

# **BVGer A-1916/2016 vom 20. Dezember 2017**

Bundesverwaltungsgericht, 2017-12-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1916\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1916_2016)

FR: TAF A-1916/2016 du 20 décembre 2017

IT: TAF A-1916/2016 del 20 dicembre 2017

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]; arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 1). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

### **E. 1.2**

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

### **E. 2**

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).

### **E. 3.1**

Selon la jurisprudence, l'interprétation et l'application d'une convention de double imposition suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111; cf. ATF 141 II 447 consid.4.3.1, 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1; arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 3.1, A-2122/2016 du 31 janvier 2017 consid. 4.2). Tout traité en vigueur lie les parties selon l'article 26 CV et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (pacta sunt servanda). Il s'agit ainsi de s'assurer à chaque application d'une convention internationale qu'elle respecte le principe de la bonne foi ainsi que l'objet et le but du traité. Chaque partie peut attendre de l'autre qu'elle se comporte dans le respect de ces principes (cf. ATF 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1 p). Selon l'article 31 par. 1 CV, 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 (ATF 141 II 447 consid.4.3.1 ; arrêt du TF 2C\_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1; ATAF 2010/7 consid. 3.5 ; arrêts du TAF A- 4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1, A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.1).

### **E. 3.2**

Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 CV, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable que les parties, en toute bonne foi, n'ont pas pu vouloir (art. 32 let. a et b CV; cf. Michael Beusch, Der Einfluss "fremder" Richter - Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext, in : RSJ/SJZ 109/2013 p. 349, p. 351 s. ; ATF 141 II 447 consid. 4.3.2 et les réf. cit.). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV (arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 3.2, A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1).

### **E. 3.3**

En outre, il sied de rappeler que le Commentaire de l'OCDE ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre. Les explications du Commentaire ne constituent donc qu'un moyen d'interprétation complémentaire, au même titre que les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles un accord a été conclu (cf. ATAF 2011/6 consid. 7.3.1, 2010/7 consid. 3.6.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.6, A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 3.3.4; MICHAEL BEUSCH, Spezialisierung in der Justiz: Gedanken betreffend das öffentliche Recht im Allgemeinen und das Steuerrecht im Besonderen, in: Thomas Stadelmann [éd.], Spezialisierung in der Judikative [...], Berne 2013, p. 98).

### **E. 4.1.1**

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3; arrêts du TAF A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.1, A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.2).

### **E. 4.1.2**

Dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, l'Administration fédérale doit informer, selon les modalités décrites aux art. 14 et 14a LAAF, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer. Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (voir aussi art. 30 al. 1 PA) (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TAF A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.1). Toutefois, le droit de consulter le dossier n'a pas à être accordé d'office, mais uniquement sur demande (cf. arrêt du TAF A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1).

Ainsi, une autorité n'a pas l'obligation de transmettre systématiquement aux parties toutes les pièces du dossier (ATF 112 Ia 198 consid. 2a; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.3). Bien au contraire, il est nécessaire que les parties intéressées manifestent l'intention de les consulter. A défaut, il n'y a pas de violation du droit d'être entendu si l'autorité rend une décision sans avoir soumis aux parties les pièces topiques (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 2).

#### **E. 4.2.1**

Le délai que l'Administration fédérale doit impartir en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA doit être convenable au sens de l'ATF 142 II 218 consid. 2.4.1. Le Tribunal fédéral a également souligné que la procédure d'assistance administrative est régie par le principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF (ibid. consid. 2.5; voir aussi décision incidente du TAF A-2766/2016 du 13 juin 2016 consid. 2, arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 4.2). Traiter une demande de manière diligente ne signifie toutefois pas que la procédure doit être menée systématiquement comme s'il s'agissait d'une situation urgente qui pourrait justifier une limitation du droit d'être entendu par l'octroi de très brefs délais; le principe de célérité de la procédure ne peut avoir pour conséquence de supprimer ou de restreindre le droit d'être entendu des parties. Le fait d'octroyer aux personnes habilitées à recourir un délai raisonnable pour s'exprimer sur un projet de décision d'octroi d'assistance administrative ne peut être considéré comme un fait retardant indûment l'échange effectif de renseignements (ATF 142 II 218 consid. 2.6 s ; arrêt du TAF A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.1).

#### **E. 4.2.2**

Il incombe à l'Administration fédérale d'accorder à tout le moins un délai de dix jours pour permettre aux personnes habilitées à recourir de prendre connaissance du dossier et de se déterminer sur le principe et l'étendue de l'assistance administrative envisagée par l'Administration fédérale, en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA, sous réserve des situations d'urgence et sans préjudice de l'application de l'art. 22 al. 2 PA (ATF 142 II 218 consid. 2.7.1 ; arrêt du TAF A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.2).

#### **E. 4.3**

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 135 I 187 consid. 2.2, 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant 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, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b; arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 3.1, A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2; arrêts du TAF A-6949/2010 du 22 juillet 2014 consid. 5.2, A-2117/2013 du 6 mars 2014 consid.

2.1.2).

## **E. 5**

Dans les considérants suivants, le Tribunal de céans évoquera tout d'abord le droit international régissant l'échange de renseignements (cf. consid. 5.1), en s'attachant à décrire les conditions formelles (cf. consid. 5.2) et matérielles (cf. consid. 5.3) de l'assistance, ainsi que les règles relatives à la bonne foi (cf. consid. 5.4), lesquelles définissent les éléments qui peuvent être échangés entre Etats. Enfin, la marche à suivre dans l'examen de la vraisemblable pertinence sera exposée (cf. consid. 5.5).

### **E. 5.1.1**

L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la Suède est régi par la Convention du 7 mai 1965 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.971.41; ci-après: CDI CH-SE). La CDI CH-SE est largement inspirée du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après: OCDE) concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014 [ci-après: Modèle CDI OCDE, respectivement: Commentaire de l'OCDE], n° 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La CDI CH-SE est complétée par un Protocole, dont les dispositions font partie intégrante de cette dernière (publié également au RS 0.672.971.41; ci-après: Protocole). La teneur actuelle de la CDI CH-SE et du Protocole résulte d'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; ci-après: Protocole du 28 février 2011). L'Art. XIV du Protocole du 28 février 2011 prévoit ainsi que la CDI CH-SE est complétée par le Protocole. Les dispositions de la CDI CH-SE modifiées conformément au Protocole du 28 février 2011 ainsi que le Protocole 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 par. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011).

### **E. 5.1.2**

Le Protocole du 28 février 2011 étant entré en vigueur le 5 août 2012, les nouvelles règles valent ainsi à partir du 1er janvier 2012 et couvrent la présente procédure, puisque celle-ci a été initiée le 16 novembre 2015 et qu'elle porte sur l'année 2012.

### **E. 5.2.1**

Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'assistance administrative sont réglées au par. 4 let. c du Protocole. Ainsi, l'autorité compétente requérante doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis (cf. aussi l'art. 6 al. 2 LAAF; sur son caractère subsidiaire, cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4) : (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. Le par. 4 let. e du Protocole précise encore qu'en cas d'échange de renseignements, les règles de procédure administrative relatives 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 ces dispositions visent à garantir une procédure équitable pour le contribuable et non à éviter ou retarder sans motif le processus d'échange de renseignements. Conformément à l'accord entre les autorités compétentes de la Suisse et de la Suède ressortant de l'échange de lettres des 23 novembre/12 décembre 2011 (RO 2012 4535), les règles suivantes sont également applicables. Eu égard au par. 4 let. b du Protocole (cf. consid. 5.3.4 ci-dessous), les exigences du par. 4 let. c dudit Protocole doivent être interprétées de telle manière que l'assistance administrative est accordée si l'Etat requérant, en sus de l'indication des données définies au par. 4, let. c ch. (ii) à (v) du Protocole, a) identifie la personne visée par le contrôle ou l'enquête, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse; et b) indique, s'il en a connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements.

#### **E. 5.2.2**

Le par. 4 let. a du Protocole (cf. aussi l'art. 6 al. 2 let. g LAAF) précise que l'Etat requérant doit avoir épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement (principe de subsidiarité; cf. arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.2.2, A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7).

#### **E. 5.2.3**

Le par. 4 let. d du Protocole ajoute que l'art. 27 de la CDI CH-SE n'oblige aucun des Etats contractants à procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané, ce qui ressort également de l'art. 4 al. 1 LAAF, qui dispose que l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande.

#### **E. 5.2.4**

Enfin, il n'est pas entré en matière lorsque la demande est déposée à des fins de recherches de preuves (art. 7 let. a LAAF). L'interdiction de la pêche aux renseignements est une règle hybride, qui intervient tant au niveau de l'entrée en matière que pour interpréter, cas échéant, le sens qu'il convient de conférer aux termes équivoques d'une demande d'assistance administrative (cf. consid. 5.3.8 ci-dessous). L'interdiction de la "pêche aux renseignements" ne doit donc pas être confondue avec le critère de la vraisemblable pertinence. La première intervient dans l'interprétation qu'il convient de donner aux termes d'une demande comprenant une terminologie vague, mais dont il ressort qu'elle vise une affaire fiscale déterminée. Il n'en demeure pas moins qu'il faudrait déjà prononcer une non-entrée en matière si une telle demande d'assistance administrative internationale était déposée en des termes indéfinis ne permettant pas de cerner l'objet de la demande.

#### **E. 5.3.1**

Les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE. Selon cette disposition, les autorités 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 sorte et de toute désignation qui sont 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'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 CDI CH-SE, qui définissent les personnes bénéficiant de la convention et les impôts concernés.

### **E. 5.3.2**

S'agissant de la notion de renseignements "vraisemblablement pertinents", il y a lieu de relever ce qui suit. Conformément à l'art. 26 du Modèle CDI OCDE - repris pour l'essentiel par l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE (cf. Message du 31 août 2011 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et la Suède en vue d'éviter les doubles impositions [ci-après: Message Protocole], in: FF 2011 6591, 6600 ss) - les renseignements pertinents pour appliquer la convention sont notamment ceux qui permettent aux Etats de s'assurer de ce qu'un contribuable peut bénéficier des avantages de la convention, de la bonne mise en oeuvre de ses règles de répartition, ou encore de déceler les éventuels abus dans l'utilisation des conventions. Les renseignements pertinents pour l'application de la législation interne des Etats concernent quant à eux toutes les informations dont l'Etat contractant a besoin pour imposer un de ses contribuables. Les règles générales de procédure et dispositions légales régissant les droits de la défense sont toutefois réservées. Le champ d'application de cette règle est vaste et dépend de la législation interne de l'Etat requérant (cf. Xavier Oberson, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: Commentaire*, 2014 [ci-après: *Modèle de Convention OCDE: Commentaire*], n° 40 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE; Andreas Donatsch/Stefan Heimgartner/Frank Meyer/Madeleine Simonek, *Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 2e éd. 2015, p. 228; Andrea Opel, *Neuaustrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard: eine rechtliche Würdigung*, 2015, p. 351 ss). Selon l'art. 27 par. 3 CDI CH-SE, les dispositions du par. 1 dudit article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant (let. a), de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant (let. b), ou de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public (let. c.). Toutefois, conformément à l'art. 27 par. 5 CDI CH-SE (cf. aussi l'art. 8 al. 2 LAAF), en aucun cas les dispositions du par. 3 de cet article ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Nonobstant les dispositions du par. 3 de l'art. 27 CDI CH-SE ou toute autre disposition contraire de leur législation nationale, les autorités fiscales de l'Etat requis ont le pouvoir de se faire remettre les renseignements visés par le par. 5 de l'art. 27 CDI CH-SE, pour autant que cela soit indispensable pour remplir les obligations dudit paragraphe.

### **E. 5.3.3**

Le Tribunal fédéral a rappelé que le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé un changement de politique majeur en matière d'échange de renseignements en déclarant vouloir désormais appliquer le standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE dans les conventions de double imposition. Le droit interne suisse n'a toutefois pas été modifié depuis le 13 mars 2009, de sorte que les dispositions de droit suisse protégeant le secret bancaire sont toujours en vigueur, en particulier les art. 127 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB; RS 952.0). La reprise du standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE implique toutefois que le secret bancaire ne peut plus être opposé pour refuser l'échange de renseignements, même en cas de simple soustraction fiscale. Ainsi, en lien avec le secret bancaire, l'art. 27 par. 5 1<sup>e</sup> phrase CDI CH-SE l'emporte sur le par. 3, dans la mesure où son application permettrait à l'Etat requis de refuser de transmettre des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.3 et 4.4.1 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.3). L'art. 27 par. 5 2<sup>e</sup> phrase CDI CH-SE n'apparaît pas dans le Modèle CDI OCDE et figure en principe, en substance, dans toutes les conventions de double imposition conclues par la Suisse depuis le 13 mars 2009. Elle a pour but de permettre à la Suisse de mettre en oeuvre le standard OCDE à l'égard des établissements suisses concernés par le secret bancaire, dès lors qu'en droit interne, le secret bancaire empêche en principe l'autorité fiscale d'exiger directement des renseignements auprès d'une banque (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.4.1 ; TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.3).

#### **E. 5.3.4**

Selon le par. 4 let. b du Protocole, "[i] est entendu que la référence aux renseignements vraisemblablement pertinents a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants d'aller à la "pêche aux renseignements" ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Alors que la let. c) pose des exigences de procédure importantes destinées à empêcher la pêche aux renseignements, ses sous-par. i) à v) doivent être interprétés de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements". Cette disposition reprend le Commentaire de l'OCDE relatif à l'art. 26 Modèle CDI OCDE. Il ressort en particulier de celui-ci que les termes "nécessaires", "vraisemblablement pertinents" ou tout simplement "pertinents", que l'on trouve alternativement dans les différentes CDI, possèdent ici le même sens et que les Etats sont libres de choisir la formulation qui leur convient, le champ d'application de l'article en question ne devant pas en être modifié. Certains auteurs soulignent que la formulation actuelle du modèle (qui vise les renseignements "vraisemblablement pertinents") témoigne de la volonté de l'OCDE d'élargir la portée de l'échange de renseignements (cf. Oberson, in: *Modèle de Convention OCDE: Commentaire*, n° 35 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; Michael Engelschalk, in: *Vogel/Lehner [éd.], Doppelbesteuerungs-abkommen [...]: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 6e éd., Munich 2015 [ci-après: *DBA Kommentar*], n° 34 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

#### **E. 5.3.5**

La notion de pertinence vraisemblable implique deux choses. D'un point de vue matériel, la demande doit porter sur un état de fait concret et répondre à un but précis, qui est soit d'appliquer une CDI, soit d'assurer l'imposition dans l'Etat requérant. D'un point de vue

formel, l'autorité requérante doit délimiter de manière suffisamment précise l'objet de la requête et son sujet pour permettre à l'autorité requise de vérifier que les documents à transmettre sont susceptibles de servir au but fiscal recherché (cf. Oberson, in: *Modèle de Convention OCDE: Commentaire*, n° 36 s. ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*). La pertinence vraisemblable des documents demandés doit ainsi ressortir de la demande d'assistance elle-même (cf. arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.5, A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1).

#### **E. 5.3.6**

La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. 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 ainsi une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 et TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6, sur la signification double du terme "vraisemblablement").

#### **E. 5.3.7**

Par ailleurs, il suffit, pour que l'assistance doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. Engelschalk, in: *DBA Kommentar*, n° 57 ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*). En effet, au sens de l'art. 27 par. 1 *CDI CH-SE*, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de Suède, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants (cf. *Message Protocole*, in: FF 2011 6591, 6601; Daniel Holenstein, in: *BSK, Internationales Steuerrecht*, n° 122 ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*; pour le cas particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée, cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.7). Cela dit, le plus souvent il s'agira d'un rattachement économique en raison d'un domicile fiscal limité, c'est-à-dire de l'imposition limitée de certains éléments du revenu et/ou de la fortune de la personne concernée au sens de l'art. 2 *CDI CH-SE* (cf. arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.4).

#### **E. 5.3.8**

En résumé, la notion de pertinence vraisemblable doit permettre un échange d'informations aussi large que possible, les cas de "fishing expeditions" étant réservés, et il suffit que l'utilité des renseignements demandés soit raisonnablement envisageable (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1; TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.8; Ernst Czakert, in: *Schönfeld/Ditz [éd.], Doppelbesteuerungs abkommen: Kommentar*, Cologne 2013, n° 55 s. ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*). La pêche aux renseignements se définit en tant que requête présentée sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations

fiscalement déterminantes (cf. Message Protocole, in: FF 2011 6591, 6603). L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (cf. art. 5 al. 2 Cst.), qui doit être impérativement respecté en tant que principe constitutionnel régissant l'activité de l'Etat (cf. arrêts du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5, A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.2). Ainsi, pour respecter l'objet et le but des dispositions sur l'échange de renseignements, l'assistance administrative doit être accordée de la manière la plus large possible, dans les limites de la pertinence vraisemblable des renseignements. A cet égard, interpréter la disposition du Protocole en ce sens que le nom de la personne concernée serait toujours nécessaire dans une demande d'assistance irait à l'encontre de cet objectif (ATF 143 II 136 consid. 5.3.4). L'accord entre les autorités compétentes de la Suisse et de la Suède ressortant de l'échange de lettres des 23 novembre/12 décembre 2011, qui précise le Protocole (cf. consid. 5.2.1 ci-avant), prévoit, entre autres, que la personne concernée peut également être identifiée par d'autres moyens que le nom et l'adresse. Les parties contractantes ont ainsi clairement exprimé le fait qu'elles ne considéraient pas que la mention des noms était indispensable dans une demande d'assistance administrative.

#### **E. 5.4**

Le Tribunal rappellera encore que les relations internationales sont basées sur la confiance entre Etats. La bonne foi de ceux-ci est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause (cf. ATF 107 Ib 264 consid. 4b, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêts du TAF A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 3.2). Le Tribunal fédéral a encore récemment jugé que seuls des "élément[s] concret[s]" peuvent permettre de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant, compte tenu notamment de l'art. 31 al. 1 CV. Le principe de la bonne foi 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4, TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.4). S'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elles le fassent sans lacune ni contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre. Ainsi, les autorités requérantes n'ont pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement à démontrer l'existence de soupçons suffisants à ce propos. L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'assistance, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.2, 128 II 407 consid. 5.2.1, 125 II 250 consid. 5b, 117 Ib 64 consid. 5c; arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.4, A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.3; Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd. 2014, p. 299 n° 299). L'autorité requise n'a pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents requis se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.2).

## **E. 5.5**

Pour ce qui concerne enfin la marche à suivre, après la remise des documents par la banque à l'administration fiscale de l'Etat requis, cette dernière doit examiner si les informations en question sont vraisemblablement pertinentes pour la taxation. L'Etat requis peut ainsi refuser la transmission d'informations seulement si le rapport entre les données demandées et l'enquête apparaît peu vraisemblable ou inexistant. Si l'autorité fiscale de l'Etat requis conclut que ledit rapport n'est pas fiscalement pertinent, elle doit extraire les renseignements ou les rendre anonymes (cf. art. 17 al. 2 LAAF; ATF142 II 161 consid. 4.4.3). Le Tribunal fédéral a également souligné, dans le cadre de l'examen des règles relatives à la bonne foi de l'Etat requérant, le droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents (cf. consid. 5.4 ci-dessus). La jurisprudence évoque à ce titre 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 (cf. arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.6, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1; sur la répartition des rôles entre Etat requérant et Etat requis, cf. consid. 5.3.6 ci-dessus).

## **E. 6**

En l'espèce, au vu de l'objet du litige le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme de la demande d'assistance administrative ont été respectées, en particulier celle ayant trait à l'identification de la personne concernée (consid. 6.1). Le respect des autres exigences formelles sera également contrôlé (consid.6.1.2). La Cour de céans passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles (consid. 6.2, 6.3 et 6.4). Elle se penchera finalement sur les autres arguments des recourants (consid. 7).

### **E. 6.1**

Il s'agit de relever d'emblée que, contrairement aux termes du par. 4 let. c du Protocole CDI-SE (cf. consid. supra 5.2.1), l'autorité fiscale requérante n'indique pas l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, faute pour elle de la connaître. Le but de sa demande vise précisément à obtenir le nom de cette personne dont elle ne détient que le n° de carte bancaire et le nom de l'émetteur de la carte. Ainsi la première question à résoudre est de savoir dans quelle mesure il est possible d'accorder l'assistance administrative sur la base d'une demande ne mentionnant pas le nom du contribuable visé.

#### **E. 6.1.1**

Dans un arrêt récent qui concerne l'application de la convention conclue le 26 février 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-NL, RS 0.672.963.61), le TF a jugé en principe admissibles les demandes groupées sans indication de noms, pour autant qu'elles contiennent des informations suffisantes pour identifier les personnes concernées (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.3.4, voir aussi arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 5.1.2 et consid.5.3.8 ci-dessus ).

##### **E. 6.1.1.1**

La Haute Cour s'est fondée dans ce cas sur l'existence d'un accord amiable conclu le 31 octobre 2011 entre la Suisse et le Royaume des Pays-Bas concernant l'interprétation de la lettre b) du par. XVI du Protocole additionnel à la CDI-NL. Cette disposition énonce les informations que l'autorité requérante doit fournir à l'autorité requise lorsqu'elle formule une demande de renseignements fondée sur l'art. 26 de la CDI-NL qui régit l'échange de renseignements. Selon cette disposition, il est exigé que l'Etat requérant fournisse, entre autres, (i) des informations suffisantes pour l'identification de la personne ou des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, en particulier le nom et, si disponible, l'adresse, le compte bancaire et tout autre élément de nature à faciliter l'identification de la personne, comme la date de naissance, l'état civil ou le numéro de contribuable, ainsi que (v) le nom et, dans la mesure où elle est connue, l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements demandés. La let. c) stipule que si ces conditions d'ordre procédural sont importantes dans le but d'empêcher la «pêche aux renseignements», elles doivent toutefois être interprétées de façon à ne pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements. L'accord amiable précise la manière dont doivent être comprises ces conditions dans le sens qu'il devra être donné suite à une demande d'assistance administrative si l'Etat requérant, en plus des autres informations exigées à la let. b) du par. XVI du Protocole additionnel, a) identifie la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse; et b) indique, dans la mesure où ils sont connus, le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements demandés, pour autant que la demande ne constitue pas une «pêche aux renseignements».

#### **E. 6.1.1.2**

La CDI-SE était à cette époque en cours de révision si bien qu'il a été possible d'intégrer dans le protocole du 28 février 2011(cf. consid. 5.1.1 ci-avant) une règle d'interprétation conforme au standard OCDE. Toutes les CDI signées ultérieurement par la Suisse sont conçues sur ce même modèle et précisent, dans le protocole additionnel, à l'instar de la CDI-SE, que la demande de l'autorité requérante doit mentionner l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (cf. CDI du 12 septembre 2012 avec la République de Bulgarie, RS 0.672.921.41 ; CDI du 12 septembre 2013 avec la Hongrie, RS 0.672.941.81). Cependant, conformément à l'accord entre les autorités compétentes de la Suisse et de la Suède ressortant de l'échange de lettres des 23 novembre/12 décembre 2011 (RO 2012 4535), les règles suivantes sont également applicables. Eu égard au par. 4 let. b du Protocole (cf. consid. 5.2.1 et 5.3.4 ci-avant), les exigences du par. 4 let. c dudit Protocole doivent être interprétées de telle manière que l'assistance administrative est accordée si l'Etat requérant, en sus de l'indication des données définies au par. 4, let. c ch. (ii) à (v) du Protocole, a) identifie la personne visée par le contrôle ou l'enquête, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse; et b) indique, s'il en a connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements. Les parties contractantes ont ainsi clairement exprimé le fait qu'elles ne considéraient pas que la mention des noms était indispensable dans une demande d'assistance administrative. En d'autres termes, les demandes d'assistance administrative sans mention des noms doivent être accordées en vertu de la CDI-SE. Il ne peut donc être admis, comme le prétendent à tort les recourants, que la Suisse ne peut accorder l'assistance administrative pour les demandes qui ne contiennent pas le nom des personnes dont la situation est examinée ou font l'objet d'une enquête.

### **E. 6.1.1.3**

Partant, il ressort de l'interprétation qui précède qu'il n'est pas nécessaire que la demande contienne le nom de la personne concernée pour que l'assistance administrative soit octroyée à la Suède. Peu importe à cet égard, contrairement à ce qu'estiment les recourants, que ces derniers soient domiciliés en Suisse ou non. Reste toutefois à examiner si les informations fournies sont suffisantes pour identifier la personne concernée. Cette question se confondant avec celle relative au critère de l'interdiction de la « pêche aux renseignements », elle sera examinée plus loin (cf. consid. 6.2 ci-après).

### **E. 6.1.2**

S'agissant des autres conditions formelles, le Tribunal relève qu'elles sont toutes satisfaites dans la mesure où l'autorité requérante indique la période visée (l'année 2012), la description des renseignements demandés, le nom de la banque émettrice de la carte de crédit ainsi que l'objectif fiscal qui fonde la demande. Au sujet de ce dernier point et au vu de la récente jurisprudence (ATF143 II 136 précité), le fait que l'autorité requérante, qui ne connaît pas l'identité de la personne concernée, nourrisse de simples soupçons à l'égard de celle-ci, soupçons qui l'amènent à croire qu'il s'agit d'un contribuable suédois à l'égard duquel un redressement fiscal est envisagé, sans pouvoir en apporter la preuve ni définir plus précisément l'objectif fiscal visé, ne fait en principe aucunement obstacle à l'octroi de l'assistance. Par conséquent, du point de vue formel, la demande d'assistance administrative du 16 novembre 2015, qui couvre l'imposition sur le revenu pour l'année fiscale 2012, est conforme aux dispositions conventionnelles et légales applicables.

## **E. 6.2**

Pour ce qui est des conditions de fond, les recourants estiment que la demande d'assistance du 16 novembre 2015 violerait l'art. 7 let. a LAAF, dès lors qu'elle aurait été déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (« pêche au renseignements »). A cet égard, ils allèguent en particulier que l'AFC aurait dû porter une attention particulière au cas d'espèce, dans la mesure où les recourants n'ont pas leur domicile fiscal en Suède. Il sied donc d'observer ce qui suit.

### **E. 6.2.1**

En vertu de l'article 27 par. 1 CDI-SE, applicable en l'espèce, « les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute sorte et de toute désignation qui sont 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 ». Cet article reprend pour l'essentiel l'art. 26 du Modèle CDI OCDE (cf. consid. 5.3.1 s. ci-avant). A cet égard, il est vrai que le Commentaire de l'OCDE ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre. Les explications du Commentaire ne sont donc qu'un moyen d'interprétation complémentaire, au même titre que les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles un accord a été conclu (cf. consid. 3.3 ci-avant). Cela étant, du moment que l'art. 27 CDI-SE correspond au standard OCDE en matière d'échange de renseignements tel qu'il est libellé à l'art. 26 du Modèle CDI-OCDE, les exigences à ce sujet peuvent donc être interprétées à la lumière du Commentaire (cf. ATF 143 II 136 consid. 6.1, 142 II 161 consid. 2.1, 142 II 69 consid. 2.1, 141 II 436 consid. 4.4).

### **E. 6.2.2**

Selon le Commentaire, la norme de «pertinence vraisemblable» a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle. Une demande de renseignements ne constitue pas une pêche aux renseignements du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. L'identification du contribuable doit cependant être possible autrement, sur la base d'informations suffisantes fournies par l'Etat requérant (cf. Commentaire sur l'art. 26 ch. 4.4 et 5.1). Le Commentaire donne quelques exemples, notamment au sujet de transactions opérées au moyen de cartes de crédit étrangères et il expose ce qui suit : « L'État A a obtenu des renseignements sur toutes les transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. L'État A a traité les données et lancé une enquête qui a identifié tous les numéros de cartes de crédit par rapport auxquels la fréquence et la configuration des transactions et le type d'utilisation au cours de cette année suggèrent que les titulaires étaient des résidents fiscaux de l'État A. L'État A ne peut obtenir les noms de ces personnes par le biais des sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, les informations pertinentes n'étant pas en possession ou sous le contrôle de personnes se trouvant dans sa juridiction. Les numéros de cartes de crédit identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant la Banque B située dans l'État B. En se basant sur une investigation ou enquête en cours, l'État A envoie une demande de renseignements à l'État B, demandant le nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes spécifiques identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes. L'État A fournit les numéros des cartes bancaires spécifiques concernées ainsi que les informations précisées ci-dessus afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour son enquête et, plus généralement, pour l'administration et l'application de sa législation fiscale ».

### **E. 6.2.3**

La situation décrite au considérant qui précède - et également reproduite et expliquée dans l'ATF 143 II 136 consid. 6.1.2 - correspond en tout point au cas de l'espèce. L'autorité requérante a mené des investigations précises au sujet de transactions opérées au moyen de cartes de crédit étrangères pour l'année 2012. Elle a notamment identifié le numéro de la carte de crédit sur laquelle s'appuie la demande. Elle a fourni une description détaillée des faits et des circonstances qui ont motivé sa requête. Elle a également exposé les raisons qui lui permettent de penser que la personne titulaire de la carte de crédit en question - dont elle donne le numéro et le nom de la banque émettrice - était un contribuable suédois qui n'a pas respecté la loi fiscale de son pays ; elle cite, en substance, la fréquence des retraits, le montant de ces derniers et le fait qu'ils ont tous été effectués à des distributeurs localisés à [...], [...] et [...]. L'Etat requérant a ainsi fait valoir suffisamment de points de rattachement fiscal et l'ensemble des éléments qu'il cite est donc propre à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Il y a donc lieu de retenir que la demande telle que formulée par l'autorité requérante ne constitue pas une pêche aux renseignements. En d'autres termes, cette dernière ne contrevient ni à l'art. 27 CDI-SE, ni à l'article 7 LAAF. (cf. consid. 5.2.4 ci-avant).

### **E. 6.3.1**

Les recourants estiment, dans leur écriture du 16 mai 2017, que la demande suédoise est lacunaire et ne prouve pas tous les éléments y figurant. Ils considèrent en outre que l'AFC n'a pas examiné la demande avec l'attention exigée par les circonstances et qu'un examen approfondi aurait permis de constater que les autorités suédoises cherchent uniquement des informations potentiellement déterminantes, à savoir l'identité des recourants. A cet égard, le Tribunal relève en premier lieu que s'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elles le fassent sans lacune ni contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre. Ainsi, les autorités requérantes n'ont pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement à démontrer l'existence de soupçons suffisants à ce propos (cf. consid. 5.4 ci-avant). La Cour de céans rappellera ensuite que la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. 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 (cf. consid. 5.3.6 ci-avant). Or, tel est manifestement le cas ici.

### **E. 6.3.2**

Dans un autre grief, les recourants considèrent que les renseignements requis par les autorités suédoises ne sont pas pertinents du fait qu'ils sont domiciliés en Suisse depuis [...] et qu'il n'existe aucun lien de rattachement avec l'Etat requérant pouvant créer un assujettissement en Suède. Ils produisent dans ce cadre deux courriers du Service cantonal des contributions du canton [...] mentionnant leur assujettissement illimité dans ce canton.

#### **E. 6.3.2.1**

A ce propos, la Cour de céans rappelle qu'il suffit, pour que l'assistance doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant. En effet, au sens de l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de Suède, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants (cf. consid. 5.3.7 ci-avant). En l'occurrence, l'Etat requérant soupçonne que les recourants soient assujettis fiscalement en Suède. A cet égard, les autorités suédoises exposent dans leur demande les différents éléments fondant leurs soupçons et produisent une liste mentionnant les différents retraits effectués en Suède avec la carte bancaire concernée durant l'année 2012. La Suède précise en outre dans sa demande que ces retraits concernent des montants relativement important de [...] couronnes suédoises chacun. Ces éléments leur laissent ainsi à penser qu'il est particulièrement vraisemblable que le titulaire de la carte soit fiscalement assujetti en Suède. C'est donc à raison que l'AFC a considéré qu'aucun élément ne lui permettait de douter de la réalité des circonstances invoquées et que les principes de la bonne foi et de la confiance entre Etats contractants devait trouver ici entière et pleine application.

#### **E. 6.3.2.2**

De surcroît, le fait que les recourants aient démontré leur assujettissement en Suisse ne permet en outre pas de retenir qu'il n'existe pas d'assujettissement en Suède. En effet, selon le Tribunal fédéral, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'état requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 précité consid. 3.6). Dès lors, peu importe également que depuis 2002 et jusqu'à ce jour, la Suède, ni aucune autre autorité, n'ait jamais remis en question le domicile fiscal/civil des recourants en Suisse. Par ailleurs, l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète. Il s'en suit donc que l'Etat requérant peut être légitimé à former une demande d'assistance administrative, même en cas de conflit de résidence effectif avec la Suisse en tant qu'Etat requis, et ce afin d'obtenir d'elle des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente (ATF 142 II 218 précité consid. 3.7 ; TF 2C\_1000/2017 du 7 décembre 2017 consid. 4.1).

#### **E. 6.3.2.3**

La Cour de céans constate ainsi que l'Etat requérant a fait valoir tous les éléments lui laissant penser que la ou les personnes concernée(s) a des liens de rattachement personnels et/ou économiques avec la Suède pouvant y entraîner un assujettissement. Les renseignements requis apparaissent donc pertinents et justifiés par les circonstances.

#### **E. 6.4**

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motif - et les recourants n'en soulèvent aucun - de remettre en doute le respect du principe de la subsidiarité (cf. consid. 5.2.2). Il n'existe pas non plus d'élément qui donnerait à penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi (cf. consid. 5.4).

#### **E. 7**

Le Tribunal doit à présent se pencher sur les autres 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).

#### **E. 7.1**

Les recourants s'appuient sur un grief relatif au droit d'être entendu. Les recourants considèrent que leur droit d'être entendu a, à double titre, été violé par l'AFC. Ils estiment en premier lieu, qu'au moment où l'AFC les a informés de l'existence de la procédure d'assistance administrative en cours, le dossier était incomplet et qu'à ce titre aucun délai ne pouvait commencer à courir (consid. 7.1.1). Ils estiment ensuite que, si par impossible le dossier devait être considéré comme complet, le délai de dix jours pour consentir à la transmission des informations faute de quoi une décision finale leur serait notifiée, était bien trop court compte tenu de la complexité de l'affaire consid. 7.1.2).

#### **E. 7.1.1**

S'agissant de la première allégation des recourants il sied de relever ce qui suit. A titre liminaire, le Tribunal s'étonne de remarquer, et pour autant que le grief ne soit pas soulevé de manière abusive, que ce n'est qu'au mois de mai 2017 que ce grief a pour la première fois

été soulevé et non, comme on aurait pu s'y attendre, au moment du dépôt du recours en date du 24 mars 2016. Le Tribunal constate ensuite que l'Etat requérant a annexé à sa requête d'assistance administrative une liste des retraits effectués dans les bancomats suédois durant l'année 2012. Contrairement à ce que prétendent les recourants, cette liste mentionne les dates (jour, mois, année) de chacun des retraits effectués au moyen de la carte bancaire concernée par la présente affaire. Les lieux où les retraits ont été effectués apparaissent également sur le document. La Cour constate néanmoins que cette liste ne précise pas les montants retirés. Cela dit, les autorités suédoises mentionnent dans leur demande d'assistance que chaque transaction concerne un retrait de [...] couronnes suédoises. Il s'en suit qu'il ne peut être admis que le dossier de l'AFC était incomplet. Loin s'en faut. Enfin, la Cour de céans constate que les recourants n'ont pas donné suite au courrier de l'AFC du 3 février 2016. En d'autres termes, ils n'ont pas demandé à pouvoir consulter les pièces du dossier. Certes, l'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. Certes encore, pour ce qui a trait à l'entraide administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. Toutefois, bien que ces garanties aient pour effet de donner le droit aux parties de consulter le dossier, ce droit n'est pas accordé d'office, mais uniquement sur demande. L'AFC n'avait donc pas l'obligation de transmettre aux parties toutes les pièces du dossier. Bien au contraire, il leur appartenait de manifester l'intention de les consulter (cf. consid. 4.1.2 ci-avant). Il s'en suit donc qu'il ne saurait être admis que l'AFC a bafoué le droit d'être entendu des recourants. Ce grief étant mal fondé, il doit donc être rejeté.

#### **E. 7.1.2**

S'agissant de la durée du délai, le Tribunal relève ce qui suit. Les recourants estiment que le délai de dix jours imparti par l'AFC, dans son courrier du 3 février 2016, était bien trop court pour qu'ils puissent prendre connaissance du dossier et se déterminer quant à la transmission des données. A cet égard, la Cour relève toutefois que les circonstances ayant conduit à l'arrêt du Tribunal fédéral cité par les recourants (à savoir l'arrêt du TF 2C 289/2015 [publié aux ATF 142 II 218] diffèrent largement de celles du cas d'espèce. Il sera rappelé ici que dans cette affaire, le délai imparti était de cinq jours uniquement et qu'une prolongation dudit délai avait été demandée par les recourants et refusée par l'AFC. En l'occurrence, le Tribunal constate premièrement que les recourants n'ont à aucun moment requis une prolongation du délai qui leur était imparti. Bien au contraire, ces derniers se sont contentés, comme nous l'avons vu, de ne pas donner suite au courrier du 3 février 2016 de l'AFC. La Cour de céans s'étonne en outre de la tardiveté de ce grief qui n'apparaît pas dans le recours mais uniquement dans leur écriture du 16 mai 2017. Quoi qu'il en soit, dans le cas d'espèce, le fond du dossier ne justifie en aucun cas qu'un délai supérieur à dix jours soit octroyé aux recourants, l'affaire ne présentant pas de complexité particulière (cf. consid. 4.2. ci-avant). A tout le moins, les recourants ne démontrent aucunement dans quelle mesure le dossier soulèverait de questions particulièrement complexes. Le grief des recourants étant mal fondé, il doit ici être rejeté.

#### **E. 7.2**

Les recourants considèrent finalement que les informations qui fondent la demande d'assistance administrative ont été recueillies par l'Etat requérant en violation d'un principe fondamental de l'ordre juridique suisse, à savoir le droit à la protection des données découlant de la protection de la sphère privée au sens des art. 13 Cst et 8 CEDH. A bien les comprendre, les recourants estiment que ces informations ont été obtenues par la Suède au

moyens d'une pratique douteuse eu égard aux valeurs fondamentales de l'ordre juridique suisse. En effet, le fait que l'Etat requérant puisse surveiller et enregistrer chaque utilisation d'une carte de crédit/débit sur son territoire s'apparente selon eux à de l'« espionnage non-autorisé de la population à son insu ». Ils considèrent ainsi que le fait d'accorder l'assistance administrative « sur la base d'information obtenues au mépris d'un principe fondamental de l'ordre juridique suisse » violerait l'art. 27 par. 3 let. c CDI-SE. Or, les recourants perdent ici de vue le fait qu'il n'appartient pas à la Suisse d'examiner la correcte application du droit étranger. Il sera encore précisé qu'on ne voit pas que la communication, en tant que telle, des renseignements litigieux serait contraire à l'ordre public au sens de l'art 27 par. 3 let. c CDI-SE, lequel correspond au texte du Modèle CDI OCDE (cf. art. 26 par. 3 Modèle CDI OCDE). Le Commentaire de l'OCDE, qui entre en ligne de compte comme moyen d'interprétation complémentaire (cf. consid. 3.3 ci-dessus), donne quelques précisions sur le sens de cette disposition (cf. Modèle de Convention OCDE: Commentaire, n° 19.5 ad art. 26). En particulier, il rappelle qu'il doit s'agir de la communication de renseignements touchant aux intérêts vitaux de l'Etat lui-même. Il précise en outre que cette limitation ne peut être invoquée que dans les cas extrêmes et que la problématique de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention. Tel serait par exemple le cas si une enquête fiscale dans l'Etat requis était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. Force est donc de constater pour la Cour de céans que tel n'est manifestement pas le cas ici. Le grief des recourants étant mal fondé, il doit être rejeté.

## **E. 8**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être rejeté.

### **E. 9.1**

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure qui se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 7'500.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 7'500.-.

### **E. 9.2**

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). (dispositif à la page suivante)