



Cour I  
A-4204/2018

## Arrêt du 28 octobre 2020

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.** \_\_\_\_\_  **Holding**,
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 (...), 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<sup>er</sup> janvier (...) au (...), 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 S. \_\_\_\_\_ Group, ainsi que B. \_\_\_\_\_, décrit comme un employé clé de cette même société. Il résultait des investigations du KNTS que A. \_\_\_\_\_ avait constitué (...) 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 S. \_\_\_\_\_ 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 T. \_\_\_\_\_ 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 T. \_\_\_\_\_ AG dont A. \_\_\_\_\_ serait l'ayant droit économique :

No.	Name	Country
1	A. _____	(...)
2	B. _____	(...)
3	C. _____ Limited	(...)
4	D. _____ Holding	(...)

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 S. \_\_\_\_\_ (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 T. \_\_\_\_\_ AG par les personnes listées sont les suivants :

[...]

*(3) Information Requested*

- a. *Details of bank accounts at T. \_\_\_\_\_ 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 T.\_\_\_\_\_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 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.\_\_\_\_\_ Holding, 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, les recourants ont persisté dans les conclusions formulées dans leur recours.

**C.d** Par duplique du 29 novembre 2018, l'autorité inférieure a maintenu ses conclusions, renvoyant pour l'essentiel à la décision entreprise ainsi qu'à sa réponse.

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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF). Il est ainsi compétent pour statuer sur la présente affaire. Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.2** A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant 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).

**1.3** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3<sup>e</sup> éd. 2013, ch. 1135).

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2<sup>e</sup> éd. 2013, p. 73 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7<sup>e</sup> éd., 2016, ch. 1146 ss).

## **2.**

**2.1** En droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF).

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 : 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](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales) ainsi que par le par. 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).

**2.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au par. 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 (cf. 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 142 II 161 consid. 2.1.4).

### **2.3**

**2.3.1** Aux termes de l'art. 25 par. 1 CDI CH-KR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou de la législation interne relative aux impôts tombant sous le coup de cette convention, dans la mesure où l'imposition que cette législation prévoit n'est pas contraire à cette convention. La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêt du TAF A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 2.1.2). Peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

**2.3.2** La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999; Cst., RS 101), 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 (cf. arrêt du TAF



A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

## **2.4**

**2.4.1** Selon l'art. 4 par. 1 CDI CH-KR l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège principal, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat.

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 assujetti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments 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).

**2.4.2** 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

assujetti 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; 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).

**2.4.3** 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. 25 par. 1 CDI CH-KR s'apprécie 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).

**2.4.4** 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. 25 par. 1 CDI CH-KR 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 (cf. 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).

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).

## 2.5

**2.5.1** Le *principe de la bonne foi* s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). 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-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**2.5.2** 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), 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 (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1; 142 II 161 consid. 2.1.3; 142 II 218 consid. 3.3; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3); 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. 8.7.4).

## 3.

**3.1** Les recourants font valoir qu'ils ne sont pas des résidents fiscaux co-réens respectivement que leur siège se situe à l'étranger de sorte qu'ils ne peuvent pas être imposés en Corée. La demande d'assistance constituerait donc une pêche aux renseignements interdite, les informations requises ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et le principe de la bonne foi aurait été violé.

**3.2** Dans sa requête du (...), l'autorité fiscale coréenne mentionne avoir ouvert une procédure pénale fiscale contre les recourant 1 et 2, estimant qu'en tant que contribuables coréens, ils ont omis de déclarer des sources de revenus et leur fortune. A cet égard, le recourant 1 serait le propriétaire économique de (...) sociétés lui permettant d'effectuer des investissements en Corée et à l'étranger. Ce dernier aurait ainsi mis en place un système d'évasion fiscale hautement technique. A cet égard, il ressort de ladite requête un certain nombre d'éléments sur ces sociétés possiblement détenues par le recourant 1, lesquelles ont toutes leur siège à l'étranger. Par ailleurs, le recourant 1 n'aurait pas coopéré dans le cadre de l'enquête pénale fiscale le visant. S'agissant du recourant 2, il ressort de la requête qu'il serait un employé clé du S. \_\_\_\_\_ Group et qu'il aurait servi d'intermédiaire ou d'homme de paille pour le recourant 1.

Comme déjà relevé, le recourant 1 conteste être résident au sens fiscal en Corée. Pour étayer ses affirmations, le recourant 1 a produit une attestation des autorités indonésiennes qui prouverait sa résidence fiscale hors de Corée. Ainsi, il apparaît que tant la Corée que l'Indonésie prétendent que le recourant 1 est contribuable. L'assujettissement fiscal étant un problème de fond, la Cour de céans n'a pas à trancher cette question litigieuse au regard de la jurisprudence (cf. ci-dessus, consid. 2.4.1).

**3.3** Cependant, lorsqu'il existe un tel 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. ci-dessus, consid. 2.4.3 et 2.4.4). En l'espèce, le KNTS n'évoque aucun point de rattachement ou d'éventuels indices dans sa demande permettant de supposer de bonne foi l'existence d'une résidence fiscale du recourant 1 en Corée. L'autorité requérante se limite à mentionner qu'elle a ouvert une enquête fiscale pénale à l'encontre des recourants 1 et 2, sans toutefois exposer les raisons pour lesquelles elle les considère comme contribuables, respectivement sans invoquer des critères d'assujettissement existant dans sa législation interne. Plus précisément, la demande indique que le recourant 1 est l'actionnaire du S. \_\_\_\_\_ Group sans expliquer en quoi ce lien d'actionariat avec un groupe d'entreprises, certes clairement implanté en Corée, pourrait induire en terme d'assujettissement fiscal. L'autorité mentionne que : « *According to the Korea's framework Act on National Taxes, Article 14 and the Adjustment of International Taxes Act, Article 2-2, if any ownership of an income, profit, property,*

*act or transaction which is subject to taxation is nominal, and there is another person to whom such income, profit, property, act or transaction belongs, the other person shall be liable to pay taxes and the tax-related Acts shall apply accordingly.* », ce qui signifie en substance que selon la législation fiscale coréenne, si la propriété d'un revenu, d'un bénéfice, d'un bien, d'un acte ou d'une transaction soumis à l'impôt est fiduciaire, c'est bien le véritable propriétaire (économique) qui est redevable des impôts en lien avec ces éléments. Cependant, cela n'expose pas encore sur quel(s) élément(s) l'autorité requérante, qui estime que le recourant 1 est le propriétaire économique du groupe de sociétés S.\_\_\_\_\_, fonde l'assujettissement du recourant 1. Ainsi, cette mention dans la demande ne permet pas de pallier l'absence d'explication à ce sujet.

**3.4** Cette revendication *implicite* de résidence fiscale semble d'ailleurs directement contredite si l'on considère qu'à teneur de la demande du (...), le recourant 1 a refusé de se rendre en Corée (« *In addition A.\_\_\_\_\_ has refused to enter Korea without any reasonable excuse but also forced his family members to leave Korea* »). Cet élément laisse ainsi plutôt penser que le recourant 1 ne se trouve pas en Corée et il existe donc une certaine contradiction dans la demande, entre la circonstance que le recourant 1 séjourne hors du territoire coréen et l'indication dans cette même demande d'une adresse en Corée. Certes, en cas de doute sur la résidence fiscale une demande d'assistance administrative internationale peut être déposée dans le but de clarifier cette problématique. Dans ce cas, la demande doit alors *explicitement* contenir des indices ou points de rattachement qui, selon l'autorité requérante, seraient suffisants pour considérer la personne concernée comme étant l'une de ses contribuables (cf. art. 4 par. 1 CDI CH-KR; ATF 145 II 112 consid 3.3). Or, il sied de constater qu'il ne ressort nullement de la demande du (...) que l'autorité fiscale coréenne chercherait à obtenir des informations pour déterminer la résidence fiscale du recourant 1 ou tout autre élément en lien avec cette question. Bien plus, dite demande ne comporte aucun élément concret sur la base duquel l'autorité fiscale coréenne entendrait assujettir le recourant 1. Par opposition aux différentes jurisprudences précitées, dans lesquelles les autorités requérantes mentionnaient systématiquement, à tout le moins sommairement, les éléments de faits qui fondaient selon elles un assujettissement, il n'en est rien en l'espèce. En effet, à aucun moment, l'autorité requérante n'indique que le recourant 1 disposerait d'un bien immobilier, d'un véhicule immatriculé en Corée, de personnel à sa disposition dans cet Etat, voire d'enfants qui y seraient scolarisés. Dans ces circonstances, il n'est pas possible pour la Suisse en tant qu'Etat requis d'admettre la demande du (...) au regard de l'interdiction de la pêche aux renseignements.

**3.5** Certes, il sied encore de relever qu'en principe, l'autorité requise doit se fier, selon le principe de confiance, aux déclarations de l'autorité requérante. Toutefois, les déclarations telles qu'elles ressortent de la demande du (...) en lien avec certains éléments concrets et établis exposés par les recourants (cf. notamment pièce 3, annexe 18, recours du 19 juillet 2018) permettent de remettre en doute ce principe. Il apparaît ainsi que la demande du (...) est non seulement lacunaire en ce qu'elle ne mentionne aucun élément ni critère en lien avec la résidence fiscale des recourants, mais contient en outre certaines déclarations contradictoires, notamment lorsqu'elle indique que le recourant 1 est « Taxpayer » tout en affirmant qu'il ne se trouve pas en Corée et que les membres de sa famille ont quitté le pays.

**3.6** Enfin, les documents produits par les recourants (jugement d'une Cour fiscale coréenne qui aurait décidé que le recourant 1 ne pouvait, à ce stade, ne pas être considéré comme résident fiscal et que l'enquête le concernant devait être approfondie [cf. pièce 3 annexe 18, recours du 19 juillet 2018]) ne sauraient pallier l'absence d'indications explicites relatives à la résidence dans la demande originale. En effet, c'est bien l'autorité requérante elle-même qui doit indiquer d'emblée – pour permettre un contrôle du respect des principes généraux de l'assistance fiscale internationale – les éléments de faits et les critères de rattachement qui selon elle seraient suffisants pour considérer la personne concernée comme étant l'un de ses contribuables.

**3.7** En résumé, le KNTS n'invoque aucun critère d'assujettissement dans sa demande du (...), celle-ci est partiellement lacunaire et certaines déclarations sont au surplus contradictoires.

Au vu de ce qui précède, la demande du KNTS du (...) s'apparente ainsi à une pêche aux renseignements illicite du fait qu'elle ne contient pas de point de rattachement en lien avec l'assujettissement du recourant 1. En outre, elle apparaît comme contraire au principe de la bonne foi du fait qu'elle est à tout le moins lacunaire et contradictoire (cf. ci-dessus, consid. 2.5.1 et 3.5). Ainsi, l'autorité requérante a violé l'art. 7 let. a et c LAAF de sorte que c'est à tort que l'AFC a accordé l'assistance fiscale à la Corée sur la base de la demande du (...).

Le recours du 19 juillet 2018 est admis et la décision de l'autorité inférieure du 15 juin 2018 est annulée en ce sens que les informations requises ne peuvent pas être transmises au KNTS. Les autres conditions formelles et matérielles de l'assistance administrative internationale en matière fiscale

ainsi que les autres griefs soulevés par les recourants n'ont pas besoin d'être examinés, au vu de l'issue du présent litige.

#### **4.**

**4.1** Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais ne peut cependant être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

**4.2** Compte tenu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais de procédure. En conséquence, l'avance sur les frais présumés de la procédure de 7'500 francs déjà versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent jugement entré en force.

#### **5.**

La partie qui obtient entièrement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral ([FITAF, RS 173.320.2])). Comme les recourants, tous représentés par le même mandataire, ont obtenu gain de cause, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 11'250 francs.

#### **6.**

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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est admis, dans le sens du consid. 3.

**2.**

La décision du 15 juin 2018 est annulée.

**3.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance sur les frais présumés de la procédure de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs) versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Un montant de 11'250 francs (onze mille deux cent cinquante francs) est alloué aux recourants à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (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 :