



Cour I
A-6180/2020

Arrêt du 14 décembre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Raphaël Gani, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
les deux représentés par
Maître Frédéric Gante,

recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-SE).

Faits :**A.**

A.a La Swedish Tax Agency, Unit for International Relations (ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale suédoise) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur 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 CH-SE).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale suédoise a expliqué mener une enquête concernant A._____ (ci-après : A._____), portant sur l'imposition sur le revenu de celui-ci pour les périodes 2014-2017 ainsi qu'une enquête concernant la société B._____ et portant sur des revenus non déclarés en Suède par celle-ci durant la même période. Bien que A._____ affirme avoir quitté la Suède et immigré au (...) le 4 décembre 2014, l'autorité requérante a cependant estimé que celui-ci résidait à la fois en Suède et au (...) et que ses liens personnels et économiques étaient plus étroits avec la Suède qu'avec le (...). Elle a ainsi considéré qu'il était assujéti à l'impôt de manière illimitée en Suède, conformément au droit interne suédois et à la convention de double imposition conclue entre la Suède et le (...). L'autorité requérante a par ailleurs expliqué avoir des raisons de croire que les sociétés B._____, et peut-être C._____, toutes deux sises à (...) et dont A._____ détient l'entier du capital-actions, auraient un établissement permanent en Suède depuis 2014 et seraient entièrement contrôlées depuis la Suède par A._____. Enfin A._____ aurait reçu des paiements de B._____ et/ou de C._____. Ces paiements pourraient être considérés comme des revenus que A._____ n'a pas mentionnés dans ses déclarations de revenus suédoises au cours des années 2014-2017.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____, en vue d'effectuer la correcte taxation de celui-ci en Suède et de clarifier la question fiscale concernant l'établissement permanent de B._____ au cours de la période 2014-2017, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les demandes suivantes:

1. *For all account(s) in the name of B._____ and/or A._____ held at the bank D._____:*

a. Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) and/or the authorized person, signatory(ies);

b. The copy of the following documents:

- Account opening form(s) (incl. Form A/T or other documents assessing the beneficial ownership) during the relevant period;

- Identification documents of the persons mentioned under letter (a) above, if available;

- Account statements from 1 January 2015 to 31 December 2017.

2. Is/has any credit card been linked to the accounts during the whole or part of the period? If yes, please specify name of the user and what period and send us copies of all bank statements concerning transactions with those credit cards for the period.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

The requesting, responsible authority confirms that:

a) 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;

b) the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request;

c) in similar circumstances, the information would be available if our own laws and administrative practices applied;

d) 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.

B.

B.a Par courriel du 17 décembre 2019, l'AFC a requis de l'autorité requérante des informations supplémentaires concernant l'assujettissement des personnes concernées par la demande d'assistance administrative du (...).

B.b Par courriel du 17 janvier 2020, l'autorité fiscale suédoise a fourni les informations supplémentaires sur l'assujettissement de A. _____ et a précisé que la période concernée s'étendait en fait du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017. Elle a expliqué en substance qu'au cours de la période 2015-2017, A. _____ n'a jamais séjourné au (...) plus longtemps que 3

mois et demi et est toujours retourné en Suède pour des séjours plus longs. L'autorité requérante estime qu'il a eu une présence continue en Suède et qu'il est donc un résident fiscal suédois en vertu de la législation fiscale suédoise. Elle a ajouté que A. _____ dispose d'une résidence à (...). A. _____ a également été un dirigeant dans une société qui effectue des opérations commerciales en Suède. Par conséquent, l'autorité fiscale suédoise considère que A. _____ a des liens essentiels avec la Suède et est un résident fiscal suédois. Cela même dans l'hypothèse où une présence continue en Suède ne serait pas retenue.

B.c Par ordonnance de production du 21 janvier 2020, l'AFC a demandé à D. _____, respectivement à E. _____ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. D. _____, respectivement E. _____ ont en outre été priées d'informer les personnes concernées et les personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.d Par courrier du 13 février 2020, dans le délai prolongé à deux reprises, E. _____ a transmis à l'AFC les informations demandées et a indiqué avoir informé les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Les documents fournis indiquent que la société B. _____ était détentrice de la relation bancaire n° (...) et que A. _____ était détenteur de la relation bancaire n° (...).

B.e Par courrier du 13 février 2020, X. _____ a indiqué avoir été mandatée pour représenter A. _____ et B. _____ dans la procédure d'assistance administrative, procurations à l'appui, et a demandé la consultation des pièces du dossier.

B.f Sur requête de l'AFC du 25 février 2020, l'autorité fiscale suédoise a indiqué, par courriel du 28 février 2020, qu'elle ne s'opposait pas à l'accès des personnes concernées au dossier de la procédure.

B.g Par courrier et courriel du 13 mars 2020, Maître Frédéric Gante de (...) a indiqué avoir été mandaté pour représenter A. _____ et B. _____, procurations à l'appui, dans le cadre de la procédure et demandé la consultation du dossier.

C.

C.a Par courrier du 19 mars 2020, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître Gante pour consultation, sous forme électronique. Elle a également a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale suédoise accompagnées des documents utiles et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Par courrier du 2 avril 2020, dans le délai prolongé, Maître Gante a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale suédoise.

C.c Par courriel du 17 avril 2020, l'AFC a requis de l'autorité requérante des informations supplémentaires concernant l'assujettissement de B. _____

C.d Par courriel du 9 septembre 2020, l'autorité fiscale suédoise a fourni les informations supplémentaires sur l'assujettissement B. _____ L'autorité requérante a indiqué que le droit fiscal suédois prévoit une règle de cinq ans selon laquelle toute personne quittant la Suède et prétendant ne pas y résider doit fournir des preuves suffisantes. Sur la base des informations fournies par A. _____ concernant son séjour au (...), celui-ci ayant déclaré n'y avoir jamais séjourné pendant plus de trois mois consécutifs, ainsi que sur d'autres éléments apparus en cours d'enquête, l'autorité fiscale suédoise le considère comme un résident fiscal suédois pour les années concernées en vertu du droit fiscal suédois. En outre, en ce qui concerne l'établissement permanent de B. _____ en Suède, la question est de savoir si le capital de celle-ci a été géré par A. _____ lui-même ou par un gestionnaire d'actifs externe. Si la gestion du capital a été menée par A. _____ personnellement, B. _____ devrait avoir un établissement permanent en Suède puisque A. _____ est domicilié fiscalement et soumis à une obligation fiscale illimitée en Suède. L'autorité fiscale suédoise n'a pas connaissance d'un gestionnaire externe engagé par B. _____ pour gérer le capital de la société et A. _____ n'a pas répondu aux questions de l'autorité requérante. Enfin, la majorité des revenus que A. _____ a probablement perçus au cours de la période 2014-2017 sont liés à des dividendes versés à l'origine par la société de A. _____, F. _____, filiale de B. _____ depuis (...).

D.

Par décision finale du 9 novembre 2020, notifiée à A. _____ et à

B. _____ par l'intermédiaire de leur mandataire commun, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par E. _____.

E.

E.a Par mémoire du 4 décembre 2020, A. _____ (ci-après : recourant 1) et B. _____ (ci-après : recourante 2 [avec le recourant 1 et ci-après : les recourants]), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire commun, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 9 novembre 2020. Par cet acte, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre principal, à ce que le TAF déclare recevable le recours contre la décision finale de transmission de documents de l'AFC du 9 novembre 2020. Quant au fond, ils ont conclu à ce que le TAF annule la décision finale de transmission de documents de l'AFC du 9 novembre 2020 et constate que les conditions à la transmission de ces renseignements à l'autorité requérante suédoise ne sont pas remplies et enfin déboute l'AFC de toute autre ou contraire conclusion. Subsidiairement, ils ont requis que le TAF les autorise, par toutes voies de droit utiles, à apporter la preuve des faits allégués dans leur recours et dans leur précédente écriture.

E.b Dans sa réponse du 28 janvier 2021 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 26 mars 2021, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire de recours du 4 décembre 2020.

F.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

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

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} 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 (...), la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

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

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

2.

2.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n°2.149; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n°1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA).

Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, les recourants se prévalent en substance, en lien avec la résidence fiscale alléguée au (...) du recourant 1, d'une violation du principe de la bonne foi ainsi que d'une violation de la norme de la pertinence vraisemblable.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative (consid. 4 infra) avant de traiter des questions dont il est fait grief par les recourants (consid. 5 infra). Le chef de conclusions subsidiaire des recourants portant sur une offre de preuve supplémentaire sera examiné in fine (consid. 6 infra).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la Suède est actuellement régie par la CDI CH-SE – largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation: OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org thèmes fiscalité conventions fiscales) –, et par le par. 4 du Protocole à la CDI CH-SE (publié également au RS 0.672.971.41; ci-après : Protocole CDI CH-SE). Ces dispositions ont été introduites par un Protocole du 28 février 2011 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède modifiant ladite convention, dans sa version conforme au Protocole signé le 10 mars 1992, approuvé par l'Assemblée fédérale le 16 mars 2012 et en vigueur depuis le 5 août 2012 (RO 2012 4155; FF 2011 6591; ci-après: Protocole du 28 février 2011).

3.2 Les impôts auxquels s'appliquent la CDI CH-SE sont les impôts sur le revenu et la fortune. En ce qui concerne la Suède, cela comprend, notamment, (1) l'impôt d'État sur le revenu, y compris l'impôt des marins et l'impôt sur les coupons, (2) la taxe sur les avantages et privilèges spéciaux, (3) les impôts spéciaux des sociétés anonymes en cas de non-distribution des bénéfices existants et sur les distributions lors de réduction du capital, (4) l'impôt communal sur le revenu et (5) l'impôt d'État sur la fortune (art. 2 al. 1 et 3 let. a CDI CH-SE). Les dispositions de la CDI CH-SE modifiées

selon le Protocole du 28 février 2011 ainsi que le Protocole CDI CH-SE s'appliquent en particulier aux demandes d'échange de renseignements déposées le jour de l'entrée en vigueur du Protocole du 28 février 2011 ou après cette date pour des renseignements concernant les années civiles commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant la signature dudit Protocole ou après cette date (cf. Art. XV ch. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011, publié également au RS 0.672.971.41; arrêts du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 3.1, A-2063/2019 du 13 septembre 2021 consid. 4.1.1).

3.3 En l'espèce, le Protocole du 28 février 2011 a été signé le 28 février 2011 et est entré en vigueur le 5 août 2012. Dans la mesure où la présente affaire découle d'une demande d'assistance formulée le (...), complétée les 17 janvier et 9 septembre 2020 et qui porte sur la période fiscale du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

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

3.5 En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante le (...) et complétée les 17 janvier et 9 septembre 2020 contient l'ensemble des renseignements requis par le par. 4 let. c du Protocole CDI CH-SE. Elle mentionne en effet l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle, à savoir les recourants, la période visée par la demande, soit les années 2015 à 2017, la description des renseignements demandés (cf. let. A.c supra), l'objectif fiscal qui fonde la demande, l'impôt sur le revenu ainsi que l'identité et l'adresse du détenteur des renseignements, soit D._____.

3.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité fiscale suédoise est formellement recevable conformément à la CDI CH-SE.

4.

4.1 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV]; RS 0.111; ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et consid. 2.4, 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

4.2 Aux termes de 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 de la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202]; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les réf. citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque

demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les réf. citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

4.3 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.1 supra]. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis]; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.4 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (cf. par. 4 let. c du Protocole CDI CH-SE comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4).

4.5 La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international

pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7).

4.6 L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Ainsi, une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne concernée (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.2).

4.7 Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE s'ap-

précie à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujettis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de l'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

4.8 Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse comme Etat requis mais l'Etat requérant et un autre Etat, les critères d'assujettissement invoqués dans la demande d'assistance doivent exister dans la législation interne de l'Etat requérant. L'art. 27 par. 1 CDI CH-SE permet en effet aussi aux Etats contractants d'obtenir des renseignements pertinents pour l'application de leur législation interne, à savoir toutes les informations dont ils ont besoin pour imposer l'un de leurs contribuables, sans que soit en cause l'application d'un article particulier de la CDI (arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.2; cf. également OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version abrégée, 2017], ad art. 26 p. 527). Dans ce contexte, la Suisse en tant qu'Etat requis se fie, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats aux allégations de l'Etat requérant, à moins qu'il puisse être immédiatement démontré que le critère d'assujettissement invoqué par ce dernier est inexistant dans sa législation interne (arrêt du TAF A-2217/2018 du 28 janvier 2020 consid. 6.2.2.3).

4.9 Toutefois, il est nécessaire, pour permettre à la Suisse en tant qu'Etat requis de contrôler la pertinence vraisemblable des informations demandées et le respect du principe de proportionnalité (interdiction des « fishing expeditions »), que l'Etat requérant indique, à tout le moins sommairement, quels sont les éléments de faits sur lesquels il fonde son assujettissement. A défaut d'une telle indication explicite dans la demande, l'Etat requis n'est pas en situation de vérifier, même sommairement et compte tenu de la confiance réciproque que se doivent les Etats contractants, que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale, respectivement existe dans la législation interne de l'Etat

requérant (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1; arrêt du TAF A-2217/2018 du 28 janvier 2020 consid. 6.2.2.3).

5.

5.1 Les recourants font grief à l'autorité fiscale suédoise d'avoir volontairement présenté à l'AFC une situation incomplète et erronée, en particulier s'agissant de leur résidence fiscale en Suède. L'autorité fiscale suédoise aurait présenté des éléments factuels qui ne seraient pas confirmés par le résultat de leur procédure de contrôle interne ayant pour but de démontrer un potentiel double domicile fiscal. La Suède se serait ainsi comportée de mauvaise foi et les renseignements obtenus dans la procédure d'assistance ne seraient dès lors pas vraisemblablement pertinents. Pour mettre en avant les incohérences alléguées de la demande s'agissant de la résidence fiscale en Suède, les recourants se fondent sur diverses pièces et attestations qu'ils ont produites, notamment la correspondance entre les autorités suédoises et le recourant 1 au cours de l'année 2018, des attestations de résidence établis par les autorités (...), des tableaux récapitulatifs de jours de présence du recourant 1 et de (...) en Suède et des décisions d'exonération de l'impôt suédois à la source sur (...). Ces pièces démontreraient selon eux leur résidence au (...) depuis l'année 2014.

5.2 En l'espèce, il convient de relever au préalable que la demande de l'autorité fiscale suédoise ne peut être qualifiée d'incomplète et d'erronée du seul fait de la résidence fiscale alléguée du recourant 1 au (...) durant la période concernée. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 4.7 supra). Plus précisément, s'agissant de la contradiction relevée par les recourants entre la demande d'assistance et les tableaux récapitulatif établis par l'autorité fiscale suédoise le 13 janvier 2020 lors de la procédure fiscale interne concernant la durée du séjour du recourant 1 au (...), le Tribunal rappelle qu'une demande d'assistance, de par sa nature, ne serait être exempte de lacunes voire de contradictions (cf. consid. 4.3 supra). Dans la mesure où l'autorité requérante a précisé à l'AFC par courriel du 9 septembre 2020, postérieurement à l'établissement des tableaux récapitulatifs en cause, qu'elle s'était fondée sur les déclarations du recourant 1 selon lesquelles il n'avait jamais séjourné au (...) pendant plus de trois mois consécutifs ainsi que sur d'autres éléments apparus en cours d'enquête pour le considérer comme un résident fiscal suédois

(cf. let. C.d), l'AFC n'avait aucune raison de douter des affirmations de l'autorité fiscale suédoise.

5.3 Ensuite, la contestation par les recourants de leur résidence fiscale en Suède et donc de leur assujettissement fiscal constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 4.5 supra). Les différentes pièces produites par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence la Suède. Il appartient aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à leur résidence fiscale devant les juridictions suédoises (cf. consid. 4.5 supra).

5.4 Il apparaît enfin que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le par. 4 let. c du Protocole CDI CH-SE (cf. consid. 3.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 4.4 supra). Par ailleurs, lorsqu'il existe un conflit de résidence fiscale avec un Etat autre que la Suisse, la demande doit à tout le moins contenir des éléments de faits et des critères d'assujettissement, qui ensemble, permettent à l'autorité requérante de montrer que cette demande n'est pas une pêche aux informations et que les renseignements sont vraisemblablement pertinents (cf. consid. 4.8 et 4.9 supra). Dans sa demande d'assistance, telle que complétée par les courriels des 17 janvier et 9 septembre 2020, l'autorité fiscale suédoise a évoqué, en se référant à sa législation interne, un lien étroit, d'ordre économique et personnel, du recourant 1 avec la Suède au cours des années 2015 à 2017. Ce lien se matérialise pour l'autorité requérante par une résidence en Suède, une présence continue dans ce pays et la gestion exclusive de la recourante 2 sans l'intermédiation d'un gestionnaire de fortune externe. Ces éléments permettent de supposer de bonne foi l'existence d'une possible résidence fiscale du recourant 1 en Suède et donc l'assujettissement illimité qui en découle ainsi qu'un possible établissement permanent en Suède de la recourante 2. Leur mention dans la demande est suffisante pour retenir que la demande d'assistance présentée par l'autorité fiscale suédoise est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ». Remettre en cause les éléments de faits avancés par l'autorité requérante, alors que ceux-ci ont été précisés à deux reprises sur requête de l'AFC, reviendrait à adopter une

attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (cf. consid. 4.1 supra).

5.5 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale suédoise.

6.

6.1 A titre subsidiaire, les recourants sollicitent que le TAF les autorise par toutes voies de droit utile à prouver les allégués contenus dans leur recours et leur précédente écriture.

6.2 Conformément à la maxime inquisitoire posée par l'art. 12 PA, le Tribunal établit les faits d'office. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 et 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références).

6.3 En l'espèce, le Tribunal estime, au vu du dossier et compte tenu des considérants qui précèdent, que les faits de la présente cause sont suffisamment établis et considère, sur la base d'une appréciation anticipée des preuves, qu'il n'est pas nécessaire d'inviter les recourants à produire d'autres preuves que celles présentées à l'appui de leur recours. Le tribunal a la certitude que les preuves proposées ne pourraient l'amener à modifier son appréciation.

6.4 Le chef de conclusions subsidiaire des recourants doit donc être rejeté.

7.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

8.

Les recourants qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et 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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

9.

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

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 lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :