.3.3 s.).

3.5.4 Savoir si un recourant est ou non redevable de l'impôt, pour des années données, que l'autorité étrangère expose examiner, relève de l'application du droit interne étranger et échappe au contrôle de l'Administration fédérale dans le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable des renseignements requis, qui suppose que l'Administration se limite à vérifier si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (arrêt du TF 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7), étant précisé qu'une information peut être vraisemblablement pertinente pour la taxation alors même que la personne concernée n'a pas l'obligation de la communiquer spontanément dans sa déclaration (arrêt du TAF A-2872/2015 du 4 mars 2016 consid. 8), et que la procédure d'assistance de toute façon ne tranche pas matériellement l'affaire (voir arrêt du A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1).

En outre, le respect des prescriptions du droit de procédure étranger est un point qui concerne uniquement les autorités étrangères et sur lequel le Tribunal n'a pas prise, tout grief à ce propos pouvant être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (arrêts du TAF A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

4.

4.1

4.1.1 En l'espèce, pour ce qui est de la décision A, l'objet du litige porte sur les années 2010 à 2013, l'intégralité de son dispositif étant contesté. Les

demandes d'assistance des *** 2015, respectivement *** 2016, sont conformes aux exigences formelles prévues par le droit applicable. En particulier, le recourant y est indiqué comme contribuable intéressé. Les impôts et périodes litigieux sont mentionnés, de même que la banque détentrice en Suisse. Les renseignements demandés sont au surplus détaillés, compte tenu du contexte factuel clairement présenté (voir consid. 3.2.1 ci-dessus). Il n'y a au demeurant aucune raison de se départir de la déclaration du respect de principe de subsidiarité (consid. 3.2.2 ci-dessus) de l'autorité requérante ni de douter sa bonne foi (consid. 3.4.1 ci-dessus).

4.1.2 Aucune pêche aux renseignements n'entre en ligne de compte ici, vu les détails fournit dans les demandes. D'ailleurs, l'AFC a justement souligné qu'elle ne pourrait répondre aux questions vagues de l'autorité requérante que si des détails supplémentaires étaient fournis, ce à juste titre afin de respecter le principe de proportionnalité (consid. 3.3 ci-dessus). Les allégations du recourant allant dans un autre sens sont manifestement infondées.

4.1.3 Quant au fond de la présente, il ne fait pas de doute que les informations et la documentation des trois comptes bancaires mentionnée dans la décision A remplissent la condition de la vraisemblable pertinence, compte tenu de l'enquête fiscale relative au recourant, contre lequel les informations pourront être utilisée conformément au principe de spécialité rappelé dans la décision A. D'ailleurs, le recourant ne conteste pas être ayant droit économique d'un compte bancaire de la recourante (let. D ci-dessus et recours p. 7), ce qui suffit à fonder la vraisemblable pertinence (consid. 3.5.1.3 s. ci-dessus) des informations bancaires de la recourante à l'égard de la taxation alléguée du recourant. Au surplus, aucune règle (de procédure) nationale ne s'oppose à la transmission (consid. 3.5.2 ci-dessus) litigieuse.

4.2 Ce que le Tribunal vient de souligner (consid. 4.1) vaut également dans le cadre du recours attaquant la décision B, qui mentionne le compte bancaire détenu par la recourante: elle ne saurait avec succès prétendre qu'elle n'est pas concernée, puisque le recourant, contribuable prétendu, est ayant droit de son compte et qu'elle est expressément nommée dans les demandes. Toute allégation contraire est clairement dénuée de fondement aussi bien en fait qu'en droit (consid. 3.5.1.3 s. ci-dessus).

4.3

4.3.1 Le Tribunal doit à présent se pencher sur les arguments des recourants, étant précisé qu'ils seront traités dans la mesure de leur pertinence.

Le Tribunal n'a en effet pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (voir arrêt du TAF A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4). Les recourants soulevant les mêmes arguments, ils seront traités conjointement.

4.3.2 Les recourants s'appuient sur un grief relatif au droit d'être entendu s'apparentant à un argument soulevé avec témérité. Les caviardages auxquels l'AFC a procédé sur les pièces remises le 31 mars 2016 sauvegardent légitimement les intérêts de tiers, étant précisé qu'il est exclu de parler d'une "très importante partie" de pièces caviardées. Pour le surplus, à bien les comprendre, les recourants se plaignent des caviardages opérés dans le dossier de la recourante pour sauvegarder les intérêts du recourant. On remarque toutefois, et pour autant que le grief ne soit pas soulevé de manière abusive, qu'au plus tard au moment de la jonction des dossiers, les recourants ont chacun eu accès aux pièces des dossiers, respectivement avaient le droit de demander un tel accès, de sorte qu'il est exclu de retenir une violation du droit d'être entendu. Enfin, les recourants n'ont pas le droit illimité de déposer des pièces: l'appréciation anticipée des preuves (ATF 134 I 140 consid 5.3; arrêt du TAF A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3) permet de mettre un terme aux réquisitions de preuves, étant souligné que le Tribunal a largement octroyé aux recourants la possibilité de déposer les pièces soi-disant utiles (notamment les 29 août 2016, 15 septembre 2016 et 3 octobre 2016).

4.3.3 Une autre objection des recourants tient dans l'allégation selon laquelle les demandes d'assistance se fonderaient sur des documents obtenus illégitimement suite à une inspection du domicile de l'ex-épouse du recourant en juin 2015. Or, poursuivent-ils, la procédure d'inspection et de mise sous scellés aurait "souffert de graves violations au regard du droit espagnol". Ces violations alléguées du droit de procédure espagnol et des garanties (constitutionnelles) procédurales seraient confirmées par les avis d'experts en droit espagnol joints au recours. Les recourants s'opposent donc au transfert de renseignements sur la base notamment de l'art. 7 let. c LAAF.

Le Tribunal de céans souligne à ce propos que, contrairement aux recourants, il ne voit aucune similitude entre la présente affaire et celle ayant conduit à l'arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 relatif aux données volées, qui a de toute manière été cassé par le Tribunal fédéral (consid. 3.4.2 ci-dessus). Quant à l'échange d'e-mails entre le recourant et un conseiller de la banque intercepté par les autorités espagnoles, "qui

semble avoir été obtenu de manière illicite", on ne distingue pas en quoi il ferait obstacle à la demande d'assistance. Même si on devait se baser sur l'arrêt du TAF A-6843/2014 cité, comme le font les recourants, il n'y aurait en particulier pas de raison de concevoir des doutes au sujet de l'origine des données fondant la demande, de sorte qu'aucune clarification ne serait requise à ce titre; les quelques centaines de pages de pièces produites par les recourants ne suffisent pas à amender cette conclusion. Le recourant certes se "pose [...] la question de savoir d'où provient" l'échange d'e-mails litigieux, soulignant en plus que les autorités espagnoles auraient indûment versé ces documents à son dossier. L'autorité requérante ayant fourni des garanties de conformité qu'il n'y a pas lieu de mettre en doute (consid. 3.4.1 ci-dessus), on ne voit toutefois ni ce que les recourants entendent tirer de leur argumentation, ni comment ces éventuelles violations du droit espagnol seraient synonymes *d'actes punissables en vertu du droit suisse* au sens assez étroit décrit plus haut (consid. 3.4.2), ce même si le recourant devait avoir initié une procédure pénale à l'encontre des autorités fiscales espagnoles pour "violation des garanties du procès pénal" et "violation du secret professionnel" de l'avocat. D'ailleurs, les recourants apparaissent adopter une position ambiguë qui ne sert pas leur cause, soutenant d'une part que l'échange d'e-mails n'aurait pas été saisi lors de la perquisition du domicile de l'ex-épouse (recours p. 61), d'autre part que ladite perquisition, qui aurait permis l'accès à ces e-mails, aurait été elle-même illicite (recours p. 63).

4.3.4 En outre, au cas où l'enquête fiscale espagnole en cours contre le recourant devait être dépourvue de fondement – ce qui n'a pas besoin d'être tranché ici – la présente procédure d'assistance n'en serait aucunement affectée; ce grief ne pourrait qu'être soulevé devant les autorités compétentes espagnoles.

La correcte application du droit étranger relève en effet de la compétence de l'Etat étranger (consid. 3.5.4 ci-dessus). Le Tribunal n'ayant pas à examiner les tenants et aboutissants de la procédure espagnole, il ne se penchera pas plus avant sur l'allégation selon laquelle "le droit administratif espagnol a été manifestement violé de sept manières" ni sur les volumineuses pièces (notamment avis de droit espagnol [pièce 119 jointe au recours]) y relatives, étant encore précisé qu'on ne voit pas que la communication des renseignements litigieux serait contraire à l'ordre public (voir art. 25bis para. 3 let. c CDI-ES).

Les recourants, qui tentent la démonstration de l'inanité de cette procédure étrangère, se méprennent aussi bien sur le sens à accorder à une procédure d'assistance internationale que sur la portée du principe de la bonne foi et de la confiance mutuelle que se doivent les Etats dans leurs relations (consid. 3.4.1 ci-dessus). Il n'y a quoi qu'il en soit aucune raison ici de remettre en cause les déclarations de l'autorité requérante, qui dit investiguer la situation fiscale du recourant pour les années 2010 à 2013 – ce qui n'est d'ailleurs pas contesté à bien des égards.

Au demeurant – et même si l'éventuel litige quant à la résidence fiscale ne porte pas sur une résidence entre la Suisse et l'Espagne, mais entre cette dernière et un Etat tiers – le Tribunal de céans n'a pas besoin de juger la question de savoir si le recourant détient effectivement des biens en Espagne ou y réside, l'autorité requérante faisant valoir à première vue et en substance des critères de rattachement que l'on retrouve à l'art. 4 par. 1 à 3 CDI-ES, notamment le critère du foyer, du centre des intérêts vitaux, respectivement celui du séjour (consid. 3.5.3.1 ci-dessus). Point n'est besoin non plus d'entrer en matière sur les allégations de domicile à *** en 2011 ou à *** en 2012 et 2013, puisqu'entre en jeu ici en tout cas une forme de rattachement économique (consid. 3.5.3.2 ci-dessus) avec l'Espagne, comme cela ressort de la demande. Les quittances de loyer et autres factures téléphoniques soumises par les recourants sont donc non pertinentes ici. Par conséquent, même les questions relatives à l'éventuelle présence en Espagne du recourant ou à son divorce peuvent rester ouvertes.

4.4 Le recours contre la décision A est rejeté. Il n'y a de plus aucune raison de donner suite aux conclusions subsidiaires tendant à la prise de contact avec l'autorité requérante en vue d'obtenir des clarifications au sujet de la licéité des preuves et de la pertinence vraisemblable (conclusions subsidiaires sous ch. IX). Les conclusions subsidiaires sous ch. X du recours, selon lequel le recourant demande à ce qu'il lui soit accordé un droit d'accès complet au dossier (sans caviardages), y compris les pièces transmises le 31 mars 2016 sur support USB, est aussi sans fondement, respectivement sans objet (consid. 4.3.2 ci-dessus).

4.5 Le recours contre la décision B est pareillement rejeté, à l'instar des conclusions subsidiaires (voir consid. 4.4 ci-dessus).

4.6 L'AFC ayant décidé de procéder à des caviardages des documents bancaires qu'elle envisage de transmettre au sujet des informations non couvertes par les demandes et sur les tiers non concernés (ch. 2 in fine du dispositif de la décision A, respectivement de la décision B), il n'est pas

douteux que seules les informations vraisemblablement pertinentes seront transmises et que tout intérêt de tiers est sauvegardé.

4.7 Par courrier du 5 décembre 2016, les recourants ont persisté à demander la suspension de la procédure. Compte tenu du présent arrêt, la requête est sans objet.

5.
En résumé, l'autorité requérante a déposé deux demandes d'assistance administrative aux fins d'étayer les éléments de la procédure fiscale dirigée contre le recourant en Espagne pour les années 2010 à 2013. Des informations étaient demandées au sujet de ses avoirs ainsi qu'au sujet des avoirs de la recourante auprès de la banque. L'AFC a décidé d'accorder l'assistance concernant le recourant par la décision A notifiée à lui, la décision B allant dans le même sens ayant été notifiée à la recourante. Tous deux se sont opposés à l'octroi de l'assistance au motif principal que les demandes seraient fondées sur des documents obtenus illégitimement. Or, rien de tel ne ressort du dossier (consid. 4.3.3). Au surplus, les griefs relatifs à la procédure étrangère ne peuvent pas être invoqués avec succès devant le Tribunal de céans, à l'instar des questions relatives à la résidence ou l'assujettissement du recourant (consid. 4.3.4). Les recours sont ainsi rejetés.

6.
6.1 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 (art. 63 al. 1 PA). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]; décisions de radiation du TAF A-2920/2016 du 26 septembre 2016 consid. 2, B-1293/2006 du 13 février 2008).

Les frais de procédure sont ici arrêtés à Fr. 5'000.- au total et sont mis à la charge des recourants. Il convient d'imputer le montant de Fr. 5'000.- versé à titre d'avance de frais par les recourants sur ces frais totaux.

6.2 Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF). Vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La requête de suspension de la procédure est sans objet.

2.
Les recours sont rejetés.

3.
Les frais de procédure de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) sont mis à la charge des recourants et sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par eux.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. ***; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Lysandre Papadopoulos

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 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 :