

# **BVGer A-5647/2017 vom 2. August 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-08-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5647\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5647_2017)

FR: TAF A-5647/2017 du 2 août 2018

IT: TAF A-5647/2017 del 2 agosto 2018

## **Regeste**

Entraide administrative et judiciaire

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sauf exception (cf. 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 (cf. art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1] ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 1.1 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 1.1). 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). Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 10 août 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario).

### **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).

### **E. 1.3**

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 1.3, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 1.3 et A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

### **E. 1.4**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et ATF 121 V 204 consid. 6c ; spécifiquement en matière d'assistance administrative avec la Suède, arrêt du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 2).

## **E. 1.5**

Les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu en lien avec la restriction d'accès au dossier au stade de la procédure devant l'AFC. Il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire de la violation du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TF 5A\_398/2012 du 14 septembre 2012 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-8309/2015 du 17 juillet 2017 consid. 1.5.1).

### **E. 1.5.1.1**

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, ATF 142 III 48 consid. 4.1.1, ATF 141 V 557 consid. 3 et ATF 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1 et A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.2).

### **E. 1.5.1.2**

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; Charlotte Schoder, *Praxiskommentar StAhiG*, Zurich/Bâle/Genève 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF). La procédure doit certes être conduite avec diligence (art. 4 al. 2 LAAF), ce qui ne signifie cependant pas encore qu'elle doive systématiquement être menée comme s'il s'agissait d'une situation urgente (ATF 142 II 218 consid. 2.6 [du point de vue de l'octroi de très brefs délais]).

### **E. 1.5.2**

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 135 I 187 consid. 2.2 et ATF 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, ATF 135 I 279 consid. 2.6.1, ATF 133 I 201 consid. 2.2 et ATF 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).

### **E. 1.5.3**

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 s., ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, ATF 136 V

117 consid. 4.2.2.2, ATF 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3, A-6949/2010 du 22 juillet 2014 consid. 5.2, A-2117/2013 du 6 mars 2014 consid. 2.1.2).

#### **E. 1.5.4**

Lorsque le Tribunal retient une violation du droit d'être entendu, il convient d'en tenir compte dans une juste mesure dans la répartition des frais et dépens, ce même si le Tribunal considère que la violation est réparée en cours de procédure (arrêts du A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.4, A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.2, A-4061/2016 du 3 mai 2017 consid. 7 et A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9).

#### **E. 1.5.5**

En l'occurrence, les recourants ont obtenu une copie de la plupart des pièces du dossier avant qu'ils ne déposent leur recours (cf. pce 24 ss). La demande d'assistance et quelques autres documents leur ont été transmis au cours de la procédure menée ici, à la suite de la décision incidente du Tribunal de céans du 14 décembre 2017. Les recourants ont eu l'occasion de s'exprimer sur ces pièces et de faire valoir leur point de vue, d'abord dans le recours - certes alors que quelques pièces leur manquaient encore - puis dans leurs observations du 7 mars 2018 et leurs déterminations spontanées du 11 avril 2018, après les avoir toutes reçues. Il est aussi à noter, qu'à l'appui de leur recours, les recourants ont produit un courrier du 9 février 2017. Il en ressort qu'ils ont eu intégralement accès, le 24 janvier 2017, aux dossiers de deux autres demandes d'assistance administrative antérieures à cette date (réf. \*\*\* et \*\*\*), demandes qui sont liées à celle dont est litige ici. En outre, le Tribunal relève qu'en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, il n'y a en principe qu'un seul échange d'écritures en la matière (art. 19 al. 4 LAAF). Les recourants ont néanmoins eu l'occasion de s'exprimer trois fois à ce stade, dont deux en ayant eu accès à l'intégralité du dossier. L'AFC n'a du reste pas contesté la décision du Tribunal leur accordant cet accès, l'autorité inférieure relevant au contraire que la violation du droit d'être entendu « a pu être réparée » (observations du 3 avril 2018 p. 2). Les recourants ont eu l'occasion de se prononcer sur les développements complémentaires de l'AFC en lien avec le grief de la violation de leur droit d'être entendu (observations du 3 avril 2018, p. 1 s). Au surplus, le Tribunal note que les recourants envisagent expressément la possibilité, « dans le contexte particulier de cette affaire et par souci d'économie de procédure », que la Cour examine concomitamment les conditions de l'assistance dans le cas d'espèce (recours, p. 16). Ces déclarations ne sont pas congruentes avec leurs développements, plus récents, selon lesquels ils n'auraient notamment pas d'intérêt particulier à ce que la cause soit tranchée rapidement (observations du 7 mars 2018 p. 3 s.), le cas échéant en leur défaveur. Vu les éléments qui précèdent, la violation du droit d'être entendu - avérée en raison de l'absence, respectivement de la disparition, de motifs suffisants au maintien intégral du secret, ainsi que cela ressort également de la décision incidente du 14 décembre 2017 et ce qui n'est plus fondamentalement contesté par l'AFC - doit être désormais considérée comme guérie. En conséquence, il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée, ni de renvoyer la cause à l'autorité inférieure de ce fait. Cette problématique de nature formelle étant tranchée, il convient d'examiner l'affaire au fond. Le constat de la guérison du vice aura, cela dit, une influence sur le montant et la répartition des frais et dépens (consid. 1.5.4 ci-avant et 7 ci-après).

#### **E. 2.1**

L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la Suède est régi par la CDI CH-SE. Cette dernière 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 la CDI CH-SE (publié également au RS 0.672.971.41 ; ci-après : Protocole CDI CH-SE ; arrêts du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 3.1 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.1.1).

## **E. 2.2**

La teneur actuelle de la CDI CH-SE et du Protocole CDI CH-SE 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 ; FF 2011 6591 ; 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 CDI CH-SE (arrêt du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 2.1).

## **E. 2.3**

Les dispositions de la CDI CH-SE modifiées conformément au Protocole du 28 février 2011, ainsi que le Protocole CDI CH-SE, s'appliquent en particulier aux demandes d'échange de renseignements déposées le jour de l'entrée en vigueur du Protocole du 28 février 2011 ou après cette date pour des renseignements concernant les années civiles commençant le 1er janvier de l'année suivant la signature dudit Protocole ou après cette date (cf. Art. XV ch. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011, publié également au RS 0.672.971.41 ; arrêt du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 3.1). Le Protocole ayant été conclu le 28 février 2011 et étant entré en vigueur le 5 août 2012 (consid. 2.2 ci-avant), les nouvelles règles valent ainsi à partir du 1er janvier 2012 et couvrent la présente procédure, puisque celle-ci a été initiée le 10 août 2016 et qu'elle porte sur la période du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014.

## **E. 3.1**

Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'assistance administrative sont réglées au par. 4 let. c Protocole CDI CH-SE. 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 le caractère subsidiaire de cette disposition, 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.

## **E. 3.2**

Le par. 4 let. a du Protocole CDI CH-SE (cf. aussi l'art. 6 al. 2 let. g LAAF, mais qui est d'application subsidiaire, cf. aussi consid. 3.1 ci-avant), 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 (cf. arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.1 et 3.3.3). L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement (principe de subsidiarité ; cf. arrêts du TAF A-2322/2017 du 9 avril 2018 consid. 5.3.3, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.7 et A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 4.2). A cet égard, il est admis que - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-2322/2017 du 9 avril 2018 consid. 5.3.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.3). La jurisprudence a récemment 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 (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2 et 3.3.4 ; sur le principe de la bonne foi, consid. 3.6 ci-après).

### **E. 3.3**

Le par. 4 let. d du Protocole CDI CH-SE ajoute que l'art. 27 CDI CH-SE n'oblige aucun des Etats contractant à procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané.

### **E. 3.4**

Enfin, conformément à l'art. 4 let. b Protocole CDI CH-SE, il n'est pas entré en matière lorsque la demande est déposée à des fins de recherche de preuves (cf. 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, le cas échéant, le sens qu'il convient de conférer aux termes équivoques d'une demande d'assistance administrative. L'interdiction de la pêche aux renseignements ne doit donc pas être confondue avec le critère de la vraisemblable pertinence (consid. 3.5 ci-après ; arrêt du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 4.4).

#### **E. 3.5.1**

Selon l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. arrêt du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 5.1 ; cf. aussi ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ainsi que ATF 141 II 436 consid. 4.4). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 27 CDI CH-SE est la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.2 et 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but de circonscrire l'assistance administrative aux seuls renseignements matériels qui sont vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.3 [qui traite également du lien entre le principe de subsidiarité et le critère de la pertinence vraisemblable]).

#### **E. 3.5.2**

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. Le rôle de l'Etat requis se limite 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 et ATF 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.2 et 5.4 ; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.4). L'Etat requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Une telle approche ne serait pas soutenable dans le contexte de la coopération internationale et au vu des spécificités de chaque procédure nationale (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 2.3.2 s., A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.2, A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 5.3.1, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1). La condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie si la demande contient toutes les informations requises par la convention, informations qui figurent en principe dans son protocole (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.3).

### **E. 3.5.3**

La procédure d'assistance ne tranche en outre pas matériellement l'affaire (cf. arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable aux créances fiscales dans l'Etat requérant, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 et 2A.352/2005 du 6 janvier 2006 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 et A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.3 ; TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 2.3.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.3, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Aussi, le Tribunal fédéral considère-t-il que l'analyse de la situation juridique de l'Etat requérant outrepassé le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6).

### **E. 3.5.4**

En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêts du TAF A-4274/2017 du consid. 2.3.4, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 4.3 [décision attaquée devant le TF]).

### **E. 3.6.1**

Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi 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, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.5.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées).

### **E. 3.6.2**

La bonne foi d'un Etat est toujours 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 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 et ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.4 et 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 et 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors 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 avec les réf. citées ; arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.5.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

### **E. 3.7**

Le principe de spécialité et le principe de la confidentialité des informations remises par l'Etat requis sont ancrés à l'art. 27 par. 2 CDI CH-SE (cf. arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.9 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 ; cf. Andrea Opel, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018], p. 275 ss). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant lié avec elle par un accord d'assistance administrative respectera le principe de spécialité (arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.6 avec les réf. citées).

### **E. 3.8**

Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis. Le par. 4 let. e du Protocole CDI CH-SE précise 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. L'AFC dispose par ailleurs 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 (cf. art. 27 par. 3 et 5 CDI CH-SE ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêt du TF 2C\_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 ; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.8 et A-2996/2016 du 13

février 2018 consid. 5.2).

#### **E. 4**

En l'espèce, le Tribunal analysera successivement les principaux griefs des recourants, à savoir la violation du critère de la pertinence vraisemblable (consid. 4.1), du principe de spécialité (consid. 4.2) et du principe de subsidiarité (consid. 4.3).

##### **E. 4.1.1**

Du point de vue du critère de la pertinence vraisemblable, les recourants soutiennent que les recourants 2 et 3 seraient des personnes tierces à l'enquête des autorités suédoises, exclusivement menée contre la société visée. A bien les comprendre, les recourants soulèvent ici plus spécifiquement le grief de la violation de l'art. 4 al. 3 LAAF, dont les limites doivent être appréhendées de manière restrictive ; l'élément déterminant reste la vraisemblable pertinence des informations à transmettre (pour des développements sur cette disposition, dont une nouvelle version est en vigueur depuis le 1er janvier 2017 [RO 2016 5059], mais qui ne fait que préciser l'art. 4 al. 3 LAAF, voir l'arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3 et 4). Pour qu'elles puissent être transmises, les informations de tiers, en particulier leur nom, doivent ainsi être de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du ou des contribuables visés dans l'Etat requérant (cf. arrêts du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1 et 2C\_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.3 [destiné à la publication] avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 4.1).

##### **E. 4.1.2**

A l'appui de sa demande du 10 août 2016, l'autorité requérante expose ce qui suit. Dans le contexte de la transmission d'informations par l'AFC à la Suède consécutivement à une autre demande, il appert que les sociétés G.\_\_\_\_\_ et P.\_\_\_\_\_ seraient impliquées dans la société visée, cette dernière faisant l'objet de vérifications en Suède (« auditing »). A son ch. 5, la demande litigieuse se réfère en outre expressément à deux cas liés (« associated issues »), ayant fait l'objet de requêtes antérieures auprès de l'AFC et concernant la société visée également (annexes au recours 6 et 9). Des éléments indiqueraient que de l'argent aurait circulé depuis les comptes de la société visée vers le compte des sociétés G.\_\_\_\_\_ et P.\_\_\_\_\_, pour être ensuite transféré à destination d'autres comptes, retiré à travers des ordres spéciaux ou utilisé pour des achats sur le marché du Forex. L'autorité requérante avance que ces transactions auraient fini sur des comptes liés aux détenteurs de la société visée. Dans ce contexte, le compte ouvert par la recourante 3 (compte n° ...) serait lié auxdits détenteurs et indiquerait des transferts depuis \*\*\*. Ces paiements seraient en outre liés à des paiements effectués par la société visée en faveur de la société W.\_\_\_\_\_, sise à \*\*\*. Des transferts auraient au surplus eu lieu depuis et vers des sociétés liées à la société visée. La Suède soupçonne ainsi les actionnaires de la société visée d'être impliqués dans les affaires de la recourante 1 et d'utiliser cette dernière pour extraire de l'argent de la société visée. En outre, les sociétés G.\_\_\_\_\_ et P.\_\_\_\_\_ auraient procédé à d'importants paiements en faveur de la recourante 1.

##### **E. 4.1.3**

Le fait que les recourants ne soient pas formellement visés par la demande d'assistance litigieuse doit être sensiblement relativisé, eu égard au rôle qu'ils paraissent avoir joué dans le contexte des faits présentés et motivant la demande litigieuse des autorités suédoises. Le Tribunal constate que, du point de vue des informations requises, le ch. 13 de la demande litigieuse vise d'ailleurs expressément la recourante 3 (compte n° \*\*\* n° client \*\*\*, ainsi

que \*\*\*). En principe, au stade de l'octroi de l'assistance administrative, il n'appartient pas à la Cour de se prononcer sur la nature des relations entre les divers intervenants cités dans une requête d'assistance. Son contrôle se limite, en règle générale, à évaluer la plausibilité des informations concernées (consid. 3.5.2 ci-savant) pour l'Etat requérant - ce qui est le cas ici - en particulier en fonction du contenu de la demande. Dans le cas d'espèce, les informations à transmettre paraissent de nature à contribuer à élucider la situation fiscale de la société visée et ne sont au demeurant pas le fruit d'un pur hasard (cf. pour un cas où le Tribunal de céans a en revanche admis que les informations obtenues étaient le fruit d'un tel hasard, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 4.1.1.3 et 4.2.2). Pour l'autorité requérante, il s'agit, notamment, de retracer le parcours exact de flux financiers et où l'implication des recourants ne peut, à ce stade, être totalement exclue. De l'article de presse produit par les recourants, librement traduit du suédois à l'anglais, il ressort par ailleurs précisément que l'examen du cash flow, au sein des structures corporatives sous enquête, est un élément essentiel dans l'examen de la taxation correcte des entités et personnes visées, devant précisément être investigué de cas en cas (« The data provides new insights into how the advanced tax planning works, by studying the cash flow within the corporate structure to see where and how taxation has been made, or avoided. Tax planning is not illegal in itself, which is why the Tax Agency has to investigate each individual case »). En l'occurrence, les types d'impôts envisagés par la demande des autorités suédoises sont l'« income tax », respectivement le « corporate tax ». En outre, le but fiscal pour lequel les informations sont recherchées est une évaluation fiscale (« tax assessment »), le point concerné du formulaire de demande renvoyant au surplus aux faits motivant la demande (« background »), où les recourants 1 et 3 sont expressément mentionnés. Il ressort par ailleurs des documents remis par le détenteur d'informations que le recourant 2 est « authorised signatory 1 » de la recourante 1. Il ne peut donc être considéré que l'intervention des recourants dans le complexe de faits présentés dans la demande de l'autorité serait le fruit d'un pur hasard et que, partant, les informations les concernant ne seraient pas vraisemblablement pertinentes. En outre, le fait que la société visée ait accepté la transmission d'informations (dossier autorité inférieure, pces 30 et 31) n'y change rien non plus. Les recourants ne peuvent donc tirer aucun argument en leur faveur du comportement procédural de cette entité. Au vu de la formulation et du contenu de la demande d'assistance litigieuse, l'obtention d'informations au sujet de l'ensemble des recourants paraît, aux yeux du Tribunal, de toute manière suffisamment liée à l'examen de la situation fiscale de la société visée (cf. notamment « The investigation suggests that Z. \_\_\_\_\_ shareholders are involved in A. \_\_\_\_\_ and use A. \_\_\_\_\_ to exclude money from Z. \_\_\_\_\_ »).

#### **E. 4.1.4**

De surcroît, les domiciles en Suisse du recourant 2 depuis fin 2013, respectivement depuis fin 2014 s'agissant de la recourante 3, ne sont pas des éléments déterminants (recours, p. 19 ; pour des développements sur la résidence fiscale interne et la résidence fiscale sur le plan international, arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7). Il en va de même de l'argument - figurant en note de bas de page du recours - selon lequel les recourants 2 et 3 auraient quitté la Suède depuis 1976, respectivement 1999. Ce sont là des questions qui, au stade de l'assistance administrative, ne sont en principe pas de nature à s'opposer à la transmission de renseignements à l'Etat requérant. Si cela est admis pour les personnes concernées par une demande d'assistance, cela doit être encore plus vrai pour des recourantes qui, ici, n'ont pas le statut de personne concernée, mais uniquement de personnes habilitées à recourir (pour de la jurisprudence en relation avec une personne

concernée par une demande d'assistance, cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.7 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018).

#### **E. 4.2.1**

Le second grief des recourants porte sur la violation du principe de spécialité. Ils soutiennent, en substance, que les informations recherchées par l'autorité requérante ne seraient pas en mesure d'aider les autorités fiscales suédoises à évaluer la fiscalisation correcte de la société visée. Dans ce prolongement, il existerait également un « doute indéniable » que les informations, le cas échéant obtenues, par la Suisse soient utilisées à d'autres fins que ne le prévoit la CDI CH-SE « telles que délimitées à l'art. 27 al. 2 CDI CH-SE » (recours, p. 20).

#### **E. 4.2.2**

Du point de vue du principe de spécialité, l'élément décisif reste, cela étant, l'indication de l'autorité requérante figurant dans la demande d'assistance litigieuse. En l'occurrence, le ch. 17 let. a mentionne qu'« all information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request ». Par cette indication, il y a lieu d'admettre que la Suède confirme le respect du principe de spécialité et de confidentialité à la Suisse (consid. 3.7 ci-avant). En l'absence d'éléments concrets apportés par les recourants - leurs affirmations restant au stade de conjectures générales - il n'y a pas lieu de retenir que les informations transmises pourraient être utilisées à leur détriment, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante s'agissant de l'imposition de la société visée. Remettre en doute la déclaration expresse de la Suède reviendrait bien plus à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de sa bonne foi, ce qui n'est pas admissible (cf. arrêts du TAF A-2322/2017 du 9 avril 2018 consid. 9.5.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.9.2 [tous deux en lien avec le principe de spécialité] ; sur le principe de bonne foi, consid. 3.6 ci-avant). La demande d'assistance litigieuse respecte dès lors le principe de spécialité.

#### **E. 4.3.1**

Au moyen d'un troisième grief, les recourants soulèvent encore la violation du principe de subsidiarité (consid. 3.2 ci-avant). Pour l'essentiel, le fait que la société visée aurait pleinement collaboré avec les autorités fiscales suédoises impliquerait une violation du principe de subsidiarité. En particulier, la demande d'assistance aurait ainsi été déposée avant même que les moyens de droit internes suédois n'aient été épuisés dans leur intégralité.

#### **E. 4.3.2**

Similairement à ce qui vient d'être exposé en lien avec le principe de spécialité (consid. 4.2.1 ci-avant), la demande litigieuse contient une mention expresse relative au respect du principe de subsidiarité. Le ch. 17 let. d spécifie qu'« 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 ». Le Tribunal fédéral a récemment précisé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance, lui-même associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret, 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 - comme en l'occurrence - avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2).

#### **E. 4.3.3**

Par surabondance de moyens, la collaboration de la société visée avec les autorités suédoises doit être relativisée. Il ressort des deux autres demandes d'assistance, concernant également la société visée, par ailleurs produites par les recourants, que la comptabilité de ladite société n'aurait pas respecté certaines règles légales internes. En outre, la coopération avec les contrôleurs fiscaux n'aurait produit que peu de résultats, étant rappelé que le principe de subsidiarité n'exige de toute manière pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain la société visée avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 5.4.3 avec les réf. citées). La demande respecte ainsi également le principe de subsidiarité.

#### **E. 5**

Pour le surplus, le Tribunal de céans n'identifie aucun élément - et les recourants n'en apportent pas - de nature à laisser entrevoir une violation du principe de l'interdiction de la « pêche aux renseignements » (consid. 3.4 ci-avant).

#### **E. 6**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

#### **E. 7.1**

Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral ([FITAF, RS 173.320.2]), sont ici arrêtés à Fr. 7'500.-. Ils sont mis à la charge des recourants, conformément aux détails qui suivent.

#### **E. 7.2**

Les recourants ont donc vu leurs griefs matériels rejetés. Cela étant, ils ont soutenu avec succès l'argument de la violation du droit d'être entendu (consid. 1.5 ci-avant). L'AFC n'a du reste pas remis en question le bien-fondé de la décision incidente du Tribunal de céans du 14 décembre 2017 accordant aux recourants l'accès intégral au dossier. Au contraire, dans ses observations du 3 avril 2018, elle paraît avoir admis la réparation du vice. Dans la mesure où les recourants obtiennent gain de cause sur la question du respect de leur droit d'être entendu, il se justifie de réduire le montant des frais mis à leur charge. Ce montant sera réduit à Fr. 6'000.-, qu'ils supportent à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et 6a FITAF). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 7'500.- déjà versée. Le solde, par Fr. 1'500.-, leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

#### **E. 7.3**

Les recourants n'ont pas soumis de note d'honoraires de leurs conseils. Sur la base du dossier, une indemnité à titre de dépens de Fr. 2'250.- leur sera allouée, en raison de la violation du droit d'être entendu évoquée avec succès (art. 7 ss FITAF). Ce montant est à charge de l'AFC. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF). 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.