



Cour I
A-5216/2021

Arrêt du 15 février 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Jürg Steiger, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____ **Limited**,
4. **D.** _____,
5. **E.** _____,
6. **F.** _____,
7. **G.** _____,
8. **H.** _____,
9. **I.** _____,
10. **J.** _____,
11. **K.** _____,
12. **L.** _____,
13. **M.** _____,
14. **N.** _____,
15. **O.** _____,
16. **P.** _____,
17. **Q.** _____,
18. **R.** _____,

tous représentés par Maître Alexander Troller,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-KR).

Faits :**A.**

A.a Le 28 mai 2015, le Korea's National Tax Service (ci-après : KNTS ou autorité fiscale coréenne ou autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale se rapportant à la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 28 mai 2015, concernant A. _____ et B. _____.

A.b Le KNTS a indiqué mener une enquête pénale fiscale impliquant notamment deux de ses contribuables : A. _____, propriétaire de la société T. _____ Group, ainsi que B. _____, décrit comme un employé clé de cette même société. Il résultait des investigations du KNTS que A. _____ avait constitué 51 sociétés dans des pays considérés comme des paradis fiscaux. Les directeurs et actionnaires de ces sociétés étaient des membres de la famille de A. _____ ou des employés de la société T. _____ Group. L'autorité fiscale coréenne a indiqué être en possession de documents attestant que A. _____ était le bénéficiaire effectif de ces sociétés au moyen desquelles il avait effectué divers investissements à l'étranger dont aucun revenu n'avait été déclaré au fisc coréen. Ainsi, il aurait omis de déclarer en Corée des dividendes, intérêts et revenus issus du commerce maritime (*shipping business income*). Selon les autorités coréennes, il était apparu dans le cadre de l'enquête que les revenus générés avaient notamment été placés sur des comptes ouverts auprès de la banque suisse S. _____ AG. La demande adressée à l'autorité inférieure vise ainsi à obtenir des renseignements sur les éventuels avoirs et revenus mondiaux non déclarés à l'autorité fiscale coréenne par A. _____ et B. _____, de manière à pouvoir, le cas échéant, établir le montant des impôts éludés.

A.c La demande d'assistance indique le nom des personnes censées détenir (« held by ») un compte auprès de de la banque S. _____ AG dont A. _____ serait l'ayant droit économique :

No.	Name	Country
1	A. _____	(...)
2	B. _____	(...)
3	C. _____ Ltd	(...)

4	D. _____	(...)
5	E. _____	(...)
6	F. _____	(...)
7	G. _____	(...)
8	H. _____	(...)
9	I. _____	(...)
10	J. _____	(...)
11	K. _____	(...)
12	L. _____	(...)
13	M. _____	(...)
14	N. _____	(...)
15	O. _____	(...)
16	P. _____	(...)
17	Q. _____	(...)
18	R. _____	(...)

A.d A part une mention selon laquelle A. _____ était actionnaire du groupe T. _____ (ci-dessus, A.b), la demande d'assistance fiscale ne mentionne aucun élément sur la base duquel l'autorité requérante entend assujettir fiscalement ce contribuable ni encore de point de rattachement à sa souveraineté fiscale.

A.e Les renseignements requis au sujet des comptes détenus auprès de la banque S. _____ AG par les personnes listées sont les suivants :
[...]

(3) Information Requested

- a. *Details of bank accounts at S. _____ in Switzerland held by above listed taxpayers.*

- b. *Bank statements with records of deposit, withdrawal, loan and redemption of the respective bank accounts that are identified in (3)a.*
- c. *Copies of the opening account contracts of the respective bank accounts identified in (3)a.*
- d. *Personal information on authorized signatories, agents and trustees of the respective bank accounts identified in (3)a, such as name, address and etc.*
- e. *Details of financial incomes generated from the respective bank accounts identified in (3)a, and the related withholding taxes reported to Swiss tax authorities.*

[...]

B.

B.a En date du 22 juin 2015, l'AFC a adressé à l'autorité requérante une demande de clarification quant à l'exception de notification contenue dans la demande d'assistance et a suspendu la procédure.

B.b Le 25 septembre 2017, le KNTS a retiré sa demande d'exception de notification, ce qui a conduit l'AFC à lever la suspension de la procédure.

B.c Par ordonnance de production du 20 octobre 2017, l'AFC a requis la banque S._____ AG de fournir les documents et renseignements demandés par le KNTS. La banque précitée a fait droit à cette requête le 17 novembre suivant.

B.d Par courrier du 15 décembre 2017, l'autorité inférieure a communiqué à Maître Alexander Troller, le conseil de A._____ et B._____ ainsi que des autres personnes mentionnées comme détentrices d'un compte visé par la demande (cf. Faits A.d), les renseignements tels qu'elle envisageait de les remettre à l'autorité fiscale coréenne.

B.e Maître Alexander Troller a fait part de ses observations à l'autorité inférieure, dans le délai imparti, par courrier du 5 février 2018.

B.f Par décision finale du 15 juin 2018, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité fiscale coréenne.

C.

C.a Par mémoire du 19 juillet 2018, A._____, B._____, C._____ Limited, D._____, E._____, F._____, G._____, H._____, I._____, J._____, K._____, L._____, M._____, N._____,

O._____, P._____, Q._____ et R._____ (ci-après : les recourants), agissant par l'entremise de leur mandataire, ont interjeté recours par devant le Tribunal administratif fédéral à l'encontre de la décision de l'AFC, concluant principalement, sous suite de dépens, à l'annulation de celle-ci et au rejet de la demande d'assistance litigieuse, subsidiairement à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour complément d'instruction quant à l'origine des informations contenues dans la demande du KNTS.

C.b Par réponse du 21 septembre 2018, l'autorité inférieure a conclu à l'irrecevabilité du recours sans en exposer les motifs, et subsidiairement au rejet de celui-ci.

C.c Par réplique du 22 octobre 2018 et duplique du 29 novembre 2018, les recourants et l'autorité inférieure ont persisté dans les conclusions.

D.

D.a Par arrêt A-4204/2018 du 28 octobre 2020, le Tribunal administratif fédéral a admis le recours.

D.b Par arrêt 2C_953/2020 du 24 novembre 2021, le Tribunal fédéral a admis le recours déposé par l'AFC. Il a annulé l'arrêt précité du TAF et lui a renvoyé la cause pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Les autres faits et arguments de parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit.

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 28 mai 2015, 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 le 19 juillet 2018 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).

1.4 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; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

1.5

1.5.1 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; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.5.2 En principe, 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; ATAF 2020 VII/2 consid. 5.4; 2014/24 consid. 2.2).

1.5.3 Lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de

renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3; A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2).

1.5.4 Compte tenu de l'arrêt rendu par la Haute Cour dans le cas d'espèce (cf. *supra* Faits. D.b), le Tribunal administratif fédéral voit sa cognition limitée. En d'autres termes, la Cour de céans doit ainsi se fonder sur les considérants de l'arrêt 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral sur tous les points sur lesquels ce dernier s'est prononcé, de sorte que la seule marge de manœuvre que conserve la Cour de céans tient aux questions laissées ouvertes par l'arrêt du Tribunal fédéral et aux conséquences qui en découlent (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021]; A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 3).

2.

2.1 Dans un premier grief d'ordre formel, les recourants font valoir une violation de leur droit d'être entendus aux motifs qu'ils n'auraient pas été informés de façon compréhensible sur les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre. Ils soutiennent en outre, semble-t-il (cf. Recours, p. 30), que si une décision était rendue à la suite du recours sans qu'ils aient pu être informés, cela constituerait une violation du principe de la bonne foi, au sens des art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 janvier 1999 (Cst., RS 101).

2.2

2.2.1 Le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) 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 (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

2.2.2 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3; 142 III 48 consid. 4.1.1; 141 V 557 consid. 3; 135 I 279 consid. 2.3; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1). Le droit d'être entendu comprend également le droit d'obtenir une décision motivée. A ce propos, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et ceux sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2). La question de savoir si une décision est suffisamment motivée est distincte de celle de savoir si la motivation adoptée est convaincante (cf. arrêt du TF 2C_270/2015 du 6 août 2015 consid. 3.2). Le devoir de motivation est plus accru lorsque l'autorité dispose d'une marge de manœuvre et lorsque l'état des faits et la situation juridique sont complexes (cf. ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2, 133 I 270 consid. 3.1 ; ATAF 2012/24 consid. 3.2.1). En vertu de l'art. 32 al. 1 PA, l'autorité apprécie tous les allégués importants qu'une partie a avancés en temps utile avant de prendre sa décision. La motivation doit être d'autant plus détaillée que les parties ont fait valoir leur point de vue de manière circonstanciée (cf. LORENZ KNEUBÜHLER, in : Ch. Auer/M. Müller/B. Schindler (éd.), VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2019, n° 16 ad art. 35). Ainsi, une autorité se rend coupable d'une violation de son obligation de motiver si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (cf. ATF 134 I 83 consid. 4.1 ; ATAF 2013/23 consid. 6.1.1).

2.2.3 En matière d'assistance administrative fiscale internationale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017

du 17 avril 2019 consid. 3.1.2, A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

2.3 Comme l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure dans sa réponse du 21 septembre 2018, cette dernière a transmis aux recourants en date du 15 décembre 2017 les informations telles qu'elle envisageait de les remettre à l'autorité fiscale coréenne afin qu'ils puissent se déterminer. Par la suite, l'AFC s'est contentée d'effectuer une modification d'ordre formel en relation avec les informations précitées, dans le cadre de sa décision finale du 15 juin 2018, sans procéder à des modifications de contenu ou matérielles. Par ailleurs, il convient également de noter que les recourants ont eu accès auxdites informations et documents également par-devant la Cour de céans. Ainsi, quand bien même des modifications auraient été entreprises par l'autorité inférieure au moment de rendre sa décision finale, les recourants ont pu, à tout le moins, se déterminer durant la présente procédure par-devant le Tribunal qui dispose d'un plein pouvoir de cognition. Enfin, savoir si des informations doivent être caviardées ou non, relève de la pertinence vraisemblable des renseignements (cf. consid 5.4 *infra*), condition traitée par l'autorité dans sa décision du 15 juin 2018.

En résumé, l'autorité inférieure n'a pas violé le droit d'être entendus des recourants n'ayant procédé à aucune modification des informations à transmettre. Le grief est donc rejeté et la décision finale du 15 juin 2018 n'est pas viciée.

A toutes fins utiles, la décision attaquée contient expressément la période fiscale visée, à savoir du 1^{er} janvier 2011 au 28 mai 2015 (cf. Décision finale, p. 5 et 8). Ainsi, et contrairement à ce que soutiennent les recourants, il n'y a pas de violation de leur droit d'être entendus sur ce point non plus, étant donné qu'ils disposaient de cette information et qu'ils ont pu s'exprimer sur les périodes concernées par la demande d'assistance.

2.4 Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. ATF 141 V 530 consid. 6.2; 131 II 627 consid. 6.1).

Le grief d'une violation du principe de la bonne foi n'est en l'espèce pas pertinent et tombe donc à faux. Les recourants n'exposent pas en quoi la

bonne foi serait violée, respectivement que les conditions d'une violation de ce principe seraient remplies (cf. ATF 146 I 105 consid. 5.1.1). Ils semblent avancer cet argument en lien avec la présente procédure, sans que la Cour puisse discerner en quoi un comportement d'une autorité en l'espèce aurait trompé les recourants. Sous cet angle également, le grief doit être rejeté.

3.

3.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec la République de Corée est régie par l'art. 25 de la Convention du 12 février 1980 entre la Suisse et la République de Corée (ci-après : la Corée) en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-KR, RS 0.672.928.11), lequel est largement calqué sur l'art. 26 du 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) ainsi que par le ch. 2 du Protocole de la CDI CH-KR (ci-après : le Protocole additionnel; publié également au RS 0.672.928.11). Cette convention s'applique aux impôts coréens suivants : à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, l'impôt local sur le revenu, l'impôt spécial pour le développement rural ainsi qu'aux impôts de nature identique ou analogue, qui seraient établis après la date de signature de la Convention (art. 2 par. 3 let. a CDI CH-KR).

3.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. 2 let. b du Protocole additionnel, à savoir (i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête; (ii) la période visée; (iii) une description des renseignements demandés; (iv) le but fiscal poursuivi et, (v) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés. En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

3.3 Le principe de la bonne foi s'applique (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 (cf. 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; 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 contradictions manifestes (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), 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 (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

3.4 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »]; art. 7 let. a LAAF; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.) auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 7.3; A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

4.

Le Tribunal commencera par exposer brièvement la jurisprudence en lien avec la transmission d'informations relatives à un compte indirectement détenu par la personne concernée (« *held by* », consid. 5.1 *infra*). Il traitera ensuite successivement des questions ayant trait aux personnes concernées et aux tiers (consid. 5.2 *infra*), aux données volées (consid. 5.3 *infra*), à la pertinence vraisemblable des informations (consid. 5.4 *infra*), à l'application de l'art. 127 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11 ;

LIFD) (consid. 5.5 *infra*), au principe de subsidiarité (consid. 5.6 *infra*) et enfin au principe de spécialité (cf. consid. 5.7 *infra*).

5.

5.1

5.1.1 Lorsqu'une autorité étrangère sollicitait l'assistance fiscale internationale pour un contribuable en requérant la transmission d'informations sur des comptes bancaires détenus (« held by ») par ce contribuable, sans préciser si cette détention devait être comprise comme incluant aussi la détention indirecte, l'étendue du devoir de transmission de l'autorité requise avait fait l'objet de jurisprudences pas toujours uniformes. Le Tribunal fédéral a désormais eu l'occasion de préciser sa jurisprudence en lien avec la notion de « held by ». Il a retenu que cette notion était sujette à interprétation respectivement qu'il convenait de procéder à l'interprétation de la demande d'assistance en lien avec le principe de bonne foi afin de déterminer ce que l'Etat requérant visait par la notion de « held by ». Le Tribunal fédéral a retenu que, lorsque dite notion était utilisée par l'autorité requérante dans sa demande d'assistance, elle visait à la fois la titularité directe et indirecte de comptes bancaires. La détention indirecte d'un compte bancaire est définie comme le fait d'être titulaire d'un pouvoir de disposition économique sur les avoirs dudit compte, soit parce que la personne en est ayant droit économique soit qu'elle est au bénéfice d'une procuration qui lui octroie un tel pouvoir (cf. ATF 147 II 116 consid. 4.2 et 4.3).

5.1.2 Dans le cas d'espèce, il convient ainsi d'interpréter la demande d'assistance du 28 mai 2015 en lien avec le principe de la bonne foi. L'autorité fiscale coréenne cherche à obtenir des informations concernant le recourant 1, qui détiendrait directement et indirectement 51 sociétés offshores. L'autorité requérante précise par ailleurs qu'elle suspecte le recourant 1 d'être l'ayant droit économique (« beneficial owner ») de comptes détenus auprès de S._____ AG au travers de sociétés ou au nom du recourant 2. On comprend aisément que le KNTS cherche à obtenir des informations au sujet des comptes détenus directement et indirectement par les personnes concernées et donc également pour les comptes sur lesquels les recourants 1 et 2 ont soit un pouvoir de signature, soit des comptes dont ils sont l'un ou l'autre ayant droit économique. Ainsi, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a requis des informations auprès du détenteur d'informations S._____ AG non seulement sur les comptes détenus directement mais également indirectement par les personnes concernées.

5.2

5.2.1 Aux termes de l'art. 3 let. a LAAF, une « personne concernée » est la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. La notion de « *concernée* » figurant dans la disposition légale précitée est de nature formelle en ce sens qu'elle se réfère à la personne qui est expressément mentionnée comme contribuable dans la demande de l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2; 141 II 436 consid. 3.3). La portée matérielle de cette notion (personne matériellement concernée) doit quant à elle être déterminée au cas par cas, en se référant au critère de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2; 141 II 436 consid. 4). La demande d'assistance vise donc 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, soit des tiers (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4).

5.2.2 L'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements au sujet de personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (art. 24 LAAF; cf. 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 (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

5.2.3 En l'espèce, contrairement à ce qu'avancent les recourants, il découle expressément de la demande de l'autorité requérante que le recourant 2 est une personne assujettie de manière illimitée à l'impôt en Corée.

Il n'est pas nécessaire que l'autorité fiscale coréenne dirige expressément une enquête fiscale pour que le recourant 2 soit considéré comme formellement concerné. Déterminer si un renseignement est demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Elle doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (ch. 2 let. c *in fine* du Protocole additionnel). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter une demande d'assistance de bonne foi (cf. consid 3.3 *supra*). Or, il est évident que le KNTS cherche à obtenir des informations en vue d'imposer les recourants 1 et 2, les deux étant considérés comme des personnes concernées.

5.2.4 La notion de tiers non concerné au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF est étroitement liée à la condition de la pertinence vraisemblable (cf. *infra* consid. 5.4.2 sur cette notion). Il sied de rappeler que l'autorité fiscale coréenne soupçonne le recourant 1 de détenir directement ou par le biais de ses proches, voire du recourant 2, quelques 51 sociétés offshores. Ainsi, en sollicitant des informations en lien avec lesdites sociétés (tiers), le KNTS souhaite élucider respectivement évaluer la situation fiscale des deux contribuables visés, de sorte que ces informations sont vraisemblablement pertinentes. En outre, cela permet également à l'autorité requérante d'infirmer ou de confirmer si le recourant 1 et/ou 2 sont liés aux diverses sociétés mentionnées dans la demande (cf. consid. 5.3 *infra* et 5.6 *infra*) en lien avec le principe de subsidiarité. En outre, les documents bancaires requis par demande d'assistance administrative du 28 mai 2015, en particulier la liste des transactions, font partie intégrante des extraits des comptes bancaires et remplissent ainsi l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. A-892/2019 du 25 novembre 2020 consid. 6.3.3). Dans le cas contraire, la suppression de ces renseignements rendrait la demande inutile (cf. FF 2011 5771, 5783). Enfin, l'extrait du Message en allemand cité par les recourants (cf. Recours, p. 48, n. 197) mettant en évidence le terme de « Bevollmächtigte » (mandataires) fait toutefois expressément référence aux personnes qui ne sont manifestement pas impliquées (cf. FF 2011 5771, 5783), ce qui n'est pas le cas des sociétés dans le cas d'espèce. En effet, elles font parties des 51 sociétés offshores soupçonnées par le KNTS d'être utilisées par le recourant 1 pour ses investissements et dont il serait à tout le moins ayant droit économique.

Le grief concernant la résidence fiscale du recourant 1 n'a plus lieu d'être traité, celui-ci ayant fait l'objet d'un arrêt du Tribunal fédéral dont les consi-

dérants lient la Cour de céans (cf. arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021; consid. 1.5.4 *supra*; consid. 5.4 *infra* en lien avec la condition de la pertinence vraisemblable).

5.3

5.3.1 D'une manière générale, il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi (cf. consid. 3.3 *supra*), notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2).

5.3.2 En l'espèce, les recourants se contentent d'indiquer que le KNTS a « très vraisemblablement obtenu des informations » par le biais de données volées respectivement qu'il existe des soupçons que les données auraient été volées notamment par un employé du groupe T. _____ (cf. Recours, p. 20). Toutefois, la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales (cf. consid. 3.3 *supra*) et les recourants n'apportent pas d'éléments établis et concrets susceptibles de renverser cette présomption. En effet, il ne suffit pas de faire des suppositions telles que « les autorités coréennes tentent [...] de légitimer une procédure d'enquête et une décision de taxation sur des données volées [...] » pour considérer que la demande est contraire à la bonne foi ou qu'elle se fonde sur des données volées. Ainsi, le grief s'avère infondé.

A toutes fins utiles, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie sur l'origine des données en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. arrêts du TAF A-3665/2020 consid. 5.5, confirmé par le TF 2C_893/2021 du 11 novembre 2021; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le TF dans l'arrêt 2C_88/2018 du 7 décembre 2018).

5.4

5.4.1 Les recourants contestent la pertinence vraisemblable des renseignements requis en s'appuyant principalement sur la prétendue résidence fiscale située hors de Corée du Sud des recourants 1 et 2. En outre, ils avancent que les informations requises concerneraient tout au plus les sociétés auxquelles sont rattachés les comptes bancaires et que leur siège se situe à l'étranger. Ainsi, ces informations ne seraient d'aucune utilité pour l'imposition des recourants 1 et 2. Enfin, il serait normal que le recourant 2 dispose d'un pouvoir de signature sur les comptes des sociétés dont il est le CFO.

5.4.2 Exprimée à l'art. 25 par. 1 CDI CH-KR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas 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. 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 (cf. arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

5.4.3 Il sied de rappeler que la Cour de céans est liée par l'arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 (cf. consid. 1.5.4 *supra*). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a indiqué que la demande d'assistance du 28 mai 2015 contenait tous les éléments prévus par le chiffre 2 let. b du Protocole et que de ce fait, la condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie. En outre, notre Haute Cour a considéré que « la revendication implicite de résidence fiscale ne pouvait pas être remise en cause que cela

soit d'un point de vue de la bonne foi, de la pertinence vraisemblable respectivement que la demande de l'autorité fiscale coréenne ne constituait pas une pêche aux renseignements illicites (cf. arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.7).

Ainsi, la pertinence vraisemblable étant présumée, les recourants n'apportent aucun élément concret qui permettrait de renverser cette présomption respectivement de remettre en cause cette condition, comme le fait que les comptes seraient détenus par des sociétés ayant leur siège hors de la Corée. Par ailleurs, le droit de signature du recourant 2 sur les divers comptes bancaires détenus par les sociétés auprès de la même banque est, contrairement à ce que soutiennent les recourants, un élément appuyant la pertinence de ces informations. Il en va de même s'agissant du recourant 1 en tant que disposant d'un pouvoir de signature sur des comptes desdites sociétés, celui-ci étant soupçonné d'en être l'ayant droit économique. Les informations s'avèrent donc vraisemblablement pertinentes et plausibles pour l'imposition des recourants 1 et 2 et donc pour toute procédure fiscale coréenne.

5.5

5.5.1 Les recourants sont d'avis que l'art. 127 LIFD s'oppose à ce que l'autorité inférieure puisse requérir toutes les informations auprès de S. _____ AG et ce malgré l'application de l'art. 25 par. 5 CDI CH-KR. Ils estiment que les informations sur les ayants droit économiques ne peuvent pas être requises et que dans tous les cas, la demande doit se limiter à des attestations sur des opérations respectivement des montants à des dates données. Ainsi, il ne peut être requis que tous les documents détenus par une banque soient transmis.

5.5.2 L'art. 25 par. 3 CDI CH-KR indique que la clause sur l'échange d'informations ne contraint pas un Etat contractant à « prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant » ou à « fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant. » Une exception à cette limitation découle en revanche de l'art. 25 par. 5 CDI CH-KR : « En aucun cas les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces ren-

seignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe ».

5.5.3 La Cour de céans ainsi que le Tribunal fédéral ont eu l'occasion d'exposer de manière détaillée l'imbrication des normes des CDI ainsi que de la LIFD en retenant que la norme, sur laquelle se basent les demandes d'assistance et qui est calquée sur l'art. 26 par. 5 MC OCDE, était « self-executing » (cf. ATF 142 II 161; 142 II 69: ces deux arrêts concernaient la CDI CH-FR; arrêt du TAF 3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 6 : cet arrêt concernait la CDI CH-IN). Le caractère « self-executing » de cette norme implique non seulement que le secret bancaire ne peut être opposé par une banque suisse, mais que l'Administration fédérale dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour obtenir les renseignements vraisemblablement pertinents requis (cf. arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 6.2.1). En résumé, cette disposition sur laquelle se fondent les demandes d'assistance était directement applicable aux banques.

5.5.4 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois 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. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

5.5.5 Dans le cas d'espèce, rien ne s'oppose à la même interprétation s'agissant de l'art. 25 par. 5 CDI CH-KR. Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire d'examiner si le pouvoir d'ordonner la production des documents découle aussi du droit interne suisse, respectivement que l'art. 127 LIFD, s'y oppose puisque cette disposition s'efface de toute manière face à la norme internationale (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 6.6). L'AFC n'a ainsi pas violé les règles applicables en requérant la production des documents bancaires auprès de S. _____ AG. Pour le surplus, elle était en droit de requérir des documents en lien avec des comptes détenus indirectement par les recourants 1 et 2 et liés aux autres recourants conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral sur la notion de « held by » (cf. consid. 5.1 *supra*). Ce grief est également infondé.

5.6

L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêts du TF 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 [CDI CH-NL]; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6). Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. arrêts du TAF A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 6.5.1 et les références citées). Or, un moyen ne doit pas être considéré comme habituel lorsqu'il implique un effort excessif ou que les chances de succès d'obtenir les renseignements sont faibles et ce, d'autant plus lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger.

Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

5.6.1 En l'espèce, il ne fait aucun doute que les recourants 1 et 2 n'ont pas déclaré leurs avoirs détenus auprès de S._____ AG. En outre, le fait que l'autorité fiscale coréenne n'aurait pas attendu d'entendre le recourant 1 n'y change rien du fait qu'elle a indiqué que ce dernier n'était pas du tout coopératif (*The tax auditors had requested numerous times for them to assist and provide documents in relation to the tax investigations but they*

have consistently refused to do so). A cet égard, il sied de relever que le KNTS a exposé dans sa demande d'assistance du 28 mai 2015 que le recourant 1 ne s'était jamais présenté, bien que formellement convoqué par l'autorité fiscale coréenne, et qu'il y a lieu de se fier à cette déclaration en vertu du principe de bonne foi. Ainsi, le grief de la violation du principe de subsidiarité est rejeté.

5.7

5.7.1 En dernier lieu, les recourants estiment que la transmission des informations se ferait en violation du principe de spécialité, du fait que la demande a uniquement pour but d'alimenter une procédure pénale « de grande envergure ».

5.7.2 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 25 par. 2 CDI CH-KR; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

5.7.3 La jurisprudence précise toutefois qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). Compte tenu du fait que la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7) est intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 8 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à

l'encontre des recourants 1 et 2 dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-KR.

En revanche, pour ce qui est des griefs soulevés par les recourants, au regard du principe de spécialité, il sied de constater que l'autorité inférieure n'a pas violé le principe de spécialité pour les motifs qui suivent.

5.7.4 L'art. 25 par. 2 CDI CH-KR, dont la teneur est la même que l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, contient une clause de confidentialité et limite la possibilité de transmettre les renseignements reçus aux seules personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ("Strafverfolgung", respectivement "perseguito penale" dans les versions allemande et italienne du texte), par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personnes chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts visés au par. 1, en premier lieu la soustraction d'impôt. La dernière phrase de l'art. 25 par. 2 CDI CH-KR prévoit les cas dans lesquels les renseignements reçus peuvent être utilisés à d'autres fins qu'à des fins (pénales) fiscales. Il faut alors que deux conditions soient réunies: 1) cette possibilité résulte des lois des deux Etats et 2) l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. La transmission des renseignements à des autorités de lutte contre le blanchiment est donc possible à ces conditions (cf. arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 et 9.4; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 8.2 [CDI CH-IN]); arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 6.5 [CDI CH-IN]); XAVIER OBERSON, in *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n° 94 ad art. 26 MC OCDE).

5.7.5 En l'espèce, il sied donc d'attirer l'attention des recourants sur le fait que l'art. 25 par. 2 CDI CH-KR permet d'utiliser les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative fiscale également dans le cadre d'une procédure pénale fiscale (*Strafverfolgung*, *perseguito penale*), ce qui est une particularité expressément prévue dans la CDI CH-KR par rapport à d'autres Conventions. Certes, il ressort de la demande d'assistance du 28 mai 2015 que l'autorité fiscale coréenne aurait ouvert une enquête pénale (*the criminal investigation*); cette mention dans la demande (fiscale) n'était toutefois destinée, comme l'a indiqué l'autorité inférieure, qu'à expliquer le contexte entourant le dépôt de la demande. Elle ne permet pas de douter du respect du principe de spécialité par

l'autorité requérante. Au regard du principe de la bonne foi qui sert de base à l'interprétation des demandes d'assistance, il découle clairement de la demande du 28 mai 2015 du KNTS, que ce dernier cherche à obtenir des informations sur les revenus des recourants 1 et 2 afin de pouvoir les taxer (*The tax auditors had requested numerous times for them to assist and provide documents in relation to the tax investigations but they have consistently refused to do so*). En outre, il existe incontestablement des soupçons de soustraction fiscale qui motivent la demande d'assistance (*prosecute them again for evaded taxes* ou *the NTS clearly sees that it is a high-technical tax scheme to evade taxes in Korea*). La soustraction fiscale peut être considérée comme une infraction pénale fiscale et donc couverte par l'art. 25 par. 2 CDI CH-KR. L'utilisation des renseignements récoltés dans le cadre d'une procédure d'assistance fiscale internationale fondée sur l'art. 25 CDI CH-KR est en effet autorisée pour une procédure de soustraction fiscale.

Au vu de ce qui précède, tous les griefs des recourants sont rejetés et la décision finale du 15 juin 2018 est confirmée.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours déposé le 19 juillet 2018. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont mis à la charge des recourants, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée de 7'500 francs dans le cadre de la procédure A-4204/2018 et non restituées aux recourants. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

7.

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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 8 du dispositif de sa décision finale du 15 juin 2018 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre des recourants 1 et 2 dans le cadre d'une procédure, conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-KR.

3.

Les frais de procédure d'un montant de 7'500 francs (cinq mille francs) sont mis solidairement à la charge des recourants. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée dans le cadre de la procédure A-4204/2018 d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

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.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

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 :