

BVGer A-4153/2017 vom 11. Oktober 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4153_2017

FR: TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018

IT: TAF A-4153/2017 del 11 ottobre 2018

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 1

For the period 1 January 2012 - 31 December 2014, for all accounts in the banque H._____ in Geneva in the name of B._____SA, including but not restricted to account number in account (...), and any accounts in the name of Mr N._____ or Mr A._____, whether in their name or jointly with others, or to which Mr N._____ or Mr A._____ are signatory or of which Mr N._____ or Mr A._____ are the ultimate beneficial owners, the following documents or information: a. Account opening forms and forms showing signatories and power of attorneys to accounts. b. Copy statements. c. Any instructions received by the bank in any form, including letter, email or fax, from Mr N._____ or Mr A._____ or any other person acting on their personal behalf or on their instruction or authority or from B._____SA's or any person acting on behalf of the company, requesting any payments or transfers to be made from the accounts.

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 - le 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 (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 10 al. 1 de loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

E. 1.2

L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1er février 2013. Les demandes d'assistance litigieuses, déposées le 27 novembre 2015 et le 27 avril 2016, entrent ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario).

E. 1.3

La présente procédure est soumise aux règles générales de la procédure administrative, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF, cf. ég. art. 37 LTAF). Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée (en l'espèce le recourant 1) ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon cette disposition, peut recourir quiconque (a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; (b) est spécialement atteint par la décision attaquée et (c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à

sa modification. Les recourants 1 à 4 ont tous participé à la procédure devant l'autorité inférieure et sont tous destinataires de la décision litigieuse. Ils sont toutefois différemment touchés par son dispositif et, en conséquence, ne disposent pas d'un intérêt semblable à son annulation. Le recourant 1, en qualité de personne concernée, a sans nul doute la qualité pour recourir (cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2). En revanche, les sociétés recourantes 2 et 4 ne peuvent que recourir et faire valoir des griefs à l'encontre des relations bancaires qu'elles détiennent, étant rappelé qu'il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; arrêt du TAF A-4668/14 du 25 avril 2016 consid. 4.1). Leur intérêt se limite donc à la modification de la partie de la décision qui les concerne et leurs conclusions sont irrecevables en tant qu'elles servent uniquement les intérêts du recourant 1, que lui seul est habilité à défendre. Quant à la recourante 3, au demeurant mère du recourant 1, elle est non seulement titulaire d'un des comptes dont l'AFC envisage la transmission de renseignements mais elle apparaît également sur les documents d'ouverture de compte des trois autres relations bancaires visées par la demande d'assistance ; à ce titre, elle possède un intérêt indéniable à recourir. Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites. 2. L'autorité fiscale suédoise a indiqué retirer ses demandes xxx et yyy (enregistrées par l'AFC sous la réf. zzz) et modifier sa demande www (enregistrée par l'AFC sous la réf. vvv) dans le sens que seules subsistaient les questions 1 à 3 de cette dernière requête (cf. supra consid. Ec). Cela étant, l'autorité inférieure - quand bien même elle a informé le Tribunal de céans qu'elle envisageait de modifier son dispositif - n'a pas rendu de nouvelle décision en ce sens (cf. art. 58 al. 1 PA), si bien que la décision attaquée du 20 juin 2017 existe toujours dans l'état où elle a été prononcée. Le recours devrait donc être admis sur les points concernés par le retrait et par le retrait partiel et la décision annulée. Cela étant, la constellation présente a ceci de particulier que les éléments de la décision litigieuse visés par le retrait, bien qu'ils fassent partie de l'objet de la contestation (« Streitgegenstand », qui résulte du dispositif de la décision) ne font pas partie de l'objet du litige (« Anfechtungsobjekt », lequel est défini par les conclusions du recours ; cf. sur ces questions ATAF 2014/24 consid. 1.4). En effet, de l'aveu même des recourants (cf. leur détermination du 18 juin 2018), ceux-ci avaient consenti à la transmission des informations concernées par l'abandon des demandes précitées. Il s'ensuit que d'un point de vue procédural, on ne peut admettre un recours sur des points de la décision qui ne sont pas contestés. Cela étant, les recourants ont tout de même conclu à l'annulation de la décision, sans distinguer entre les différents points du dispositif. Il est vrai que les pièces visées par la transmission - au contraire des questions posées - restent les mêmes malgré le retrait d'une partie des requêtes. Il conviendra en conséquence de modifier le dispositif de la décision litigieuse pour tenir compte de ce retrait, même si le recours devait être entièrement rejeté. L'objet de la contestation - comme celui du litige - est donc restreint aux questions 1 à 3 de la demande d'assistance du 27 avril 2016 et aux réponses que l'autorité inférieure entend y apporter.

E. 2

Information showing to whom B. _____ SA's account/-s 2012-2014 is/are available, powers of attorney, signatories etc.

E. 3

Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or other communications in any form, relating to the transactions between B. _____ SA and Mr N. _____, B. _____ SA and Mr A. _____, B. _____ SA and any person related to Mr N. _____ or Mr A. _____ and between B. _____ SA and D. _____ SA. Please refer to enclosures 9 to 12. L'autorité inférieure prétend encore en substance que toute modification d'une demande d'assistance doit être imputée au comportement du contribuable concerné, lequel a motivé par son attitude le dépôt d'une telle demande. Partant, il devrait en supporter les frais et ne pas se voir allouer de dépens. E.d Dans leur prise de position du 18 juin 2018 - transmise à l'autorité inférieure le 20 suivant -, les recourants constatent que le retrait de la demande zzz et le retrait partiel de la demande vvv ne remettent pas en cause le bien-fondé du recours. Ils relèvent qu'ils avaient déjà consenti à la transmission des informations concernées par l'abandon des demandes précitées ; leurs griefs sont tous en lien avec les renseignements et les pièces que l'autorité inférieure entend toujours transmettre. Ils réfutent par ailleurs être responsables du retrait partiel de la demande d'assistance. Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige. Droit : 1.

E. 3.1

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

E. 3.2

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

E. 4.1.1

L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la Suède est régi actuellement par l'art. 27 de 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-SE) (qui correspond à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques [ci-après : OCDE] concernant le revenu et la fortune [ci-après : MC OCDE]) ainsi que par le paragraphe 4 du Protocole à la CDI-SE, en vigueur depuis le 5 août 2012 (cf. art. XIII et XIV du Protocole d'amendement du 28 février 2011 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée le 7 mai 1965 à Stockholm, dans sa

version conforme au protocole signé le 10 mars 1992 à Stockholm [RO 2012 4155 ; ci-après : Protocole du 28 février 2011]).

E. 4.1.2

Ces dispositions s'appliquent 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). Elles couvrent ainsi la demande d'assistance administrative du 27 avril 2016 qui porte sur les années 2012 à 2014.

E. 4.1.3

Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 du consid. 3). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3.). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.1.4, A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.3, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

E. 4.2

Sur le plan formel, le par. 4 let. c du Protocole CDI-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.

E. 4.3

Outre aux exigences formelles, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs critères de nature matérielle.

E. 4.3.1.1

Aux termes de l'art. 27 par. 1 CDI-SE, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La

notion de pertinence vraisemblable - la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêts du TAF A-1944/2018 du 8 août 2018 consid. 3.3.1.1, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats 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 d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, 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 requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas 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 en cause. Ainsi, 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 se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

E. 4.3.1.2

La 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 (ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.6.2, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1 ; Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in: Revue fiscale [RF] 71/2016 p. 928, 939). 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, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). C'est donc le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable qui demeure déterminant ; cela étant, il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence. En particulier, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques ou procuration) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

E. 4.3.1.3

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017, par l'ajout suivant : "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" (RO 2016 5059). Le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF dans sa version 2017 est applicable à une demande d'assistance formée antérieurement peut rester incertain, puisque cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.2). Selon celle-ci, 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, 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, 142 II 161 consid. 4.6.1, 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. 4.3.2

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"] ; par. 4 let. b Protocole CDI-SE ; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des "fishing expeditions" comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspondent au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.2 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

E. 4.3.3

La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. par. 4 let. a du Protocole CDI-SE). Comme son nom l'indique, ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.3 et les réf. citées). Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsqu'elle impliquerait un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2). Pour examiner si tel est le cas, il faut donc - logiquement - se placer au moment de la formulation de la demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au

principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret ou à tout le moins de doutes sérieux, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. supra consid. 4.1.3), il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

E. 4.3.4

Ainsi que déjà dit (cf. supra consid. 4.1.3), la demande doit respecter le principe de la bonne foi - laquelle est présumée - qui gouverne l'interprétation des conventions internationales. Ce principe ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt du TF 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

E. 4.3.5

Conformément au principe de la spécialité (cf. art. 27 par. 2 CDI-SE), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.6 et les réf. citées). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (ATAF 2018 III/1 consid. 2.9, arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 et les réf. citées).

E. 4.3.6.1

Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 27 par. 3 et 5 CDI-SE ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose donc des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 143 II 185 consid. 3, 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

E. 4.3.6.2

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 (cf. arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). 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 (cf. 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 (cf. arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1).

E. 5

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (consid. 6). Il passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles à l'aune des critiques des recourants à cet égard (consid. 7).

E. 6

Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité, ce que les recourants ne contestent pas. Elle mentionne en effet, le nom, l'adresse et la date de naissance des personnes concernées (ch. 7a et 7b de la demande) ; la période visée par la demande (ch. 9), soit les années 2012 à 2014 ; la description des renseignements demandés et la forme sous laquelle ils doivent être transmis (ch. 13 et 16) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 10), soit l'« Individual Income » ; ainsi que le nom et l'adresse des entités détentrices des documents demandés (ch. 15a et 15b).

E. 7.1

Du point de vue matériel, les recourants reprochent en premier lieu une constatation erronée des faits au motif que, contrairement à ce que retient l'autorité inférieure, le recourant 1 ne serait pas l'ayant droit économique des relations bancaires ouvertes au nom de la recourante 2 pendant toute la période concernée, au nom de la recourante 4 à compter du 25 juillet 2014, et au nom du The Q._____ Trust jusqu'au 17 août 2012. L'autorité inférieure n'aurait pas tenu compte à cet égard des observations déposées lors de la procédure par devant elle. En particulier, elle n'a accordé aucune valeur à la lettre d'E._____ trust (Panama) SA du 18 avril 2017, de laquelle il ressort que le recourant 1 ne peut pas être qualifié d'ayant droit économique de ces trois relations bancaires. Le recourant 1 serait uniquement bénéficiaire potentiel d'un trust discrétionnaire et irrévocable et ne serait investi d'aucun pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur ces comptes. Quant à l'autorité inférieure, elle soutient dans sa réponse au recours que la documentation fournie par les recourants n'est pas propre à remettre en doute celle établie par la banque. Elle renvoie pour le surplus au considérant de sa décision litigieuse, dans lequel elle a notamment relevé que la lettre dont se prévalent les recourants provenait d'un précédent trustee du The Q._____ Trust.

E. 7.1.1.1

Avant tout autre considération, il sied de rappeler quelques notions. Ainsi, l'expression d'ayant droit économique ou de bénéficiaire effectif se rapporte à la ou les personnes physiques qui exercent en dernier lieu le contrôle sur une personne morale ou une construction juridique, comme un trust (cf. notamment le glossaire du GAFI disponible à l'adresse www.fatf-gafi.org/fr/pages/glossaire/).

E. 7.1.1.2

Le trust est un rapport juridique par lequel un constituant (settlor) confie des valeurs patrimoniales à une ou plusieurs personnes (trustee). Le trustee a pour obligation de gérer ce patrimoine et de l'utiliser dans un but établi à l'avance par le constituant. Cette utilisation

peut notamment consister à favoriser des personnes déterminées (bénéficiaires). Le constituant peut aussi prévoir des prestations pour lui-même ou se réserver le droit de dissoudre le trust pour en récupérer le patrimoine. Il est aussi possible de faire appel, dès la constitution du trust, à un protecteur (protector), lequel, désigné par le settlor, surveille le travail du trustee. Dans le cas d'un trust révocable, le constituant conserve l'accès au patrimoine du trust. Il ne se dessaisit donc pas définitivement de son patrimoine. Dans le cas d'un trust irrévocable, il convient d'établir une distinction entre le trust non discrétionnaire (irrevocable fixed interest trust) et le trust discrétionnaire (irrevocable discretionary trust). Tandis que les bénéficiaires sont déjà désignés dans le trust non discrétionnaire, dans le trust discrétionnaire (discretionary trust), les bénéficiaires n'ont aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de parts de capital du trust. Le trustee dispose d'une entière liberté dans le choix des personnes qui bénéficient des distributions - certes, en règle générale, à l'intérieur d'un cercle déterminé de personnes - et du montant de ses distributions en faveur des bénéficiaires. Les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire n'ont ainsi qu'une expectative, soit une sorte d'intérêt futur et incertain qui se manifeste par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee. De plus, ils n'ont pas de droit absolu sur le patrimoine du trust ou de créance en attribution des biens en trust vis-à-vis du trustee.

E. 7.1.1.3

Le trust n'étant pas une personne morale et ne disposant pas de la personnalité juridique, il n'est pas le propriétaire des biens du trust ni des revenus qui en découlent. Le propriétaire légal (legal ownership) des biens est le trustee, qui peut être une ou plusieurs personnes physiques, voire même une personne morale. Le patrimoine ne se mélange toutefois pas à la fortune propre du trustee mais en constitue une masse distincte. Les bénéficiaires n'acquièrent leur propriété équitable (equitable ownership) que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. S'il y a donc enrichissement des bénéficiaires dans le cas de la constitution d'un trust irrévocable non discrétionnaire, ce n'est pas (encore) le cas dans le cadre d'un trust irrévocable discrétionnaire (cf. pour toutes ces questions : arrêt du TAF A-535/2011, A-539/2011, A-544/2011, A-547/2011 du 28 juin 2011 consid. 9 et les réf. citées, A-5295/2016 du 20 novembre 2017 consid. 3.2.5.2 et les réf. citées ; Circulaire no 30 de la Conférence suisse des impôts du 22 août 2007 : imposition des trusts, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 76 p. 531 ss ; Luc Thévenoz, Trusts en Suisse : Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie, Zurich 2001, p. 25 s ; Peter Böckli, Der angelsächsische Trust : Zivilrecht und Steuerrecht, in : RF 62/2007, p. 710 ss). Institution inconnue du droit suisse, le trust étranger y est néanmoins reconnu depuis l'entrée en vigueur au 1er juillet 2007 en Suisse de la Convention de La Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (RS 0.221.371).

E. 7.1.1.4

En vertu de la loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 955.0), des ordonnances d'application y relatives, de la convention relative à l'obligation de diligence des banques (la dernière version révisée en vigueur date du 1er juin 2015 [CDB 16], la version antérieure du 7 avril 2008 [CDB 08], disponibles à l'adresse <https://www.swissbanking.org/fr/services/bibliotheque/directives>) et des règlements édictés par les organismes d'autorégulation, les intermédiaires financiers sont tenus d'identifier l'ayant droit économique lorsqu'ils établissent une relation d'affaires avec un client (le formulaire A). Lorsque le cocontractant (de l'intermédiaire financier, soit le plus souvent une banque) est une personne morale, l'intermédiaire financier doit prendre connaissance

des dispositions régissant le pouvoir d'engager le cocontractant et vérifier l'identité des personnes établissant la relation d'affaires au nom de la personne morale (cf. art. 3 al. 1 LBA). Dans ce cas, le formulaire A ou la procuration doit être signé par les personnes autorisées à signer en vertu de la documentation de la société (cf. art. 3 N 28 de la CDB 08 en vigueur au moment des faits litigieux). Un trust est considéré comme une société de domicile pour les besoins de la LBA (cf. art. 6 al. 2 de l'ordonnance fédérale du 11 novembre 2015 sur le blanchiment d'argent [OBA, RS 955.01]). Les sociétés de domicile sont tenues de fournir une déclaration par laquelle le cocontractant indique qui est l'ayant droit économique des valeurs patrimoniales (cf. art. 4 al. 2 let. b LBA). Lorsqu'il n'existe pas d'ayant droit économique déterminé (par exemple pour les discretionary trusts), le cocontractant doit le confirmer par une déclaration écrite (le formulaire T) par laquelle il indique le fondateur effectif, les personnes habilitées à donner des instructions au cocontractant et le cercle des personnes pouvant entrer en ligne de compte comme bénéficiaires ainsi que, s'il y a lieu, le protecteur (cf. art. 4 N 43 de la CDB 08). Par ailleurs, les renseignements collectés par le formulaire A ne servant pas un but fiscal (contexte économique, indices dans les enquêtes pénales, blanchiment d'argent, etc., cf. arrêt du TAF A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.6 et les réf. citées), les indications figurant sur le formulaire A, ou l'absence de ce formulaire dans les documents bancaires, ne sont pas déterminantes pour l'octroi de l'assistance (cf. arrêts du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.4.2, A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 9.2.7.1). En effet, pour déterminer l'ayant droit économique d'un compte, il convient de procéder à une analyse selon le principe "substance over form" (ATAF 2011/6 consid. 7.3.2 ; arrêt du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.4.5.1, A-1917/2016 du 3 août 2016 consid. 4.2). Ainsi, ce qui est déterminant, c'est l'ampleur du contrôle économique exercé par telle ou telle personne sur les comptes ou les dépôts qui sont détenus par une société, et le pouvoir de décision sur ceux-ci (arrêts du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.4.2, A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 5.4, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 4.3.4).

E. 7.1.2

Il s'agit donc dans un premier temps d'examiner la documentation bancaire afin d'identifier le pouvoir du recourant sur les différents comptes.

E. 7.1.2.1

S'agissant du compte ouvert au nom de la société B._____SA (recourante 2), le Tribunal observe que dans son pli du 13 juillet 2016, la banque a précisé que le recourant 1 en a été l'ayant droit économique jusqu'au 25 août 2015 et procuré jusqu'au 21 juin 2012 (cf. supra consid. Bb, cf. pce 1 annexe 5 AFC). Il ressort de la documentation bancaire produite que le recourant 1 avait effectivement un droit de signature individuel jusqu'en juin 2012 (cf. pces 259, 275, 276, 277 et 280 en corrélation avec 274 annexe 5 AFC), ce qu'il ne semble pas contester. Il s'en prend plutôt à sa qualification d'ayant droit économique. Le formulaire A, daté du 30 octobre 2015, mentionne C._____ (recourante 3) en qualité de « beneficial owner » (cf. pce 241 annexe 5 AFC). Dans la catégorie « pièces annulées » [...] Dans les pièces figurant dans la catégorie « relevés », le nom du recourant 1 n'apparaît pas. En revanche, il a donné trois ordres de versement en faveur de tiers (notamment en faveur de la recourante 3 et de N._____) dans la première partie de 2012 (cf. pces 432ss).

E. 7.1.2.2

S'agissant du compte détenu par la société D. _____ SA (recourante 4), le formulaire A, daté du 30 octobre 2015, mentionne la recourante 3 en qualité de « beneficial owner » (cf. pce 6 annexe 5 AFC). Les trois directeurs de la société détiennent un droit de signature collective à deux entre eux (cf. pce 7 annexe 5 AFC). Cette carte de signature, datée du 30 octobre 2015, porte la mention « replaces all existing signature cards » et rend manifestement caduc le droit de signature individuelle octroyé à E. _____ Trust (Panama) S.A le 20 juin 2014 (cf. pces 36 et 54 annexe 5 AFC). T. _____ Limited apparaît comme la société ayant été habilitée à ouvrir le compte (cf. pce 50 annexe 5 AFC). Dans la catégorie « pièces annulées » de la documentation qu'elle a produite, la banque a classé notamment un formulaire [...]

E. 7.1.2.3

Quant au compte détenu directement par The Q. _____ Trust, ouvert le 22 avril 1999 et clôturé le 17 août 2012, le premier formulaire A daté du 26 février 2004 renvoie à la « declaration by trustees on opening an account » (cf. pce 71 annexe 5 AFC). Cette déclaration qualifie la nature du trust comme discrétionnaire et irrévocable, le trustee est la banque H. _____ International Trust Limited (Bahamas), le settlor est la recourante 3. Sous la rubrique « Identity of the individual(s) who is/are the primary beneficiary(ies) of the Trust and identity of further class(es) of beneficiaries, if any », figure au premier rang le recourant 1, lequel est également signalé comme étant le protector (cf. pce 72ss annexe 5 AFC). Un autre formulaire A, daté du 28 juin 2012, mentionne le recourant 1 comme l'un des « beneficial owner », à côté de huit autres personnes (cf. pce 74 annexe 5 AFC). Il apparaît également détenir une procuration depuis le 8 août 2008 qui l'autorise à gérer les avoirs sans lui donner le droit d'en disposer (« Power of attorney for asset management in favour of a private individual », cf. pce 77 annexe 5 AFC). Il détenait également une autorisation de consultation du compte (cf. pce 78 annexe 5 AFC).

E. 7.1.2.4

Les documents d'ouverture du compte de la relation bancaire ouverte au nom de la recourante 3 montrent qu'elle est la seule « beneficial owner » de ce compte (cf. pce 174 annexe 5 AFC). Sur la dernière carte des signatures autorisées datant du 25 août 2012, figure, outre la titulaire du compte, une procuration en faveur de deux personnes pouvant signer individuellement, dont l'une est l'épouse du recourant 1 et l'autre sa soeur (cf. pce 175 annexe 5 AFC). Dans la catégorie des « pièces annulées » figure une procuration en faveur [...]. Dans la catégorie des pièces intitulée « instructions » ne figure aucun ordre signé par le recourant 1, mais des transferts en sa faveur, en faveur de la recourante 2, de The Q. _____ Trust et de la recourante 4.

E. 7.1.3

En résumé, il ressort ainsi de la documentation bancaire que le recourant 1 : - a été procuré jusqu'en juin 2012 de la relation bancaire ouverte au nom de B. _____ SA (recourante 2). Jusqu'en novembre 2013, il en était l'un ou l'ayant droit économique. A partir de cette date, il ne figure plus que comme l'un des bénéficiaires potentiels du trust constitué notamment de la totalité du capital-actions de B. _____ SA ; - ne figure, pour la période considérée, dans la relation bancaire ouverte au nom de D. _____ SA (recourante 4) que comme l'un des bénéficiaires potentiels du trust détenant cette société ; - figure pour 2012, date qui correspond également à la fermeture de ce compte, en qualité d'ayant droit économique de la relation ouverte au nom du The Q. _____ Trust ; - apparaît comme détenant un droit de

signature jusqu'au 20 juillet 2012 sur la relation bancaire détenue par C._____ (recourante 3). Il s'ensuit que les déclarations de la banque H._____ SA figurant sur la lettre du 13 juillet 2016 (cf. supra consid Bb) ne sont pas entièrement corroborées par la documentation bancaire qu'elle produit, sauf à considérer à tort que le statut de « potential beneficiary » correspond à celui d'ayant droit économique (cf. supra consid. 7.1.2.2) ou que les formulaires où le recourant apparaît en cette qualité ne reflètent pas la réalité. Par ailleurs, les recourants prétendent que - nonobstant la teneur de certains formulaires A, lesquels seraient erronés - le recourant 1 ne peut être considéré comme l'ayant droit économique des relations bancaires ouvertes au nom des recourantes 2 et 4 et du The Q._____ Trust. A l'appui de leur allégation, ils produisent une lettre datée du 18 avril 2017 signée du trustee du The Q._____ Trust, E._____ Trust (Panama) S.A, et déjà produite devant l'autorité inférieure. Ils renvoient également à l'acte constitutif dudit trust, figurant dans la documentation bancaire.

E. 7.1.4

Compte tenu de ces contradictions, il conviendrait donc procéder à une analyse selon le principe "substance over form" (cf. supra consid. 7.1.2.4). Toutefois, l'acte constitutif du trust utile à cet examen, daté du 6 septembre 1995, est constitué de 48 pages peu claires et comportant des réserves et des renvois dont la portée n'est pas explicite (par exemple : clause 40 « The Settlement shall be irrevocable save as provided in clauses 7.2 and 23 », La clause 7.2 renvoyant à son tour à la clause 7.1, cf. pce 87ss annexe 5 AFC). Sous la clause 12 « Power to add or exclure Beneficiaries », il est précisé que les pouvoirs du trustee s'exercent avec le consentement écrit du protector. Or le premier protector, pour une période indéterminable au regard de la documentation en possession du Tribunal, était précisément le recourant 1 (cf. supra consid. 7.1.3.3). Le Tribunal observe encore que suivant les formulaires et les périodes, le trust ne possède pas de bénéficiaires spécifiques (ce qui correspond au discretionary trust) ou au contraire désigne des « primary and secondary beneficiaries » (ce qui équivaut à un trust non discrétionnaire, cf. consid. 7.1.2.2). S'ajoute à la confusion le fait que les sociétés B._____ SA (recourante 2) et D._____ SA (recourante 4) sont visiblement détenues par The Q._____ Trust (cf. les formulaires T), du moins jusqu'en 2015 date à laquelle la recourante 3 apparaît comme unique « beneficial owner » des relations bancaires de ces deux sociétés (soit comme unique ayant droit économique sur le formulaire A). Comme le trust est prétendument discrétionnaire et irrévocable, le settlor (qui est justement la recourante 3) ne peut en être l'ayant droit économique (cf. supra consid. 7.1.2.2). On pourrait donc en déduire que les sociétés ont été vendues, mais aucune trace de cette vente ne transparaît au dossier.

E. 7.1.5

Cela étant dit, il ne revient pas à l'autorité de recours d'examiner à la loupe les clauses de l'acte constitutif du trust. Soit la personne concernée apporte la preuve qui emporte la certitude que les informations que l'autorité inférieure envisage de transmettre sont erronées et, partant, ne sont pas déterminantes sous l'angle de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. supra consid. 4.3.1), soit elle en supporte les conséquences.

E. 7.1.5.1

A cet égard, la lettre du trustee du 18 avril 2017 n'est pas de nature à elle seule à invalider les déclarations de la banque. Elle doit toutefois être considérée avec le même niveau probatoire que ces dernières (sur la valeur probante à accorder à un « affidavit » de droit

étranger qui affirme que les renseignements du formulaire A sont erronés, cf. arrêt du TAF A-6314/2015 du 25 février 2016 consid. 3.7). Dans cette mesure, elle sera communiquée à l'autorité requérante avec les autres pièces, et ce quand bien même le Tribunal relève que le recourant 1 (soit la personne concernée) peut transmettre à sa convenance aux autorités de son pays toute la documentation qui lui semble utile. A cet égard, il sied de rappeler que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. supra consid. 4.3.6.2). Le Tribunal observe aussi que les sociétés recourantes 2 et 4 sont toujours en relation d'affaires avec la banque H._____ SA et qu'il est pour le moins singulier qu'elles n'aient pas tenté d'obtenir de la banque la rectification des affirmations qu'elles estiment erronées, ce d'autant plus que les formulaires A litigieux portent la signature valable des dirigeants de l'époque (cf. sur la signature des formulaires A supra consid. 7.1.2.4).

E. 7.1.5.2

Cela étant, quand bien même les recourants n'ont pas réussi à mettre en échec les allégations de la banque, il n'en reste pas moins qu'il subsiste des contradictions dont on ne peut pas faire abstraction entre les déclarations de celle-ci et la documentation bancaire qu'elle produit. Il conviendra donc de tempérer les affirmations que l'autorité inférieure entend divulguer de manière à ce qu'il ressorte plus clairement qu'il s'agit là des allégations de la banque et non de constatations de l'autorité inférieure (cf. infra consid. 8).

E. 7.1.6

En guise de conclusion intermédiaire, dans la mesure où le nom du recourant 1 apparaît à divers titres sur les documents d'ouverture de compte des trois relations bancaires précitées et du moment qu'il n'est pas possible d'exclure avec certitude qu'il en a été ayant droit économique ou qu'il a dominé d'une certaine manière les entités qui en sont titulaires, il faut admettre avec l'autorité inférieure que ces informations, qui sont en relation avec les faits décrits dans la requête, satisfont l'exigence de la pertinence vraisemblable.

E. 7.1.7

Les recourants prétendent également que, s'agissant des comptes pour lesquels le recourant 1 disposait d'un droit de signature jusqu'en été 2012 (jusqu'au 21 juin 2012 pour celui détenu par la recourante 2 et jusqu'au 25 août 2012 pour celui détenu par la recourante 3), la pertinence vraisemblable doit être niée pour les périodes postérieures au retrait de son droit de signature.

E. 7.1.7.1

S'agissant du compte ouvert par la recourante 2, le raisonnement soutenu par les recourants se fonde sur l'hypothèse d'une admission de leur grief ayant trait à une constatation erronée des faits. Or, comme il vient d'être démontré (cf. supra consid. 7.1.7), les recourants n'ont pas apporté la preuve de ce qu'ils prétendent. Force est de constater que le recourant 1 a conservé, parallèlement et au-delà de la période de validité de son droit de signature, un rôle controversé quant aux avoirs déposés sur ce compte (simple bénéficiaire potentiel du trust qui détient la société selon lui et une partie des documents ou ayant droit économique selon la banque et une autre partie des documents). Partant, sur la base des informations figurant au dossier, il est admissible de considérer que la totalité de la documentation relative à la période considérée (2012-2014) satisfait à l'exigence de la vraisemblable pertinence. Il reviendra au recourant 1, cas échéant, de s'expliquer sur la nature du trust et sa position dans celui-ci devant les autorités de son pays.

E. 7.1.7.2

La question est plus délicate concernant la relation bancaire détenue par la recourante 3. Il est en effet incontesté que le recourant 1 n'en n'a jamais été l'ayant droit économique et que son droit de signature a été retiré en août 2012. Cela étant, du moment que la demande d'assistance fait très clairement référence à toute autre personne proche du recourant 1 (« any other person related to him » cf. supra consid. Ba) qui pourrait détenir ces comptes et en disposer à sa place, qu'il apparaît que son droit de signature a été radié au profit de sa femme et de sa soeur nommément citées dans la demande, et que des versements après août 2012 ont été effectués en sa faveur et en faveur des recourantes 2 et 4, il faut dès lors admettre que ces informations sont dans une relation étroite avec l'état de fait décrit et en conséquence satisfont également au critère de la vraisemblable pertinence (sur la notion de proche et l'importance de la formulation de la requête cf. arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5).

E. 7.1.8

Les recourants prétendent que l'autorité inférieure se livre à un échange spontané de renseignements prohibé dans la mesure où elle envisage de transmettre des informations au sujet des relations bancaires détenues par The Q. _____ Trust et D. _____ SA, alors que le recourant 1 n'en est ni le titulaire ni l'ayant droit économique et ne dispose d'aucun droit de signature.

E. 7.1.8.1

Ce grief s'examine aussi sous l'angle de la pertinence vraisemblable, l'échange spontané de renseignements consistant à transmettre à un Etat des renseignements vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.6 et réf. citées). Si l'art. 27 par. 1 CDI-SE stipule que les Etats s'échangent des informations vraisemblablement pertinentes, le par. 4 let. d du Protocole CDI-SE souligne que l'art. 27 de la convention n'oblige aucun des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané. Il n'est donc pas exclu qu'un Etat contractant procède à un tel échange de renseignements sur la base de la CDI-SE, moyennant l'existence d'une base légale en droit interne (cf. arrêts du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.1 [CDI-FR], 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1 [CDI-FR] ; arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 4.2.2.4.1 [CDI-ES], A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.2 [CDI-IN], A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.6 [CDI-IN]). L'art. 4 al. 1 LAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1er janvier 2017 (cf. pour un exemple ATF 141 II 436 consid. 3.2). A cette même date, la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 est entrée en vigueur pour la Suisse (RS 0.652.1, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters], en vigueur en Suède depuis le 1er septembre 2011) ainsi que les art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059). L'art. 7 MAC règle l'échange spontané de renseignements entre les Parties, lequel a lieu en particulier lorsqu'« à la suite d'informations communiquées à une Partie par une autre Partie, la première Partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie » (let. e). Quant aux art. 22a ss LAAF, ils constituent la base légale en droit interne pour l'échange spontané. L'échange spontané est donc possible. Toutefois, la question de l'applicabilité de ces dispositions, notamment *ratione temporis*, à la présente demande d'assistance déposée au titre de la CDI-SE peut souffrir de rester ouverte pour les raisons suivantes.

E. 7.1.8.2

L'autorité requérante a sollicité des informations sur tous les comptes bancaires détenus par la recourante 2 auprès de la banque H. _____ SA à Genève et sur tous les comptes détenus auprès de cet établissement par N. _____ et le recourant 1, individuellement ou conjointement ou avec d'autres, ainsi que sur tous les comptes pour lesquels ils disposent d'un droit de signature ou sont les ayants droit économiques. Or, la banque prétend que le recourant 1 a été l'ayant droit économique des relations bancaires détenues par The Q. _____ Trust et la recourante 4, ce que les documents d'ouverture de compte corroborent en partie. Cette allégation est certes réfutée par le recourant 1 qui n'a toutefois pas apporté une preuve suffisante du contraire (cf. supra consid. 7.1.7). En conséquence, et pour les mêmes raisons que précédemment exposées, il faut considérer que la transmission de ces informations ne va pas au-delà de ce qui est requis par l'autorité fiscale suédoise. Ce grief doit donc être rejeté.

E. 7.2

Dans un autre grief, les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir violé le principe de subsidiarité dans la mesure où elle n'a pas demandé d'éclaircissements sur l'épuisement des sources habituelles de renseignements à l'autorité requérante. Ils affirment - se référant au courrier d'un avocat produit dans la procédure devant l'autorité inférieure - que les autorités fiscales suédoises n'ont jamais questionné le recourant 1 au sujet de ses éventuelles liens avec les recourantes 2 et 4.

E. 7.2.1

Dans sa demande d'assistance du 27 avril 2016, l'autorité requérante a déclaré que tous les moyens habituels d'obtention d'informations prévus par sa procédure interne avaient été épuisés à l'exception de ceux qui auraient demandé un effort démesuré (« all possibilities concerning procurement of information within one's own legal jurisdiction have been exhausted except for those which would have involved a disproportionate effort »). Dans la mesure où elle doit s'interpréter à l'aune de la confiance mutuelle qui s'impose entre les Etats en droit international public, cette déclaration lie l'Etat requis (cf. supra consid. 4.3.3 en lien avec 4.1.3). Par conséquent, le principe de subsidiarité invoqué par les recourants doit être considéré comme respecté à moins que la déclaration susmentionnée puisse être considérée comme invalide dès le départ en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. arrêt du TF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 7.2).

E. 7.2.2

Or, la lettre du 22 septembre 2016 d'un avocat suédois n'est pas de nature à infirmer d'emblée la déclaration de l'Etat requérant. Cet avocat se limite à prétendre (sans produire ne serait-ce qu'une procuration) avoir représenté le recourant 1 dans la procédure engagée par les autorités fiscales suédoises au sujet du revenu de celui-ci pour les années 2007 à 2014 et à affirmer qu'aucune question n'a été posée dans ce contexte quant aux relations entre son client et la recourante 2. Les recourants ne peuvent pas non plus simplement déduire - comme ils le font - du fait que l'autorité requérante a précisé dans sa requête avoir tenté d'obtenir des informations auprès de la société G. _____ Ltd que la même démarche n'a pas été effectuée auprès des autres sociétés. Ces arguments n'ont pas suffisamment de consistance pour mettre en échec les déclarations de l'autorité requérante qui bénéficie d'une confiance particulière au regard du principe de la bonne foi internationale.

E. 7.2.3

Pour être complet, le Tribunal rappellera encore aux recourants qui se prévalent également de l'art. 6 al. 2 let g LAAF (disposition qui ancre le principe de subsidiarité dans la loi nationale suisse) qu'il a été jugé que dès lors que le par. 4 du Protocole CDI-SE règle les exigences que doit remplir une demande d'assistance, en vertu de la primauté du droit international, on ne saurait déduire du principe de subsidiarité de l'art. 6 al. 2 let. g LAAF un sens qui contreviendrait à celui prévu dans la Convention et son protocole (cf. voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.4, arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.3), la LAAF ne servant qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. supra consid. 4.3.1.3).

E. 7.3

Pour le surplus, rien ne laisse penser - et les recourants ne le prétendent pas - que les autres conditions matérielles de l'assistance ne sont pas respectées. En particulier, la précision de la demande exclut un cas de pêche aux renseignements prohibé. On ne voit pas que le droit interne suisse ou suédois s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux. Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité requérante du principe de la spécialité.

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. Le recours est toutefois très partiellement admis dans la mesure où le point 1 du dispositif de la décision litigieuse est légèrement modifié comme suit (changement en italique) : "1. For the period 1 January 2012 to 31 December 2014, for all accounts in the banque H._____ SA in Geneva in the name of B._____SA, including but not restricted to account number in account (...), and any accounts in the name of Mr N._____ or Mr A._____, whether in their name or jointly with others, or to which Mr N._____ or Mr A._____ are signatory or of which Mr N._____ or Mr A._____ are the ultimate beneficial owners, the following documents or information : According to the banque H._____ SA, the bank reference n°(...) is not linked to any bank account at la banque H._____ SA. According to the banque H._____ SA, B._____SA is the holder of the banking relationship account n°1. According to the banque H._____ SA (please refer also enclosure 14), Mr A._____ is beneficial owner or the whole period and signatory until 21 June 2012 to the banking relationship n°1 held by B._____ SA. According to la banque H._____ SA (please refer also enclosure 14), Mr A._____ is beneficial owner of the banking relationship n°2 held by D._____SA opened on 25 July 2014. According to la banque H._____ SA (please refer also enclosure 14), Mr A._____ is beneficial owner of the banking relationship n°4 held by The Q._____ trust, closed on 17 August 2012. Mr A._____ is signatory until 25 August 2012 to the banking relationship n° 3 held by Mrs C._____. Mr N._____ is not holder, beneficial owner or signatory of any bank account in the banque H._____ SA for the period concerned. et que les points 4 à 15 du dispositif de la décision litigieuse du 20 juin 2017 sont supprimés conformément au courrier de l'AFC du 25 mai 2018 (cf. supra consid. 2). La lettre du 18 avril 2017 signée par E._____ Trust (Panama) S.A sera par ailleurs jointe à la documentation transmise à l'autorité requérante (sous enclosure 14). Pour le surplus, le recours est rejeté.

E. 9

Reste à examiner la question des frais et des dépens.

E. 9.1

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). En l'occurrence, la charge de travail a nécessité un travail conséquent sur les pièces du dossier comprenant la documentation de quatre relations bancaires. Les frais de procédure sont en conséquence arrêtés à 12'500 francs. Vu l'admission très partielle du recours et le fait que les recourants succombent sur le principe même de l'octroi de l'assistance administrative, les frais de procédure sont mis à leur charge par neuf dixièmes, soit 11'250 francs. Ils les supporteront à parts égales et solidairement. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 7'500 francs déjà versée (cf. art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Le solde de 3'750 francs devra être versé sur le compte du Tribunal dans les 30 jours suivant l'entrée en force du présent jugement.

E. 9.2

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 FITAF). Comme les recourants - représentés par un avocat - n'obtiennent que très partiellement raison, qu'ils doivent supporter les neuf dixièmes 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 1'875 francs.

E. 10

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 qu'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.

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