

BVGer A-1742/2020 vom 25. Januar 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-01-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1742_2020

FR: TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022

IT: TAF A-1742/2020 del 25 gennaio 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Account statements containing all transactions on the accounts between (...) 2013 and (...) 2017.

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

E. 1.2

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées les (...) et (...) 2019, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.3

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA.

E. 1.4

En l'espèce, les recourants 1, 2 et 3 sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

E. 1.5

S'agissant des recourantes 4, 5 et 6, celles-ci ont été informées par l'AFC de la procédure de première instance et ont pu y prendre part (cf. let. C.g et C.h supra). L'autorité inférieure leur a ensuite notifié la décision finale du 9 mars 2020, en qualité de personnes habilitées à recourir, par l'entremise de leur mandataire commun. Chacune des recourantes 4, 5 et 6 disposent, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, le Tribunal retient que les recourantes 4, 5 et 6 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

E. 1.6

S'agissant du recourant 7, le Tribunal constate que celui-ci n'a pas été informé par l'AFC de la procédure de première instance et que la décision finale de l'AFC ne lui a pas été notifiée.

E. 1.6.1

Au sujet de l'information à transmettre aux tiers dans le cadre d'une demande d'assistance administrative, le Tribunal fédéral a jugé que, selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4). Il a également admis que les tiers dont la qualité pour recourir n'apparaît pas de manière évidente mais qui s'annoncent auprès de l'AFC pour demander le caviardage des renseignements les concernant disposent de la qualité de partie (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.3.3).

E. 1.6.2

Le recourant 7 avance avoir qualité pour recourir dans la présente cause au motif que des données le concernant seront transmises aux autorités fiscales suédoises (son identité étant mentionnée à plusieurs reprises dans les différents documents que l'AFC entend transmettre en particulier dans des courriels qu'il a envoyés et dans lesquels il est mentionné) et qu'il est domicilié à (...), en Suède, donc assujéti à la législation fiscale suédoise. Il se plaint en substance que l'AFC ne l'a pas informé de la procédure d'assistance administrative et n'a pas caviardé ses données dans les documents qu'elle entend transmettre.

E. 1.6.3

A cet égard, le Tribunal relève que le recourant 7, ancien (...) de la société J._____, revêt la qualité de tiers dans la présente procédure. Son nom seul apparaît dans la documentation, essentiellement dans des courriels, que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante. Il s'ensuit que la qualité pour recourir du recourant 7 ne ressort pas de manière évidente du dossier. Cela étant, même si le recourant 7 ne fait pas partie des personnes qui avaient une qualité évidente de partie au point qu'elles auraient dû être informées par l'AFC, cela n'empêche pas qu'il puisse faire valoir ses droits dans la présente procédure en se prévalant de circonstances particulières ou en demandant le caviardage de son nom (cf. consid. 1.6.1 supra).

E. 1.6.4

En l'espèce, dans la mesure où le recourant 7 fait en substance grief à l'AFC de ne pas avoir caviardé ses données, le Tribunal considère que le recourant 7 dispose de la qualité pour recourir.

E. 1.7

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (arrêt du TAFa-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 1.8

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2.

E. 2

The underlying documents regarding all transactions on the bank accounts.

E. 2.1

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

E. 2.2

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 et 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.3

En l'espèce, les recourants invoquent en substance la nullité de la décision finale de l'AFC dans la mesure où celle-ci serait fondée sur une violation grave du droit d'être entendu de tiers. Ils font également valoir une violation du principe de subsidiarité et du principe de la bonne foi et allèguent que l'AFC aurait violé l'interdiction de l'entraide spontanée.

E. 2.4

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable ratione temporis aux demandes d'assistance administrative et les conditions formelles de recevabilité de celles-ci (consid. 3 infra). Il traitera ensuite du grief des recourants relatif à la violation du droit d'être entendu (consid. 4 infra) qui est de nature formelle, avant de traiter in fine les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants (consid. 5 ss infra). 3.

E. 3

Information about who the signatories are for each account.

E. 3.1

L'assistance administrative avec la Suède est actuellement régie par la CDI CH-SE - largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation: OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org/themes/fiscalite/conventions_fiscales) -, et par le par. 4 du Protocole à la CDI CH-SE (publié également au RS 0.672.971.41; ci-après : Protocole CDI CH-SE). Ces dispositions ont été introduites par un Protocole du 28 février 2011 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède modifiant ladite convention,

dans sa version conforme au Protocole signé le 10 mars 1992, approuvé par l'Assemblée fédérale le 16 mars 2012 et en vigueur depuis le 5 août 2012 (RO 2012 4155; FF 2011 6591; ci-après: Protocole du 28 février 2011).

E. 3.2

Les impôts auxquels s'appliquent la CDI CH-SE sont les impôts sur le revenu et la fortune. En ce qui concerne la Suède, cela comprend, notamment, (1) l'impôt d'État sur le revenu, y compris l'impôt des marins et l'impôt sur les coupons, (2) la taxe sur les avantages et privilèges spéciaux, (3) les impôts spéciaux des sociétés anonymes en cas de non-distribution des bénéfices existants et sur les distributions lors de réduction du capital, (4) l'impôt communal sur le revenu et (5) l'impôt d'État sur la fortune (art. 2 al. 1 et 3 let. a CDI CH-SE). Les dispositions de la CDI CH-SE modifiées selon le Protocole du 28 février 2011 ainsi que le Protocole CDI CH-SE s'appliquent en particulier aux demandes d'échange de renseignements déposées le jour de l'entrée en vigueur du Protocole du 28 février 2011 ou après cette date pour des renseignements concernant les années civiles commençant le 1er janvier de l'année suivant la signature dudit Protocole ou après cette date (cf. Art. XV ch. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011, publié également au RS 0.672.971.41; arrêts du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 3.1, A-2063/2019 du 13 septembre 2021 consid. 4.1.1).

E. 3.3

En l'espèce, le Protocole du 28 février 2011 a été signé le 28 février 2011 et est entré en vigueur le 5 août 2012. Dans la mesure où la présente affaire découle de quatre demandes d'assistance formulées les (...) et (...) 2019 portant sur les périodes fiscales allant du (...) 2013 au (...) 2017, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

E. 3.4

Sur le plan formel, le par. 4 let. c du Protocole CDI CH-SE prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, pour autant qu'ils soient connus, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, le numéro de compte ou la date de naissance, (ii) la période visée par la demande, (iii) une description des renseignements demandés et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis, (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande, (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse du détenteur présumé des renseignements requis. La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec les réf. citées).

E. 3.5

En l'espèce, les requêtes d'assistance administrative présentées par l'autorité requérante contiennent l'ensemble des renseignements requis par le par. 4 let. c du Protocole CDI CH-SE. Elles mentionnent en effet l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle, à savoir les recourants 1, 2 et 3, la période visée par la demande, soit les années 2013 à 2017, la description des renseignements demandés (cf. let. A.c supra), l'objectif fiscal qui fonde la demande, l'impôt sur le revenu ainsi que l'identité et l'adresse de la détentrice des renseignements, soit I._____.

E. 3.6

Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que les demandes d'assistance de l'autorité fiscale suédoise sont formellement recevables conformément à la CDI CH-SE. 4.

E. 4

Copies of ail documentation from opening of the accounts, including documentation for know your customer.

E. 4.1

Les recourants invoquent la nullité de la décision finale de l'AFC du 9 mars 2020. Ils font valoir à cet égard que les nombreux tiers figurant sur la documentation que l'AFC entend transmettre à l'autorité fiscale suédoise, dont notamment le recourant 7, auraient dû être informés de la procédure d'assistance administrative afin de pouvoir y prendre part. Cela n'ayant toutefois pas été le cas, le droit d'être entendu de ces personnes aurait été gravement violé. Les recourants formulent par conséquent, à titre principal, le chef de conclusions selon lequel la nullité de la décision de l'AFC du 9 mars 2020 doit être constatée.

E. 4.2

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

E. 4.3

En droit administratif, l'annulabilité d'une décision entachée d'un vice est la règle, la nullité l'exception (cf. arrêt du TF 4A_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6; arrêts du TAF A-959/2018 du 28 octobre 2019 consid.2.3 et A-8124/2015 du 1er avril 2016 consid. 2). L'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours valablement saisie dans le délai de recours et n'a en principe pas d'effet rétroactif (cf. arrêts du TAF A-8124/2015 du 1er avril 2016 consid. 2 et A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

E. 4.4

La nullité d'une décision peut être constatée d'office et en tout temps (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3; arrêt du TF 5A_657/2018 du 16 août 2018 consid. 2). Hormis dans les cas expressément prévus par loi, la nullité n'est admise qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1 et 137 I 273 consid. 3.1; arrêt du TF 1C_474/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.2). Elle n'est reconnue que si le vice est particulièrement grave, s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et si, de surcroît, la constatation de cette nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3; arrêt du TF 1C_474/2017 précité consid. 3.2).

E. 4.5

En l'espèce, le Tribunal relève que le Tribunal fédéral a tranché la question de la participation à la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale des tiers dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre. Selon le Tribunal fédéral,

l'AFC n'a l'obligation d'informer un tiers de l'existence d'une procédure que si sa qualité de partie ressort de manière évidente du dossier et que le seul fait que son nom apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit à cet égard pas (cf. consid. 1.6.1 supra). Le Tribunal fédéral a aussi relevé qu'il était douteux qu'une erreur de l'AFC sur le cercle des personnes qui doivent être informées de la procédure relève d'une violation du droit d'être entendu à ce point grave qu'il justifierait de constater la nullité d'une décision finale de cette autorité (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.6).

E. 4.6

Comme l'a relevé le Tribunal (cf. consid. 1.6.3 supra), la qualité de partie du recourant 7 ne ressort pas à l'évidence du dossier. Le même constat s'impose pour les autres tiers mentionnés par les recourants dont seul le nom apparaît dans la documentation que l'AFC souhaite transmettre. Il n'y a donc pas eu de violation grave de leur droit d'être entendus, à supposer que ce droit ait même existé. Il s'ensuit qu'une éventuelle violation de ce droit ne serait, en tous les cas, pas propre à entraîner la nullité de la décision finale du 9 mars 2020, à supposer que celle-ci soit prononçable. Force est ainsi de constater qu'au regard de la jurisprudence, le recourant 7 et les autres tiers dont seul le nom est mentionné dans la documentation à transmettre n'avaient pas à être informés d'office de la procédure d'assistance administrative en cause, sans préjuger de leur éventuelle qualité de partie. Il n'y a ainsi pas eu de violation des règles procédurales par l'autorité inférieure et encore moins de violation du droit d'être entendu d'une gravité telle que la nullité de la décision devrait être constatée.

E. 4.7

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du droit d'être entendu par l'AFC. Par conséquent, le chef de conclusions tendant à la constatation de la nullité de la décision du 9 mars 2020 doit être rejeté. 5.

E. 5

Copies of any instructions received by the bank in any form, including latter, email or fax, from Mr A._____; or someone acting on his behalf, requesting any payments or transfers to be made from the accounts.

E. 5.1

Les recourants avancent que le principe de subsidiarité et le principe de bonne foi auraient été violés par l'autorité fiscale suédoise. A l'appui de cette allégation, ils se fondent sur des courriers du (...) 2017 et (...) 2017 de l'autorité fiscale suédoise adressés aux recourants 1, 2 et 3 en lien avec leur qualité de détenteurs indirect des actions de J._____. Selon les versions de ces courriers traduites en anglais par les recourants, l'autorité fiscale suédoise aurait indiqué qu'elle entendait en date du (...) 2017 ouvrir une procédure pour soustraction fiscale devant les tribunaux compétents puis y aurait renoncé le (...) 2017 dans la mesure où une vente aurait eu lieu en 2010 et non en 2011. Dans ces circonstances, l'AFC aurait dû, à tout le moins, demander un complément d'informations à l'autorité fiscale suédoise pour s'assurer du respect du principe de subsidiarité.

E. 5.2

Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de

Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV]; RS 0.111; ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). 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, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et consid. 2.4, 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

E. 5.3

Selon le par. 4 let. a du Protocole CDI CH-SE, il est entendu que l'Etat requérant aura épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements. L'Etat requérant doit ainsi respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

E. 5.4

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3, A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

E. 5.5

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité

avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

E. 5.6

En l'espèce, l'autorité requérante a confirmé dans ses demandes d'assistance, qui sont postérieures aux courriers produits par les recourants, que toutes les possibilités d'obtenir des informations dans sa propre juridiction ont été épuisées, à l'exception de celles qui auraient impliqué un effort disproportionné (cf. let. A.c supra). Elle a en outre mentionné dans chacune de ses demandes avoir utilisé tous les moyens possibles en Suède pour obtenir les informations pertinentes. Ces déclarations reviennent en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. consid. 5.2 supra), l'Etat requis n'a pas à remettre en question, à moins de doutes sérieux ou de contradictions manifestes, les affirmations de l'Etat requérant, qui déclare avoir respecté le principe de subsidiarité. En l'occurrence, les pièces produites par les recourants ne sont manifestement pas de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant quant au respect du principe de subsidiarité. Tout d'abord, il ne ressort pas de ces pièces qu'elles concernent les périodes fiscales visées par les demandes d'assistance et qu'elles portent sur le même objet. L'objet des investigations de l'autorité requérante est ainsi bien plus large que ce qu'avancent les recourants. Il est constitué par les rémunérations perçus par les recourants 1, 2 et 3 de la part des sociétés offshore D._____, F._____, E._____ et H._____. La vente des actions de J._____ en 2010 n'est mentionnée dans les requêtes d'assistance des (...) et (...) 2019 que pour expliquer le contexte dans lequel les demandes d'assistance ont été formulées. En l'absence de contradictions manifestes entre les demandes d'assistances et les pièces produites par les recourants et dans la mesure où celles-ci ne font pas naître de doutes sérieux quant au respect du principe de subsidiarité par l'autorité requérante, aucune clarification de l'AFC auprès de l'autorité fiscale suédoise ne s'imposait. Même si les courriers produits devaient présenter un lien avec l'examen fiscal qui est l'objet des demandes d'assistance, le principe de subsidiarité ne requiert de toute manière pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables, en particulier si ceux-ci impliquent un effort excessif ou de faibles chances de succès (cf. consid. 5.4 supra).

E. 5.7

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité fiscale suédoise. Le grief des recourants à cet égard doit être rejeté.

E. 6

Le grief des recourants tenant à la violation de l'interdiction de fournir de l'entraide spontanée revêt deux aspects, qui seront successivement examinés.

E. 6.1

Tout d'abord, les recourants considèrent que l'autorité fiscale suédoise n'a pas demandé d'informations sur des comptes dont le recourant 2 était l'ayant droit économique. Ainsi, ils avancent que l'AFC a spontanément étendu les informations requises en y incluant le compte n° (...) ouvert auprès de I. _____ au nom de L. _____ et dont le recourant 2 est ayant droit économique, alors que l'autorité fiscale suédoise a uniquement sollicité des informations sur des comptes dont il est titulaire ou signataire.

E. 6.1.1

Selon le par. 4 let. d du Protocole CDI CH-SE, il est entendu que l'art. 27 CDI CH-SE n'oblige aucun des Etats contractants à procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané. Dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, échanger spontanément des renseignements consiste à transmettre des renseignements qui sont vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.1 ainsi que l'arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3; cf. également la définition figurant à l'art. 3 let. d LAAF). Un tel procédé ne peut pas être laissé à la discrétion de l'Administration fédérale, mais suppose l'existence d'une base légale expresse en droit interne (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.1). L'art. 4 al. 1 aLAAF excluait a contrario la possibilité pour la Suisse de procéder à un échange spontané de renseignements (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.2). Cette disposition a été abrogée au 1er janvier 2017, en lien avec l'entrée en vigueur à la même date, pour la Suisse, de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ci-après: Convention d'assistance fiscale mutuelle; RS 0.652.1), qui envisage l'échange spontané de renseignements aux conditions de son art. 7 à compter du 1er janvier 2018 (cf. art. 28 par. 6 de ladite Convention; ATF 147 II 116 consid. 5.1; arrêts du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.2 et 2C_1087/2016 précité consid. 3.3.3). Il n'y a lieu d'examiner la portée à donner au par. 4 let. d du Protocole CDI CH-SE en lien avec cette modification de la LAAF et l'entrée en vigueur de la Convention d'assistance fiscale mutuelle (sur cette problématique, cf. arrêt du TF 2C_287/2019 précité consid. 2.2 et 2.3) que si l'on se trouve en l'espèce dans une situation qui relève de l'échange spontané de renseignements.

E. 6.1.2

Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (par. 4 let. b in fine du Protocole CDI CH-SE en lien avec le par. 4 let. c sous ch. iv du Protocole CDI CH-SE). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi 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 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.1.3).

E. 6.1.3

En espèce, l'autorité requérante, dans la procédure (...), a notamment demandé des renseignements sur « all accounts at I. _____ belonging to (...) Mr B. _____, Other accounts that Mr B. _____ signs » (« tous les comptes appartenant à (...) M. B. _____, autres comptes dont M. B. _____ est signataire ») auprès de I. _____, puis a désigné un compte bancaire qu'elle avait identifié, précisant que la demande ne se limitait pas à ce compte (« including, but not restricted to account number »; cf. let. A.c supra).

E. 6.1.4

L'utilisation du verbe « belong to » n'implique pas d'emblée que l'autorité requérante a cherché à obtenir des renseignements concernant exclusivement les comptes bancaires dont le recourant 2 était le titulaire juridique. Ce verbe n'a en effet pas en soi une portée qui serait limitée à la seule titularité juridique de comptes bancaires et l'autorité requérante n'a recouru à aucune locution qui circonscrirait la portée de ce verbe à ce seul cas.

E. 6.1.5

Par ailleurs, il ressort de la demande d'assistance administrative du (...) 2019 concernant le recourant 2 que l'autorité requérante cherche à établir le revenu imposable de celui-ci (« The documentation will help the investigators to assess Mr B. _____'s taxable income »). Le but poursuivi par la demande d'assistance administrative consiste ainsi à identifier des revenus imposables que le recourant 2 possédaient au travers de comptes bancaires auprès de la banque détentrice de renseignements identifiée par l'autorité requérante et qu'il n'aurait pas déclarés. En pareilles circonstances, l'AFC était de bonne foi fondée à interpréter cette demande en ce sens que l'autorité requérante s'attendait à recevoir des renseignements sur tous les comptes bancaires auprès de la banque identifiée sur lesquels le recourant 2 disposait d'un pouvoir de disposition non seulement formel, en tant que titulaire ou signataire, mais également effectif, en tant qu'ayant droit économique (cf. sur ce point ATF 147 II 116 consid 5.3.3).

E. 6.1.6

L'AFC a ainsi interprété la demande d'assistance administrative du (...) 2019 dans la procédure (...) de manière conforme au par. 4 let. b in fine du Protocole CDI CH-SE et au principe de la bonne foi en considérant qu'en requérant des renseignements sur des comptes bancaires qui « appartenaient » au recourant 2 auprès de la banque détentrice, l'autorité requérante cherchait à obtenir des informations sur les comptes bancaires sur lesquels le recourant 2 détenait un pouvoir de disposition. Il en découle que, contrairement à ce qu'avancent les recourants, l'AFC n'a pas procédé à un échange spontané de renseignements en autorisant la transmission de données sur la relation bancaire n° (...) ouverte auprès de I. _____ au nom de L. _____ et dont le recourant 2 était ayant droit économique. Le grief des recourants sur ce point doit donc être rejeté.

E. 6.2

Les recourants reprochent ensuite à l'AFC de vouloir transmettre des informations en lien avec des faits antérieurs ou postérieurs à la période visée, soit du (...) 2013 au (...) 2017. Ils demandent le caviardage des soldes reportés au (...) 2012, des opérations annulées au (...) 2012, d'un relevé en date du (...) 2012 et du relevé des charges pour la période du (...) 2012

au (...) 2012.

E. 6.2.1

Le Tribunal relève au préalable que la transmission d'informations portant sur une période antérieure à la période visée par la demande d'assistance n'est pas en soi interdite et doit s'apprécier à l'aune du critère de la pertinence vraisemblable, c'est-à-dire pour autant que les informations soient encore vraisemblablement pertinentes pour la période couverte par la Convention (arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 2.2, en particulier consid. 2.2.7 et 2.2.8). En l'espèce, dans sa réponse du 21 août 2020, l'AFC a indiqué avoir fait droit à la requête des recourants s'agissant des opérations annulées au (...) 2012, du relevé en date du (...) 2012 et du relevé des charges pour la période du (...) 2012 au (...) 2012. Elle a ainsi procédé à des caviardages et des suppressions de pages dans la procédure (...) (dans l'annexe (...), les dates du (...) 2012 ont été caviardées en page (...) et dans l'annexe (...), la page (...) a été supprimée), dans la procédure (...) (dans l'annexe (...), les dates du (...) 2012 ont été caviardées en page (...) et dans l'annexe (...), la page (...) a été supprimée), dans la procédure (...) (dans l'annexe (...), la page (...) a été supprimée et dans l'annexe (...), les pages (...) et (...) ont été supprimées). Le Tribunal constate que ces caviardages et suppression de pages portent sur des informations qui ne sont pas couvertes ratione temporis par le demande d'assistance et qui, a priori, ne présentent pas de liens avec les périodes fiscales visées par les demandes d'assistance. Le Tribunal estime dès lors que c'est à bon droit que l'AFC a effectué ces caviardages supplémentaires. Dans ces conditions, le recours doit être admis sur ce point.

E. 6.2.2

En revanche l'AFC n'a pas suivi la requête des recourants visant à ce que les soldes des comptes reportés au 31 décembre 2012 soient caviardés. Dans sa réponse du 21 août 2020, l'AFC a expliqué que les soldes au 31 décembre 2012 correspondent matériellement aux valeurs au 1er janvier 2013 et donc que transmettre ces informations ne revient pas à communiquer des renseignements qui sortent du champ d'application temporel de la CDI CH-SE. Le Tribunal ne voit rien à redire à l'attitude de l'AFC à cet égard qui correspond à la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 4). Il ne peut être ici question d'échange spontané de renseignements et le grief des recourants sur ce point doit donc être rejeté.

E. 7.1

Dans leur chef de conclusions présenté à titre plus subsidiaire, les recourants ont requis le caviardage des données des tiers qui n'ont pas participé à la procédure de première instance. En lien avec leur argumentaire sur la prétendue nullité de la décision finale de l'AFC, ils avancent que le caviardage de toutes les données relatives à des personnes autres que les recourants 1, 2, 3, 4, 5 et 6 ne rendrait pas vide de sens l'entraide accordée.

E. 7.2

Une demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid.

4.6.1; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF; ATF 143 II 628 consid. 4.3; ATF 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1; ATF 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6.). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

E. 7.3

Au préalable, on peut s'interroger sur la recevabilité de tout ou partie de ce grief. Tout d'abord, les recourants - au moins partiellement en tant que le recourant 7 n'est pas concerné - font valoir des intérêts de tiers à voir leur identité respective caviardée, et non leurs propres intérêts (sur cette problématique, cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2, non publié in : ATF 147 II 116, mais in RDAF 2020 II 536). En outre, si l'on exige l'anonymisation d'informations sur des personnes individuelles, il ne suffit en principe pas d'affirmer de manière générale que les personnes mentionnées dans ces documents sont des tiers non impliqués. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif fédéral, il convient plutôt, dans une telle constellation, de désigner chaque pièce du dossier qui doit être exclue de la transmission et d'exposer en détail les raisons pour lesquelles elle ne peut pas être pertinente dans la procédure étrangère (cf arrêts du TAF A-6859/2019 du 2 décembre 2020 consid. 2.7.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.2 et A-5506/2015 du 31 octobre 2016 consid. 12.2.6). La réponse à cette question peut cependant demeurer en l'espèce indéterminée, le grief devant de toute manière être rejeté.

E. 7.4

D'après l'analyse des documents et réponses que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante, le Tribunal estime que la mention des noms de tiers sur la documentation des comptes bancaires en cause (relevés de comptes, documentation d'ouverture, instructions et pièces justificatives des transactions) apparaît non seulement vraisemblablement pertinente pour l'évaluation de la situation fiscale des recourants 1, 2 et 3 mais également nécessaire pour répondre aux questions des demandes d'assistance. Ces informations permettent de comprendre et d'appréhender le contexte général, en particulier les relations entre les recourants et les comptes concernés afin de pouvoir les taxer correctement en Suède, en toute connaissance de cause. L'autorité fiscale suédoise pourra également contrôler l'origine et la destination des différents transferts de fonds à partir des comptes bancaires en cause et vérifier ainsi l'existence d'une éventuelle soustraction fiscale. En conséquence, la transmission des noms du recourant 7 ainsi que des autres tiers doit être considérée comme pertinente pour les enquêtes ouvertes en Suède. C'est donc à bon droit que l'AFC n'a pas

anonymisé les noms de ces personnes dans les documents et informations destinés à être remis à l'autorité requérante.

E. 7.5

Dans ces conditions, le grief des recourants doit être rejeté.

E. 8

Le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 9 mars 2020 prévoit que : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes suédoises que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 27 par. 2 CDI CH-SE). Bien qu'il ne soit ni allégué ni établi que le principe de spécialité n'aurait pas été respecté, il convient cependant de tenir compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7) intervenue après la décision attaquée en l'espèce. L'autorité inférieure devra ainsi préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision du 9 mars 2020 que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants 1, 2 et 3 dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 27 par. 2 CDI CH-SE.

E. 9

Au vu de ce qui précède, sous réserve du considérant 6.2.1, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours est partiellement admis dans la mesure où il doit être procédé au caviardage d'informations non couvertes par la demande d'assistance d'un point de vue temporel.

E. 10.1

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

E. 10.2

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à 5'000 francs. Vu l'admission très partielle du recours, il se justifie de réduire les frais de procédure à charge des recourants. Partant, ceux-ci assument les frais de procédure à raison de 4'300 francs. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Le solde de 700 francs sera restitué par 100 francs, à chacun des recourants, une fois que le présent arrêt sera entré en force, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

E. 10.3

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Comme les recourants - représentés par un avocat - n'obtiennent que très partiellement gain de cause et doivent supporter la plus grande partie des frais de procédure, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 1'050 francs. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

E. 11

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif est porté à la page suivante)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.