



Cour I
A-506/2018

Arrêt du 15 novembre 2019

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
4. **D.** _____,
5. **E.** _____,
6. **F.** _____,
7. **G.** _____,
8. **H.** _____,
9. **I.** _____,
10. **J.** _____
11. **K.** _____ **SA**,
12. **L.** _____ **SA**,
13. **M.** _____ **Limited**,

tous représentés par

Maître Charles Poncet, Poncet Sarl, Rue Bovy-Lysberg 2,
Case postale 5271, 1211 Genève 11,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-SE).

Faits :**A.**

A.a En date du (...), la Swedish Tax Agency, International Tax Office (ci-après aussi : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale suédoise) a déposé auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après aussi : AFC ou autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale (référence suédoise [...]) concernant A._____ et son épouse B._____ (ci-après : les personnes concernées), portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015. En substance, l'autorité fiscale suédoise soupçonnait ces deux résidents fiscaux suédois d'avoir perçu, sans les déclarer, d'importants montants provenant de la vente des parts des sociétés formant le groupe N._____, et d'avoir bénéficié de gains d'une des sociétés du groupe, O._____, par l'entremise d'une société panaméenne, K._____ SA, appartenant à P._____ dont C._____, mère de A._____, est le settlor et en passant par les comptes bancaires de cette dernière. En effet, au fil des ans, C._____ a perçu des montants importants par le compte bancaire suisse de K._____ SA et son fils a reçu des sommes considérables, soit USD 1'000'000 par an de 2008 à 2011, enregistrées comme cadeaux de sa mère.

A.b L'autorité requérante cherchait à obtenir les informations suivantes :

"1. For all accounts in Q._____ held by Mrs C._____, born (...), including but not restricted to account number (...) and (...) :

a. Copies of statements for the period 1 January 2012 - 31 December 2015 ;

b. Underlying documents related to the transaction of 10 000 000 USD from K._____ SA/P._____ in the year 2013 ;

c. All underlying documents related to transactions from Mrs C._____'s bank accounts to Mr A._____, Mrs B._____ and their three daughters, D._____, E._____ and F._____ ;

d. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K._____ SA, Z., and Mrs C._____ or any other person representing Mrs C._____ for the bank accounts ;

e. Besides Mrs C._____, is anyone else authorised to sign her accounts in Q._____? For example Mr A._____. If so, we wish copies of the proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts.

2. For all accounts in R._____, held by Mrs C._____, born (...), including but not restricted to account number (...) :

- a. Copies of statements for the period 1 January 2012 - 31 December 2015 ;
- b. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K._____ SA, Z., and Mrs C._____ or any other person representing Mrs C._____ for the bank accounts ;
- c. Besides Mrs C._____, is anyone else authorised to sign her accounts in R._____ ? For example Mr A._____. If so, we wish copies of the proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts."

A.c En réponse aux ordonnances de production des 20 avril 2007, la R._____ SA et Q._____ SA, par plis respectifs des 28 avril et 5 mai 2017, ont transmis à l'AFC les documents et informations demandées, y compris sur des comptes détenus indirectement par C._____ pour ce qui est de Q._____ SA qui a précisé que le compte n° (...) est sans rapport avec les personnes visées par l'ordonnance.

Par courrier du 28 juin 2017, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier (référence AFC [...]) à l'avocat constitué par A._____ et B._____ (personnes concernées) et représentant également C._____, D._____, E._____, F._____, G._____, H._____, I._____, J._____, K._____ SA, L._____ SA et M._____ Limited (personnes habilitées à recourir, dont les noms apparaissent dans la documentation requise). Par le même pli, l'AFC lui a notifié la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale suédoise, lui impartissant un délai pour déposer les observations de ses mandants, ce qui fut fait le 27 juillet suivant (svt).

B.

B.a En date du 6 septembre 2017, l'autorité fiscale suédoise a adressé une nouvelle demande d'assistance en matière fiscale à l'AFC (référence suédoise [...]) concernant également A._____ et B._____. Se référant au même complexe de faits que décrit dans sa demande du 7 avril 2017 et se fondant sur les mêmes soupçons, l'autorité requérante demandait que lui soient communiquées les informations suivantes pour la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2016 :

"1. For all accounts in Q._____ held by Mrs C._____, born (...), including but not restricted to account number [...] and (...) and IBAN [...]:

- a. Copies of statements for the period 1 January 2016 - 31 December 2016 ;

b. All underlying documents, including letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, related to transactions from Mrs C._____'s bank accounts to Mr A._____, Mrs B._____ and their three daughters, D._____, E._____ and F._____;

c. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K._____ SA, Z., and Mrs C._____ or any other person representing Mrs C._____ for the bank accounts ;

d. Besides Mrs C._____, is anyone else authorised to sign her accounts in Q._____? For example Mr A._____. If so, we wish copies of the proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts ;

e. All available underlying documents regarding transactions to Mrs C._____'s bank account from Mr A._____ and/or Mrs B._____.

2. For all accounts in R._____, held by Mrs C._____, born (...), including but not restricted to account number (...)

f. Copies of statements for the period 1 January 2016 - 31 December 2016 ;

g. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K._____ SA, Z., and Mrs C._____ or any other person representing Mrs C._____ for the bank accounts ;

h. Besides Mrs C._____, is anyone else authorised to sign her accounts in R._____ ? For example Mr A._____. If so, we wish copies of the proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts.

i. All available underlying documents regarding transactions to Mrs C._____'s bank account from Mr A._____ and/or Mrs B._____."

B.b En réponse à l'ordonnance de production de l'AFC du 27 septembre 2017, la R._____ SA a indiqué, par pli du 2 octobre svt, que pour la période concernée, C._____ n'a été titulaire, ayant droit économique ou fondé de procuration d'aucun compte ouvert dans ses livres.

Q._____ SA, quant à elle, a transmis le 9 octobre 2017 les documents demandés en indiquant que l'IBAN CH[...] correspondait à deux détails près à l'IBAN du compte courant en GBP de la relation [...], dont l'IBAN complet est CH [...]

B.c Par pli du 9 novembre 2017, l'AFC a remis l'intégralité du dossier (référence AFC [...]) et notifié, au Conseil commun de A._____, B._____, C._____, D._____, E._____, F._____, G._____, H._____, I._____, J._____, K._____ SA, L._____ SA et M._____ Limited,

la teneur des informations qu'elle entendait transmettre à l'autorité requérante, lui impartissant un délai pour prendre position.

B.d Par courrier du 8 décembre 2017, l'avocat dûment mandaté a déposé ses observations finales.

C.

Par une seule décision finale datée du 21 décembre 2017 traitant conjointement des références [...] et [...], l'AFC a confirmé qu'elle entendait octroyer à l'autorité requérante l'assistance demandée et transmettre les renseignements reçus des détenteurs d'informations ainsi que les documents obtenus.

D.

D.a Par acte du 22 janvier 2018, A._____ (recourant 1), B._____ (recourante 2), C._____ (recourante 3), D._____ (recourante 4), E._____ (recourante 5), F._____ (recourante 6), G._____ (recourante 7), H._____ (recourante 8), I._____ (recourant 9), J._____ (recourant 10), K._____ SA (recourante 11), L._____ SA (recourante 12) et M._____ Limited (recourante 13), agissant par leur avocat commun, interjettent recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) à l'encontre de cette décision dont ils demandent l'annulation, concluant – sous suite de frais et dépens – principalement au refus de l'assistance administrative et subsidiairement au renvoi de la cause à l'AFC.

A l'appui de leurs conclusions, les recourants se prévalent en substance d'un vice de forme dans la mesure où ils estiment que le formulaire de requête ne mentionne pas les bases légales topiques du droit suédois sur lesquelles se fonde l'autorité requérante. Ils se plaignent également d'une violation de l'interdiction de l'assistance spontanée au motif que l'autorité inférieure entend également transmettre des informations – qu'elle a obtenues en complétant de son propre chef le texte original de la demande d'assistance – concernant des comptes détenus indirectement par C._____ alors que la requête ne mentionne que les comptes détenus par elle. Le fait que l'autorité inférieure ait refusé de caviarder le nom de tiers manifestement non concernés par la demande d'entraide contreviendrait aussi au droit applicable, la communication de ces noms ne satisfaisant pas la condition de la pertinence vraisemblable selon les recourants. Ne respecterait pas non plus cette exigence, la transmission d'informations concernant les dons (gifts) de C._____ en faveur de son fils et de sa belle-fille ; en effet, l'impôt sur les donations ayant été abrogé en 2004, il

n'existait aucune obligation de déclarer ces donations à l'autorité fiscale suédoise. Pour terminer, les recourants font encore valoir une violation du principe de subsidiarité, l'autorité fiscale n'ayant jamais demandé aux personnes concernées des éclaircissements sur la nature de certains versements dont elle avait connaissance.

D.b Dans sa réponse au recours du 6 avril 2018, l'autorité inférieure accède partiellement à la requête des recourants et propose de caviarder les noms des tiers figurant sur deux annexes de la documentation à transmettre, à l'exclusion de celui de la recourante 5, fille du recourant. Pour le surplus, elle réfute tous les griefs des recourants.

D.c Par réplique du 23 avril 2018, les recourants établissent la liste complète des noms des tiers et des transactions qui doivent, selon eux, être noircis, pour autant que les documents sur lesquels ils figurent soient transmis à l'autorité requérante. Pour le reste, les recourants maintiennent leurs griefs et leurs conclusions.

D.d Par duplique du 8 mai 2018, l'autorité inférieure modifie formellement ses conclusions et propose l'admission des caviardages requis aux chiffres 22 à 25 et 55 à 58 du recours du 22 janvier 2018, l'admission partielle de ceux demandés aux chiffres 26 et 59 dans le sens que les noms des tiers non concernés seront noircis et le rejet du recours, sous suite de frais et dépens, pour le surplus. Elle estime que la présence du nom de la recourante 5 sur la documentation bancaire n'est pas le fruit du pur hasard et ne doit pas être caviardé. Il en va de même des huit transactions impliquant S. _____ dont le nom apparaît dans la demande d'assistance.

E.

E.a Par pli du 25 mai 2018, l'autorité inférieure communique au TAF, un courrier du 7 mai 2018 par lequel l'autorité fiscale suédoise demande en substance des renseignements sur l'avancée des procédures et informe de l'importance pour elle d'une issue prochaine.

E.b Par courrier du 18 juin 2018, les recourants qualifient la lettre de l'autorité fiscale suédoise d'allégués tardifs ne devant pas être pris en compte.

E.c Par ordonnance du 19 septembre 2019, le TAF requiert de l'autorité inférieure qu'elle complète le dossier versé en cause, ce qui fut fait le 24 septembre svt.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 de loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 La présente procédure est soumise aux règles générales de la procédure administrative, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF, cf. ég. art. 37 LTAF).

1.3 Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée (en l'espèce les recourants 1 et 2) ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon cette disposition, peut recourir quiconque (a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; (b) est spécialement atteint par la décision attaquée et (c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Les recourants 1 à 13 ont tous participé à la procédure devant l'autorité inférieure et sont tous destinataires de la décision litigieuse. Ils sont toutefois différemment touchés par son dispositif et, en conséquence, ne disposent pas d'un intérêt semblable à son annulation. Les recourants 1 et 2, en qualité de personnes concernées, ont sans nul doute la qualité pour recourir. Il en va de même de la recourante 3 qui est directement ou indirectement titulaire des comptes bancaires concernés (cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2). En revanche, les sociétés recourantes 11, 12 et 13 ne peuvent que recourir et faire valoir des griefs à l'encontre des relations bancaires qu'elles détiennent, étant rappelé qu'il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-4668/2014 du 25 avril 2016 consid. 4.1). Ce raisonnement s'applique également aux recourants 4 à 10, dont le nom apparaît sur la docu-

mentation bancaire que l'AFC envisage de transmettre. Leur intérêt se limite donc à la modification de la partie de la décision qui les concerne chacun et leurs conclusions sont irrecevables en tant qu'elles servent uniquement les intérêts des autres recourants, qu'eux seuls sont habilités à défendre.

1.4 Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

2.

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

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

3.

3.1

3.1.1 L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la Suède est régi par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve 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) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017 et pour la

Suède depuis le 1^{er} septembre 2011, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

3.1.2 En l'espèce, l'autorité fiscale suédoise a basé sa demande sur l'art. 27 de la CDI CH-SE ainsi que sur le paragraphe 4 du Protocole à la CDI-SE, en vigueur depuis le 5 août 2012 (cf. art. XIII et XIV du Protocole d'amendement du 28 février 2011 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée le 7 mai 1965 à Stockholm, dans sa version conforme au protocole signé le 10 mars 1992 à Stockholm [RO 2012 4155 ; ci-après : Protocole du 28 février 2011]).

3.1.3 Ces dispositions s'appliquent aux demandes d'échange de renseignements déposées le jour de l'entrée en vigueur du Protocole du 28 février 2011 ou après cette date pour des renseignements concernant les années civiles commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant la signature dudit Protocole ou après cette date (cf. Art. XV par. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011). Elles couvrent ainsi la demande d'assistance administrative du 7 avril 2017 qui porte sur les années 2012 à 2015 et celle du 6 septembre 2017 qui porte sur l'année 2016.

3.1.4 Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; parmi d'autres arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 du consid. 4.1.3).

La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations

de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.1).

En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

3.2

3.2.1 Sur le plan formel, le par. 4 let. c du Protocole CDI-SE prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, pour autant qu'ils soient connus, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, le numéro de compte ou la date de naissance ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse du détenteur présumé des renseignements requis.

Conformément à l'accord entre les autorités compétentes de la Suisse et de la Suède ressortant de l'échange de lettres des 23 novembre/12 décembre 2011 (RO 2012 4535), les règles suivantes sont également applicables. Eu égard au par. 4 let. b du Protocole (cf. *infra* consid. 3.3), les exigences du par. 4 let. c dudit Protocole doivent être interprétées de telle manière que l'assistance administrative est accordée si l'Etat requérant, en sus de l'indication des données définies au par. 4, let. c ch. (ii) à (v) du Protocole, a) identifie la personne visée par le contrôle ou l'enquête, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse; et b) indique, s'il en a connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements.

3.2.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. 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).

3.3 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; par. 4 let. b Protocole CDI-SE ; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expedition » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. infra consid. 3.5) correspondent au principe de proportionnalité (voir 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 (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.2).

3.4 La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. par. 4 let. a du Protocole CDI CH-SE). La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi. A défaut d'élément concret ou à tout le moins de doutes sérieux, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. *supra* consid. 3.1.4), il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.5

3.5.1 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 interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF).

La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente.

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse *avec certitude* que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

3.5.2 Sous l'angle de la pertinence vraisemblable, s'examine également le grief de l'échange spontané de renseignements.

3.5.2.1 L'échange spontané de renseignements consiste à transmettre à un Etat des informations vraisemblablement pertinentes, mais qui n'ont pas été demandées (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4.1 ; cf. ég. art. 3 let. d LAAF). Le par 4 let. d du Protocole CDI CH-SE souligne qu'aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants, sur la base de l'art. 27 de la Convention, de procéder à un

échange de renseignements spontané ou automatique. Il n'est donc pas exclu qu'un Etat contractant procède à un tel échange de renseignements, moyennant l'existence d'une base légale en droit interne (cf. arrêts du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3, 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1). L'art. 4 al. 1 LAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1^{er} janvier 2017 (cf. RO 2013 231 ; pour un exemple ATF 141 II 436 consid. 3.2). Cette suppression est liée à l'entrée en vigueur à la même date pour la Suisse de la MAC (cf. *supra* consid. 3.1.1) ainsi que des art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059). L'art. 7 MAC règle l'échange spontané de renseignements entre les Parties, lequel a lieu en particulier lorsqu' « à la suite d'informations communiquées à une Partie par une autre Partie, la première Partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie » (let. e). Quant aux art. 22a ss LAAF, ils constituent la base légale en droit interne pour l'échange spontané, lequel n'est donc plus prohibé contrairement à ce que soutiennent les recourants. Toutefois, il faut rappeler qu'une demande d'assistance doit préciser la convention sur laquelle elle se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs conventions en même temps (cf. *supra* consid. 3.1.1).

3.5.2.2 La question de l'applicabilité des art. 22a ss LAAF, notamment ratione temporis, à une demande d'assistance déposée au titre d'une CDI et non au titre de la MAC, a déjà été tranchée par la Cour de céans dans des arrêts récents (cf. arrêts du TAF A-4588/2018 du 22 juillet 2019 consid. 3.7.3 et A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4). Elle a ainsi jugé – tout en laissant ouverte la question pour les périodes d'imposition ultérieures à 2018 – que le chapitre 3 de la LAAF, qui traite de l'échange spontané de renseignements ne peut être considéré comme la base légale en droit interne qui faisait défaut selon la jurisprudence précitée du TF pour admettre un échange spontané fondé sur une CDI.

Il faut ainsi retenir que dans le cadre de la présente demande d'assistance, fondée sur la CDI CH-SE, l'échange spontané de renseignements n'est pas autorisé.

3.5.3 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.6.2, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1 ; ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale [RF] 71/2016 p. 928,

939). En particulier, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques ou procuration) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6 et consid. 6.1 à 6.3 non publiés [cf. arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1]).

3.5.4 En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. La notion de "personne non concernée" doit être interprétée restrictivement (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). Il s'agit, en application du principe de proportionnalité, de protéger les personnes qui n'ont rien à voir avec les faits décrits dans la demande et dont le nom apparaît par le fruit d'un pur hasard. Si l'anonymisation des données d'un tiers est requise, il ne suffit en principe pas d'affirmer de manière toute générale que ce tiers est une personne non impliquée. Il convient de démontrer dans le cas précis et en lien avec chaque document pourquoi les données ne sont pas vraisemblablement pertinentes (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-765/2019 du 20 septembre 2019 consid. 2.3.1 et les réf. citées).

La jurisprudence a retenu, tout en rappelant le principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3, 139 II 404 consid. 1.1), que 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 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6, arrêt du Tribunal fédéral 2C_615/2018 du 26 mars 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3). C'est donc le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable qui demeure déterminant ; cela étant, il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence.

3.6 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à être respectées

(voir art. 27 par. 3 et 5 CDI-SE ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Les restrictions découlant de l'art. 127 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) et de l'art. 43 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14), en particulier l'impossibilité pour l'autorité administrative suisse de réclamer, en procédure nationale, des renseignements au sujet de comptes dont le contribuable visé est uniquement ayant droit économique, mais qui sont détenus par des tiers, ne font pas obstacle à la procédure d'assistance administrative internationale (cf. arrêt du TAF 1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.5.2 confirmé par arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018). L'AFC dispose en effet des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable sans que puisse lui être opposé une disposition de droit interne (cf. parmi d'autres ATF 143 II 185 consid. 3).

3.7 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 27 par. 2 CDI CH-SE), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêts du TAF A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3, A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres : ATAF 2018 III/1 consid. 2.9, arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

4.

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (consid. 5). Il passera ensuite en revue l'application au cas présent des différentes conditions matérielles à l'aune des critiques des recourants à cet égard (consid. 6).

5.

5.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que les deux demandes d'assistance contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet, le nom, l'adresse et la date de naissance des personnes concernées (ch. 7a et 7b des demandes) ; la période visée par les demandes (ch. 9), soit les années 2012 à 2015 et 2016 pour la deuxième demande ; la description des renseignements demandés et la forme sous laquelle ils doivent être transmis (ch. 13 et 16) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 10), soit l' « Individual Income » ; ainsi que le nom et

l'adresse des entités détentrices des documents demandés (ch. 15a et 15b).

5.2 A cet égard, le grief des recourants qui tentent d'invalider les demandes au motif qu'elles ne mentionnent pas les bases légales internes applicables est sans consistance. Le formulaire mis à disposition par l'AFC n'a pour but que de faciliter les requêtes. Sa complétude n'est pas une condition de validité de la demande d'assistance. Seul est déterminant le respect des accords passés entre l'Etat requérant et l'Etat requis, accords dont l'interprétation et l'application suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3). Tout traité en vigueur lie les parties selon l'article 26 CV et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (*pacta sunt servanda*). Or, ni l'art. 27 de la CDI CH-SE, ni le par. 4 let. c du Protocole, ni l'échange de lettres des 23 novembre/12 décembre 2011 relatif à ce dit par. 4 let. c, n'exigent que soient mentionnées les bases légales internes (cf. pour un cas concernant la France, cf. arrêt du TAF A-197/2018 du 2 mai 2018 consid. 3.1). Le ch. iv du par. 4 let. c du Protocole CDI CH-SE n'impose que l'indication de l'objectif fiscal qui fonde la demande. L'autorité fiscale suédoise a précisé qu'il s'agissait de l'Income Tax et il ressort clairement de l'exposé des faits à l'origine de sa demande, qu'elle soupçonne les personnes concernées de n'avoir pas déclaré certains revenus, notamment en maquillant certains gains en cadeaux, par le jeu complexe de versements entre différentes sociétés et trusts. Dans ce contexte, le fait que l'impôt sur les donations ait été aboli en Suède – ainsi que l'expliquent les recourants 1 et 2 pour justifier qu'ils n'avaient pas à les déclarer –, ne leur est d'aucun secours puisque leur est précisément reproché des actes de détournement d'impôts, ce que l'enquête suédoise en cours permettra précisément de déterminer.

6.

6.1

Du point de vue matériel, l'essentiel des critiques des recourants tient au fait qu'en envisageant de transmettre également des renseignements au sujet de comptes détenus indirectement par la recourante 3, l'autorité inférieure se livre à un échange spontané d'informations, lequel est prohibé (cf. *supra* consid. 3.5.2).

6.1.1 L'Etat requis a formulé ses deux demandes des (...) et (...), pour les deux établissements bancaires (Q. _____ SA et R. _____ SA) de la manière suivante :

"For all accounts in [...], held by Mrs C._____, born (...) [...]" (cf. *supra* consid. Ab et Ba)

A l'adresse de Q._____ SA, l'autorité inférieure a rédigé ses ordonnances de production datées des (...) en allemand, tout en reproduisant en anglais le passage relatif à la documentation demandée :

"[...] In Anwendung von Artikel 8 i.V.m. Artikel 10 StAhiG ersuchen wir Sie um Informationen für den Zeitraum vom 1 Januar 2012 bis 31 Dezember 2015, die Folgendes beinhalten :

For all accounts in Q._____ held (holder, beneficiary, signatory) by Mrs C._____, born (...), including but not restricting to account number [...]"

L'autorité inférieure s'est adressée les mêmes jours en français à la R._____ SA . Elle a, dans ces deux ordonnances, reproduit en anglais le passage précité, tout en offrant une traduction libre en français :

"[...] En application de l'article 8, en lien avec l'article 10 LAAF, nous vous prions dès lors de fournir les informations suivantes, pour la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015 :

a) For all accounts in R._____, held by Mrs C._____, born (...), including but not restricting to account number (...)

Vous trouverez ci-dessous une traduction libre des questions précitées :

a) Pour tous les comptes détenus (titulaire, ayant droit économique, procurée) au sein de R._____ par Madame C._____, née (...), y compris le compte bancaire n°(...)"

La R._____ SA a répondu à la première ordonnance de production le 28 avril 2017 de la manière suivante :

"[...] nous vous informons que Madame C._____ a été titulaire du compte n° (...) ouvert en nos livres le (...) et clôturé le (...). Une procuration individuelle a été octroyée sur ce compte à Madame H._____ (selon document annexé).

Selon votre demande, nous vous remettons également en annexe les relevés dudit compte pour l'année 2012. Nous précisons qu'à teneur de nos dossiers, Madame C._____ était domiciliée en Y. et non en Suède.

Nous vous informons encore que Madame C._____ [...]"

et, en date du 2 octobre 2017, à la deuxième, comme suit :

"[...] Madame C._____ [...]"

Par ailleurs, comme exposé dans notre courrier du 28 avril 2017, Madame C._____ a été titulaire du compte n° (...) ouvert en nos livres le (...) et clôturé le (...)

Dans sa réponse du 5 mai 2017, Q._____ SA a informé que la recourante 3 apparaissait sur les relations bancaires suivantes en qualité de :

"Titulaire et ayant droit économique de la relation 201.0[...] sous désignation conventionnelle [...], ouverte le (...) et toujours active ;

[..]

[...] En ce qui concerne le compte N° (...), il est sans rapport avec les personnes visées par l'ordonnance."

Q._____ SA a produit toute la documentation demandée en lien avec ces différents comptes, y compris les documents d'ouverture de compte qui n'étaient pas demandés.

En réponse à la deuxième ordonnance de production, Q._____ SA a donné par pli du 9 octobre 2017, les documents afférents à ces comptes dans la mesure où ils étaient encore actifs en 2016.

Dans la décision finale litigieuse, l'autorité inférieure a communiqué ces informations, y compris l'indication que (...) mais à l'exclusion des documents d'ouverture de compte transmis par Q._____ SA.

6.1.2 Le Tribunal remarque en premier lieu et de concert avec les recourants que l'énoncé des ordonnances de production donne l'impression que l'autorité requérante a clairement demandé des informations sur tous les comptes sur lesquels le nom de la recourante 3 apparaissait à quel titre que ce soit. Or il n'en n'est rien, l'autorité requérante ayant opté pour le terme "held by". L'autorité inférieure a reformulé à sa guise la demande de l'Etat requérant pour obtenir les documents souhaités.

L'interprétation dynamique à laquelle elle s'est livrée est critiquable dans la mesure où elle obtient, par le biais de cet artifice, des documents que l'autorité requérante n'a pas demandés. En effet, l'autorité fiscale suédoise a utilisé le terme "accounts held by" sans autre précision. Or, il ressort clairement de ces précédentes demandes, notamment ayant trait aux mêmes complexes de faits et impliquant un certain nombre de personnes similaires, que lorsque l'autorité fiscale suédoise entend par sa demande obtenir certains renseignements, elle sait parfaitement formuler sa requête de manière à inclure les informations au sujet de la détention indirecte des relations bancaires visées (cf. arrêts du TAF A-4153/2017 du 11 octobre

2018 consid. Ec). Certes l'autorité inférieure est tenue de respecter les obligations internationales de la Suisse, ce qui inclut d'accorder une confiance accrue aux allégations de l'autorité requérante et de ne pas remettre inutilement en question la pertinence que peut voir pour cette dernière certains renseignements ; cela étant il ne lui revient pas de transmettre – au titre de la CDI CH-SE – des informations qu'elle détient et qui lui semblent pouvoir être utiles à l'Etat requérant alors que celui-ci ne les a pas demandées. En particulier, lorsque ces informations sont parvenues à sa connaissance ensuite d'une retranscription équivoque de la requête auprès des détenteurs d'informations.

Il sied de rappeler dans ce contexte la position procédurale de la recourante 3 – détentrice des comptes litigieux – qui est certes visée par la demande mais qui n'est pas la personne concernée au sujet de laquelle une enquête fiscale est ouverte. Ainsi, c'est sans doute à dessein que l'autorité requérante n'a pas estimé utile de demander des informations sur les comptes que la recourante 3 détient indirectement mais en revanche, a souhaité des informations sur les personnes ayant un pouvoir de disposition sur les comptes qu'elle détient. L'autorité fiscale suédoise, par les présentes demandes, cherche à en savoir plus sur les versements que le recourant 1 qualifie de cadeaux reçus de sa mère, la recourante 3. On voit mal que ces cadeaux puissent avoir été opérés par les comptes des sociétés sur lesquels la recourante 3 n'a qu'un pouvoir de disposition indirect. C'est par ailleurs au travers d'autres demandes d'assistance que l'autorité requérante a sollicité des informations sur ces sociétés (cf. arrêts du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 et A-1414/2015 du 31 mars 2016).

6.1.3 Partant, il faut considérer le zèle de l'autorité inférieure comme constitutif d'un échange spontané de données non autorisé par la CDI (cf. *supra* consid. 3.5.2.2). L'autorité inférieure doit en conséquence se limiter à transmettre les informations en lien avec les comptes détenus directement par la recourante 3, à savoir la relation bancaire n°[...] auprès de Q. _____ SA et n° (...) auprès de la R. _____ SA, sans par ailleurs préciser qu'elle est ou qu'elle n'est pas ayant droit économique ou au bénéfice d'une procuration sur d'autres comptes.

Le recours est en conséquence admis sur ce point.

6.2

Dans leur écriture de recours, les recourants s'étaient plaints de ce que l'autorité inférieure entendait transmettre des documents contenant des noms de tiers qui ne sont, à leur avis, pas concernés par la demande. Dans

sa réponse au recours du 6 avril 2018, l'autorité inférieure a acquiescé partiellement à la demande des recourants. Par réplique du 8 mai 2018, elle a précisé l'ampleur du caviardage auquel elle consentait.

6.2.1 Considérant que l'autorité inférieure n'a pas fait usage de son droit de reconsidération (cf. art. 58 PA) préférant conclure à l'admission partielle du recours, le Tribunal ne voit pas de motif de s'écarter de sa proposition au sujet des noms dont elle admet le noircissement. En conséquence, seront caviardés les noms apparaissant sur les transactions suivantes :

(...)

Reste toutefois litigieuse la transmission de deux noms que l'autorité inférieure refuse de caviarder au motif qu'ils satisfont à la condition de la vraisemblance pertinence. Il s'agit du nom de la recourante 5 et de celui de S._____.

6.2.2 La recourante 5 est la fille des recourants 1 et 2, personnes concernées par la demande d'assistance. Son nom figure expressément dans cette dernière dans la mesure où l'autorité fiscale suédoise demande notamment la documentation ayant trait aux transactions entre les comptes de la recourante 3 et/ou les recourants 1 et 2 et/ou leurs trois filles lesquelles sont expressément nommées. Il faut rappeler que l'autorité requérante soupçonne l'utilisation des comptes de la recourante 3 pour la redistribution de gains non déclarés ayant profité aux recourants 1 et 2. Dans ce contexte, les instructions données en faveur de la recourante 5, vu son lien de parenté avec les personnes concernées, ne sont pas dénuées de pertinence. Le fait que la recourante 5 soit domiciliée en Y. n'a aucune espèce de pertinence à cet égard. En conséquence, ces informations, dont la mention n'est pas fortuite (cf. *supra* consid. 3.5.4), peuvent être transmises à l'autorité requérante ce d'autant plus que le droit d'être entendu de la recourante 5 a été préservé puisqu'elle a été invitée en qualité de personne habilitée à recourir dans la présente procédure.

6.2.3 Quant à S._____, son nom apparaît dans la documentation bancaire ayant trait au compte n° (...) ouverte auprès de Q._____ SA au sujet duquel aucune information ne sera transmise dans le cadre des présentes procédures, ce compte n'étant pas directement détenu par la recourante 3 (cf. *supra* consid. 6.1.3). Il s'ensuit que les conclusions des recourants à cet égard – nonobstant la question de savoir s'ils sont habilités à faire valoir des droits qui concernent des tiers – sont dès lors sans objet.

6.3

Les recourants prétendent encore que le principe de subsidiarité serait violé au motif que l'autorité fiscale suédoise n'aurait jamais demandé des éclaircissements sur la nature des versements litigieux avant de déposer ses demandes d'assistance.

6.3.1 C'est le lieu de rappeler que, comme son nom l'indique, ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.5). Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsqu'elle impliquerait un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2). 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-5647/2017 du 2 août 2018 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).

6.3.2 En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné dans ses deux requêtes que "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" (cf. ch. 17 let. d de chacune des demandes). Compte tenu du principe de la confiance qui gouverne les relations internationales (cf. *supra* consid. 3.1.4), les allégations des recourants ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités suédoises confirmant l'épuisement des voies internes (cf. arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.3).

Les recourants ne peuvent tirer argument du fait qu'ils auraient éventuellement communiqué spontanément les informations demandées s'ils avaient été invités à le faire. En effet, l'issue d'une éventuelle coopération avec les

contrôleurs fiscaux doit être relativisée dans la mesure où elle n'offre aucune garantie de crédibilité et d'exhaustivité et qu'il est admis que l'assistance puisse également servir à la confirmation d'informations déjà en possession de l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 3.2.3, A-4044/2015 du 16 février 2016 consid. 3.4.2).

Il n'y a ainsi pas lieu de se départir des allégations de l'autorité requérante qui affirme en substance avoir respecté le principe de subsidiarité.

7.

7.1 Pour le surplus, il n'existe pas d'élément – et les recourants n'en soulève aucun – qui permettrait de douter que la demande satisfait les autres conditions de l'assistance. En particulier, les informations transmises sont vraisemblablement pertinentes au regard de l'objectif visé et de l'état de faits décrits et la demande ne constitue à cet égard pas une pêche aux renseignements. Rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne suédois s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux tels que circonscrits par le Tribunal (cf. *supra* consid. 6.1.3).

7.2 Le recours est ainsi partiellement admis et le ch. 2 de la décision litigieuse est modifié comme suit, étant entendu que la numérotation des annexes (enclosure) devra être adaptée en conséquence :

We send you the following information provided by R._____ SA and Q._____ SA :

Your reference : (...)

For all accounts in Q._____ held by Mrs C._____, born (...), including but not restricted to account number [...] and (...):

- a. Copies of statements for the period 1 January 2012 - 31 December 2015 ;
- b. Underlying documents related to the transaction of 10 000 000 USD from K._____ SA/P._____ in the year 2013 ;
- c. All underlying documents related to transactions from Mrs C._____ 's bank accounts to Mr A._____, Mrs B._____ and their three daughters, D._____, E._____ and F._____ ;
- d. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K._____ SA, Z., and Mrs C._____ or any other person representing Mrs C._____ for the bank accounts ;
- e. Besides Mrs C._____, is anyone else authorised to sign her accounts in Q._____? For example Mr A._____ . If so, we wish copies of the

proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts.

Mrs C. _____ is holder and beneficial owner of the bank account n°(...).

The banking relationship n°(...) is not known to Q. _____ SA during the period concerned.

Please find enclosed the bank statements (enclosure 1), the document related to the transactions requested (enclosure 2) and the document showing the person authorized to sign (enclosure3) for the bank account n°[...].

2. For all accounts in R. _____, held by Mrs C. _____, born (...), including but not restricted to account number (...):

a. Copies of statements for the period 1 January 2012 - 31 December 2015 ;

b. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K. _____ SA, Z., and Mrs C. _____ or any other person representing Mrs C. _____ for the bank accounts ;

c. Besides Mrs C. _____, is anyone else authorised to sign her accounts in R. _____ ? For example Mr A. _____. If so, we wish copies of the proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts.

Mrs C. _____ is holder of the bank account n°(...) (closed on [...]).

Please find enclosed the bank statements (enclosure 4) and the document showing the person authorize to sign (enclosure 5) for the bank account n° (...).

Your reference : [...]

1. For all accounts in Q. _____ held by Mrs C. _____, born (...), including but not restricted to account number [...] and (...) and IBAN [...] :

a. Copies of statements for the period 1 January 2016 - 31 December 2016 ;

b. All underlying documents, including letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, related to transactions from Mrs C. _____'s bank accounts to Mr A. _____, Mrs B. _____ and their three daughters, D. _____, E. _____ and F. _____;

c. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K. _____ SA, Z., and Mrs C. _____ or any other person representing Mrs C. _____ for the bank accounts ;

d. Besides Mrs C. _____, is anyone else authorised to sign her accounts in Q. _____ ? For example Mr A. _____. If so, we wish copies of the proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts ;

- e. All available underlying documents regarding transactions to Mrs C. _____'s bank account from Mr A. _____ and/or Mrs B. _____.
2. For all accounts in R. _____, held by Mrs C. _____, born (...), including but not restricted to account number (...):
- f. Copies of statements for the period 1 January 2016 - 31 December 2016 ;
- g. Copies of all letters, e-mails, notes of telephone conversations or any other communications in any form, relating to the transactions between K. _____ SA, Z., and Mrs C. _____ or any other person representing Mrs C. _____ for the bank accounts ;
- h. Besides Mrs C. _____, is anyone else authorised to sign her accounts in R. _____ ? For example Mr A. _____. If so, we wish copies of the proxies or other documents showing the authorisation to sign the accounts.
- i. All available underlying documents regarding transactions to Mrs C. _____'s bank account from Mr A. _____ and/or Mrs B. _____.

Mrs C. _____ is holder and beneficial owner of the bank account n°(...).

The banking relationship n°(...) is not known to Q. _____ SA during the period concerned.

Please find enclosed the bank statements (enclosure 1), the document related to the transactions requested (enclosure 2) and the document showing the person authorized to sign (enclosure 3) for the bank account n°[...].

8.

Il reste à examiner la question des frais et des dépens.

8.1 Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). Ces frais sont calculés en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (cf. art. 2 al. 1 1^{ère} phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]).

Les frais sont fixés en l'espèce à 7'500 francs.

Vu l'admission partielle du recours et le fait que les recourants succombent sur le principe même de l'octroi de l'assistance tout en obtenant gain de cause sur des conclusions subsidiaires, les frais de procédure sont mis à sa charge par moitié, soit 3'750 francs. Ce montant sera prélevé sur

l'avance de frais de 7'500 francs déjà versée. Le solde de 3'750 francs leur sera restitué une fois le présent jugement entré en force.

8.2 La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme les recourants – représentés par un avocat – n'obtiennent que partiellement raison et doivent supporter la moitié des frais de procédure, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 5'625 francs.

9.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(le dispositif se trouve à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours, pour autant que recevable, est partiellement admis.

2.

La décision est réformée au sens du consid. 7.2 ci-dessus et les documents transmis seront caviardés conformément au consid. 6.2.1.

3.

Les frais de procédure, arrêtés à 7'500 francs, sont mis, compte tenu du sort du litige, solidairement à la charge des recourants par 3'750 francs. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 7'500 francs. Le solde de cette avance, soit 3'750 francs, sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.

Une indemnité de 5'625 francs sera versée par l'autorité inférieure aux recourants, à titre 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.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

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 :