

# **BVGer A-2063/2019 vom 13. September 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-09-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2063\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2063_2019)

FR: TAF A-2063/2019 du 13 septembre 2021

IT: TAF A-2063/2019 del 13 settembre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

### **E. 1.2**

Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF).

### **E. 1.3**

Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA) par le destinataire de la décision litigieuse, lequel possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA et art. 19 al. 2 LAAF), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

### **E. 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 (Moor/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 (cf. notamment ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2, arrêt du TAF A-4747/2019 du 14 avril 2021 consid. 2.2.1).

### **E. 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. Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, ch. 2.149, p. 73 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, ch. 1146 ss).

### **E. 3**

Le Tribunal, après avoir présenté les bases légales sur lesquelles repose l'assistance administrative en matière fiscale avec la Suède et les principes qui la gouvernent (cf. infra consid. 4), examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. infra consid. 5.1), puis il se penchera sur les griefs du recourant (cf. infra consid. 5.2) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. infra consid. 5.2.5 et 5.2.6).

#### **E. 4.1.1**

L'autorité fiscale suédoise a basé ses demandes sur l'art. 27 de la Convention du 7 mai 1965 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.971.41 ; ci-après : CDI CH-SE) ainsi que sur le paragraphe 4 du Protocole à la CDI CH-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]). 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 1er 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 les demandes d'assistance administrative du 4 mai 2018 qui portent sur les années 2012 à 2015.

##### **E. 4.1.2.1**

Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3, 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 (cf. notamment ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêts du TF 2C\_479/2017 du 2 juin 2017 consid. 4.1.1, 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

##### **E. 4.1.2.2**

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. notamment ATF 142 II 218 consid. 3.1; arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.1.1). Savoir

si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

#### **E. 4.2.1**

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

#### **E. 4.2.2**

Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4).

#### **E. 4.3.1.1**

Aux termes de l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, 363]). La condition de la vraisemblable pertinence - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. notamment ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant 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. notamment ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). 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 ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. notamment ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

#### **E. 4.3.1.2**

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 est assez restreint et se borne 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 ; cf. également ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 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). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

#### **E. 4.3.2.1**

La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne concernée par le contrôle dans 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 (cf. ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; notamment arrêt du TAF A-2013/2019 du 15 décembre 2020 consid. 4.9.1 ; Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale [RF] 71/2016 p. 928, 939). Par exemple, 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, arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

#### **E. 4.3.2.2**

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 autorisée seulement si ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée et si elle est 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). 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 ; arrêt du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3). A cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que les tiers dont le nom a été transmis bénéficient de la protection offerte par le principe de spécialité prévu dans les CDI (in casu art. 27 par. 2 CDI CH-FR, cf. infra consid. 4.7 ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3, 144 II 29 consid. 4.4, 143 II 506 consid. 5.4.2, 142 II 161 consid. 4.6.1). C'est donc le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable qui va déterminer si la transmission d'informations concernant des tiers est possible ; l'autorité saisie devant procéder à une pesée des intérêts (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 142 II 161 consid. 4.6.1).

#### **E. 4.4**

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »], par. 4 let. b Protocole CDI CH-SE ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (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. notamment arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

#### **E. 4.5.1**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (cf. par. 4 let. a du Protocole CDI CH-SE). Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5, 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6).

#### **E. 4.5.2**

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. notamment arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2, A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2). L'autorité requérante n'a pas à démontrer avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). En effet, conformément au principe de la confiance (cf. supra consid. 4.1.2.2), lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

#### **E. 4.5.3**

En outre, le fait que l'Etat requérant soit déjà en possession de certaines informations ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, les informations litigieuses pouvant par exemple servir à vérifier si celles déjà fournies sont correctes ou crédibles (ATF 143 II 185 consid. 4.2). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (cf. supra consid. 4.3.1 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; notamment arrêt du TAF A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 6.5.4).

#### **E. 4.6**

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. 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 (voir art. 27 par. 3 et 5 CDI CH-SE ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2).

#### **E. 4.7**

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 27 par. 2 CDI CH-SE ; cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3, 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

### **E. 5.1**

En l'espèce, sur le plan formel, le Tribunal constate que les deux demandes d'assistance contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité (cf. supra consid. 4.2.1). Elles mentionnent en effet, le nom, l'adresse et la date de naissance de la personne concernée (ch. 7a des demandes) ; la période visée par les demandes (ch. 9), soit les années 2012 à 2015 ; 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 et 11), soit l'« Income Tax » pour l'une et l'« Income Tax » et « Capital Tax » pour l'autre ; ainsi que les noms et parfois l'adresse des entités détentrices des documents demandés (ch. 15).

### **E. 5.2.1**

Du point de vue matériel, le recourant se plaint d'une violation du principe de subsidiarité dans la mesure où l'autorité fiscale suédoise n'aurait pas utilisé tous les moyens à sa disposition et aurait pu notamment demander elle-même certains renseignements directement au service du registre du commerce du canton de Z.\_\_\_\_\_. Ce faisant, il perd de vue que l'autorité fiscale suédoise a déclaré dans les courriers accompagnant ses deux demandes avoir épuisé les moyens de collecte de renseignement prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables au moment du dépôt de sa requête. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. supra consid. 4.1.2.2), l'Etat requis - en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC - n'a pas à remettre en question cette déclaration. De plus, outre le fait que le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. supra consid. 4.5.1), ce principe protège principalement l'Etat requis dans la mesure où celui-ci ne doit pas avoir la charge de rechercher des renseignements qui auraient aisément pu être obtenus par l'Etat requérant en vertu de sa législation interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Le recourant ne peut donc en tirer aucun avantage dans la mesure où il reviendrait avant tout à l'Etat requis de se plaindre s'il estime que le principe de subsidiarité n'a pas été respecté.

### **E. 5.2.2**

N'est pas plus consistant l'argument du recourant selon lequel l'Etat requérant détiendrait déjà les informations requises du moment qu'elles sont vraisemblablement pertinentes pour atteindre l'objectif fiscal visé (cf. supra consid. 4.5.3). Ces informations peuvent notamment servir à vérifier si celles qu'il possède déjà sont correctes ou crédibles.

### **E. 5.2.3.1**

S'agissant de la pertinence vraisemblable des documents que l'autorité inférieure entend remettre à l'autorité requérante, le recourant l'admet pour ce qui est du contrat de fiducie conclu avec la société C.\_\_\_\_\_ SA et cédé par la suite à I.\_\_\_\_\_ SA et ne s'oppose pas à sa communication. Il demande en revanche que soient occultés les noms des autres parties dans le mesure où leur divulgation n'a aucune influence sur son imposition. De son côté, l'autorité inférieure se limite à défendre l'idée que la présence de ces noms sur ces documents n'est pas le fruit du hasard et qu'ils ont un lien pour partie entre eux, notamment familial, ce qui justifierait leur transmission. Le Tribunal observe que contrairement à ce que semble prétendre l'autorité inférieure, le critère déterminant pour la communication d'informations concernant des tiers non impliqués n'est pas celui du caractère fortuit ou non de la présence de leurs noms sur la documentation à transmettre mais bien celui de la pertinence vraisemblable de leur transmission au regard de l'objectif fiscal visé (cf. supra consid. 4.3.2). En vertu de la maxime inquisitoire (cf. supra consid. 2.1), la Cour de céans examine d'office si la condition de la pertinence vraisemblable est satisfaite.

#### **E. 5.2.3.2**

L'autorité requérante cherche à obtenir des renseignements, persuadée que le recourant détenait des parts de la société C.\_\_\_\_\_ SA ou la contrôlait d'une manière ou d'une autre et ce, malgré la réponse négative de l'autorité inférieure à sa première demande d'assistance en 2016 à cet égard. L'autorité fiscale suédoise persiste dans sa nouvelle demande et affirme détenir des informations selon lesquelles le recourant détiendrait - ou a détenu pendant la période considérée - des parts dans une société administrée par C.\_\_\_\_\_ SA et en aurait été l'ayant droit économique, sans parvenir pour autant à identifier cette société. La société C.\_\_\_\_\_ SA se retrouve dès lors, comme détentrice désignée des renseignements requis, dans la situation de devoir apporter la preuve d'un fait négatif, à savoir que le recourant ne détient pas de part ni ne contrôle la société, ni une autre société administrée par elle. Pour ce faire et afin d'attester du seul lien qui la relie au recourant, C.\_\_\_\_\_ SA a produit un contrat de fiducie de gestion dans lequel celui-là apparaît comme l'un des fiduciaires et elle (puis I.\_\_\_\_\_ SA), la fiduciaire, à sa charge d'ouvrir un compte auprès de la banque H.\_\_\_\_\_ & Cie SA et de gérer le fond constitué des actifs déposés par les fiduciaires. Or, on ne voit pas que la transmission des noms et parts des autres fiduciaires serait de nature à contribuer à éclairer la situation fiscale du contribuable visé par la demande de l'Etat requérant ; les informations obtenues ne se rapportent pas aux faits décrits dans les deux demandes d'assistance administrative et tout lien avec l'enquête fiscale en Suède paraît faire défaut. Il n'y a pas de flux financier entre les différents fiduciaires qui ont chacun contribué dans une mesure différente à la constitution du fonds que la fiduciaire doit gérer. Aucun des noms des fiduciaires n'apparaît dans les demandes d'assistance à l'exception de celui du représentant des fiduciaires, E.\_\_\_\_\_, le père du recourant, lequel est seul habilité à donner des instructions à la fiduciaire sur le type de placements à effectuer. Cela étant, le recourant ne demande pas que ce nom soit occulté. Le Tribunal relève encore que le caviardage des noms des autres fiduciaires ne prive pas la demande d'assistance administrative de sa signification (cf. supra consid. 4.3.2.2) et que le contrat de fiducie reste tout à fait compréhensible, que sa portée n'en est point amputée une fois ces données occultées. Il sied de rappeler que si le principe de la confiance concerne notamment la crédibilité des indications faites par l'autorité requérante, ce principe ne saurait en revanche conduire à avaliser la transmission de toute information récoltée en exécution, par l'Etat requis, de la demande d'assistance administrative sur la base de ces indications (cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 4.2.1). En d'autres termes, ce n'est pas parce

qu'une information présente un intérêt pour l'Etat requérant que sa transmission satisfait à la condition de la vraisemblable pertinence. Il faut encore qu'elle soit apte à faire avancer l'enquête fiscale ouverte à l'égard du contribuable concerné. C'est précisément la cautèle qu'instaure le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements.

### **E. 5.2.3.3**

Il s'ensuit que la communication des noms et parts des autres fiduciaires n'étant pas vraisemblablement pertinente et s'apparentant à une pêche aux renseignements prohibée (cf. supra consid. 4.4), le recours doit être accepté sur ce point. En plus de ceux qu'elle avait déjà entrepris, l'autorité inférieure procédera au caviardage des noms, dates de naissance et adresses des autres fiduciaires figurant aux annexes 1 et 2 du contrat de fiducie et du document amendement ce contrat.

### **E. 5.2.4**

Le recourant demande également que soit soustrait de la documentation à transmettre le document KYC produit par la banque D. \_\_\_\_\_ au sujet de la relation bancaire xxx.

#### **E. 5.2.4.1**

La documentation KYC est un dossier interne du client qui, en tant que « document de connaissance du client » (« know your client »), doit être établi par la banque à chaque ouverture de compte, conformément à la convention relative à l'obligation de diligence des banques (disponible à l'adresse [www.swissbanking.ch](http://www.swissbanking.ch)). Cette documentation fournit des renseignements complémentaires à ceux figurant sur les formulaires d'ouverture de compte au sujet de l'ayant droit économique, sur sa situation professionnelle, familiale et économique ainsi que sur les sociétés pour lesquelles il est actif (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.1 et 7.4.1 ; arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 qui ne traite pas de ce point qui n'était plus litigieux] consid. 7.2.4). Elle permet de faire ressortir les relations et les liens entre les différents ayants droit économiques d'un compte (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.3). La transmission de la documentation KYC est admise par la jurisprudence dans la mesure où les renseignements qu'elle contient satisfont le principe de la vraisemblable pertinence (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.3 ; arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 qui ne traite pas de ce point qui n'était plus litigieux] consid. 7.2.3), ce qui implique justement que soient expurgées les parties qui sont sans rapport avec but fiscal affiché dans la demande (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.2 ; arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_819/2017 du 2 août 2018 qui ne traite pas de ce point qui n'était plus litigieux] consid. 7.3.2). Du moment que les informations qui ne sont pas en lien avec la période concernée sont occultées, il importe peu que cette documentation ait pu être établie avant cette période car elle déploie des effets dans le temps (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.2).

#### **E. 5.2.4.2**

En l'espèce, le document litigieux porte le titre de « Kundengeschichte » et les mentions « Zweck der Geschäftsbeziehung » et « Archivierter Zweck der Geschäftsbeziehung ». Il porte l'indication en haut à droite de la référence à la relation bancaire xxx, de la nationalité et du domicile (« Schweden ») ainsi que d'une date de naissance (19xx). Ces derniers éléments correspondent au recourant dont le nom ne figure toutefois pas sur le document. Ainsi que

le relève celui-ci, l'ensemble des autres informations collectées ne le concerne en revanche très manifestement pas. En effet, il est fait référence à des activités, à l'origine de valeurs, à un statut familial, etc., qu'une simple recherche sur Internet permet de rattacher sans aucun doute possible à son père, E. \_\_\_\_\_, une figure connue dans le monde des affaires, établi en Suisse. Dans la mesure où le document KYC contient également des informations archivées au sujet de la relation d'affaires, il n'y a pas lieu de s'étonner de la présence de ces indications du moment qu'il est possible que le recourant ait succédé d'une manière ou d'une autre à son père dans cette relation ou que l'origine des fonds déposés provienne de son père ou encore que les deux soient ayants droit économiques de ce compte. Ces informations sont vraisemblablement pertinentes étant rappelé que la demande d'assistance fait état de E. \_\_\_\_\_, l'Etat requis se questionnant au sujet des dépôts de ce dernier sur les comptes de son fils. Par ailleurs, le recourant prétend précisément que le formulaire A, transmis lors de la première demande d'assistance et sur lequel figurait son nom, n'est pas en adéquation avec la situation juridique réelle. Dans ce contexte, l'information selon laquelle les données récoltées sur le KYC ne concernent en fait pas l'ayant droit économique du dit compte mais un éventuel tiers, membre de sa famille, peut se révéler d'importance. Comme peut se révéler pertinent le fait que le recourant n'est peut-être pas le seul ayant droit économique du compte. Ce qui l'est moins en revanche, ce sont les informations sur l'état de fortune mobilière et immobilière de ce tiers, lesquelles sont sans rapport avec la situation fiscale du recourant et ne peuvent pas contribuer à l'établir. La divulgation de la situation patrimoniale de personnes tierces - étant précisé qu'il ne s'agit pas là des valeurs déposées sur le compte auquel est lié le KYC mais d'une appréciation des biens que possède ce tiers et du montant de ses revenus - s'apparente à une pêche aux renseignements prohibée, ce tiers n'étant pas le sujet du contrôle fiscal à la base de la demande d'assistance.

#### **E. 5.2.4.3**

En conséquence, le recours doit donc être également partiellement admis sur ce point. Le document KYC doit, avant sa transmission à l'Etat requérant, subir des occultations supplémentaires à celles déjà opérées par l'autorité inférieure afin qu'en soient expurgées toutes les informations relatives à la situation patrimoniale du tiers dont il est question.

#### **E. 5.2.5**

Pour finir, le Tribunal ne voit pas que le droit suisse ou le droit interne suédois s'opposerait - pour d'autres motifs que ceux examinés dans les considérants précédents - à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. supra consid. 4.6).

#### **E. 5.2.6**

Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité ; le recourant ne le prétend pas non plus. A cet égard, le Tribunal constate qu'au ch. 3 du dispositif de sa décision du 2 avril 2019, l'autorité inférieure a spécifié que les autorités compétentes suédoises étaient avisées que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 27 par. 2 CDI CH-SE. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de spécialité (cf. supra consid. 4.7), l'AFC devra préciser que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans le cadre d'une procédure relative au recourant, seule personne concernée nommément désignée dans les requêtes de l'autorité fiscale suédoise, à l'exclusion de quiconque d'autre.

## **E. 6**

Au vu de ce qui précède, sous réserve des considérants 5.2.3.3 et 5.2.4.3, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours est partiellement admis dans la mesure où les noms et coordonnées des autres fiduciaires apparaissant sur le contrat de fiducie doivent être occultés avant transmission, de même que toutes les références et informations relatives au patrimoine mobilier et immobilier figurant sur le document KYC de la banque D.\_\_\_\_\_.

## **E. 7**

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

### **E. 7.1**

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<sup>ère</sup> phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Vu que le recourant ne s'opposait pas en soi à l'assistance mais entendait la limiter substantiellement et qu'il a obtenu partiellement gain de cause à cet égard, les frais de procédure - fixés en l'espèce à 5'000 francs - sont mis à sa charge par moitié, soit 2'500 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Le solde de 2'500 francs lui sera restitué une fois le présent jugement entré en force.

### **E. 7.2**

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 le recourant - représenté par un mandataire - n'obtient que partiellement raison et doit supporter la moitié des frais de procédure, il se justifie de lui 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 3'750 francs.

## **E. 8**

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.