



Cour I
A-2996/2016

Arrêt du 13 février 2018

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
MAZARS SA,
recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CH-SE).

Faits :**A.**

Le 31 juillet 2015, la Swedish Tax Agency (ci-après : autorité requérante) adressa une demande d'assistance administrative à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC, autorité requise ou autorité inférieure), couvrant la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et concernant Monsieur A. _____ (ci-après : le recourant). Le contrôle fiscal à l'origine de la demande visait à déterminer la résidence fiscale de ce dernier. Dans ce cadre, les autorités fiscales suédoises souhaitent, entre autres, obtenir les relevés de compte pour les années 2012 à 2014, des comptes détenus par Monsieur A. _____ auprès de la Banque B. _____ (ci-après : la banque suisse).

B.

Suite à la découverte de cartes de crédit étrangères, les autorités fiscales suédoises entreprirent un examen de la situation fiscale de Monsieur A. _____. Elles obtinrent des informations selon lesquelles ce dernier transféra SEK 60'000.- par mois à son compte en banque suédois auprès de la [banque suédoise]. Ainsi, durant les années 2010 à 2013, un montant total de SEK 3'400'000.- fut transféré. L'étude des relevés de ce compte suédois indique en outre qu'un grand nombre de transactions ont été effectuées en Suède par le biais de ces comptes bancaires.

Monsieur A. _____ informa les autorités fiscales suédoises du fait qu'il ne passait que peu de temps en Suède, ce que contredit l'utilisation de ses cartes de crédit. Le contribuable indiqua également qu'il n'était pas l'utilisateur de la carte de crédit. Selon lui, ces cartes de crédit auraient été utilisées par ses filles, en violation des conditions générales qu'il a lui-même signées. En effet, ces dernières précisent qu'il est le seul responsable des cartes de crédit et qu'il n'est pas autorisé à les partager avec de tiers.

Les autorités fiscales compétentes demandèrent des explications au contribuable quant à sa résidence en Suède et épuisèrent tous les moyens de collecte d'informations à leur disposition.

C.

Par courriel du 7 décembre 2015, l'AFC demanda au Secrétariat d'Etat aux migrations (ci-après : SEM) de lui communiquer l'adresse de domicile de Monsieur A. _____ pour la période concernée par la demande. Par courriel du 8 décembre 2015, le SEM informa l'AFC que ce dernier avait quitté

le territoire suisse le 1^{er} novembre 2010. Il précisa également qu'à sa connaissance, ce dernier ne disposait d'aucune adresse en Suisse.

D.

Par ordonnance de production du 16 décembre 2015, l'AFC requit la banque suisse de fournir les documents et renseignements demandés. Par courrier du 21 décembre 2015, cette dernière fournit une partie des informations requises.

Par courriel du 25 février 2016, l'AFC demanda à la banque suisse de transmettre au titulaire de la relation bancaire [...] le courrier d'information qui lui était destiné. Elle requit également la banque de lui fournir l'identité du titulaire de cette relation bancaire (nom, prénom, adresse, date de naissance ou raison sociale, adresse et date de constitution pour une société) afin qu'elle puisse poursuivre la procédure.

E.

Par courrier du 25 février 2016, l'AFC remit au représentant de Monsieur A._____ l'intégralité des pièces du dossier concernant son mandat. L'AFC lui notifia également les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités compétentes suédoises, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

Par courrier du 4 mars 2016, le représentant de Monsieur A._____ informa l'AFC que son mandat s'opposait formellement à la transmission des informations requises, au motif que les informations demandées par l'Etat requérant ne seraient pas pertinentes afin de déterminer sa résidence fiscale.

F.

Par courrier du 1^{er} mars 2016, la banque suisse informa l'AFC que le titulaire de la relation n° [...] était la société C._____, constituée le 5 octobre 2006 et ayant son siège aux Seychelles.

Le 18 mars 2016, l'AFC demanda à la banque suisse de transmettre un courrier d'information à la société C._____. Le 29 mars 2016, B._____ informa l'AFC qu'elle considérait que Monsieur A._____ était un représentant valable de la société pour la relation bancaire en cause et que par conséquent elle considérait cette dernière comme valablement informée. Le 1^{er} avril 2016, la banque suisse annonça à l'AFC que la société C._____, ayant été dissoute il y a plusieurs années déjà, elle n'avait pas l'intention d'envoyer le courrier d'information aux Seychelles.

G.

Par décision finale du 12 avril 2016, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité requérante. Dans sa décision, l'AFC envisage d'informer l'autorité requérante quant au fait que Monsieur A. _____ est le bénéficiaire effectif de la relation bancaire [...] avec B. _____ et qu'il est au bénéfice d'une procuration générale sur ladite relation. Dans sa décision l'AFC envisage également d'informer les autorités suédoises quant au fait que Monsieur A. _____ n'était pas domicilié en Suisse durant les années 2012 à 2014. Finalement la décision prévoit la transmission des relevés bancaires pour les années 2012 à 2014 de la relation bancaire susmentionnée.

H.

Le recourant a déposé un recours le 12 mai 2016 contre la décision de l'AFC du 12 avril 2016. Il sollicite, sous suite de frais et dépens, l'admission du recours. Il requière principalement l'annulation de la décision entreprise au motif que l'étendue de l'échange d'informations envisagé contreviendrait au droit fédéral et le rejet de la demande d'assistance administrative des autorités compétentes suédoises. Il sollicite ensuite subsidiairement que la décision querellée soit réformée en ce sens que l'assistance administrative soit accordée mais limitée à la transmission d'informations liées aux transactions d'entrées et de sorties de fonds en lien i) avec les avoirs déposés et ii) pour autant que lesdites transactions aient un lien de connexité avec la Suède, toute autre information devant être extraite ou rendue anonyme. Il requière encore plus subsidiairement le renvoi de la cause à l'AFC pour qu'elle modifie la décision en limitant strictement l'échange d'informations aux renseignements vraisemblablement pertinents afin de déterminer la résidence fiscale du recourant.

I.

Par réponse du 30 mai 2016, l'AFC conclut au rejet du recours, sous suite de frais et dépens. Dans ses déterminations du 20 juillet 2016, le recourant maintient son recours ainsi que ses conclusions.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la présente décision.

Droit :**1.****1.1**

Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît 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 notamment par l'AFC (voir art. 33 LTAF). Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir aussi art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). 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; art. 19 al. 5 LAAF).

1.2 Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur les recours.

2.

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.

3.1 L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la Suède est régi par 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). La CDI CH-SE est largement inspirée du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après : OCDE) concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014 [ci-après : Modèle CDI OCDE, respectivement: Commentaire de l'OCDE], n° 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La CDI CH-SE est complétée par un Protocole, dont les dispositions font partie intégrante de cette dernière (publié également au RS 0.672.971.41; ci-après : Protocole ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid.5.1.1).

La teneur actuelle de la CDI CH-SE et du Protocole résulte d'un Protocole du 28 février 2011 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède modifiant ladite convention, dans sa version conforme au Protocole signé le 10 mars 1992, approuvé par l'Assemblée fédérale le 16 mars 2012 et en vigueur depuis le 5 août 2012 (RO 2012 4155; ci-après : Protocole du 28 février 2011). L'Art. XIV du Protocole du 28 février 2011 prévoit ainsi que la CDI CH-SE est complétée par le Protocole.

Les dispositions de la CDI CH-SE modifiées conformément au Protocole du 28 février 2011 ainsi que le Protocole s'appliquent en particulier aux demandes d'échange de renseignements déposées le jour de l'entrée en vigueur du Protocole du 28 février 2011 ou après cette date pour des renseignements concernant les années civiles commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant la signature dudit Protocole ou après cette date (cf. Art. XV par. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011).

3.2 Le Protocole du 28 février 2011 étant entré en vigueur le 5 août 2012, les nouvelles règles valent ainsi à partir du 1^{er} janvier 2012 et couvrent la présente procédure, puisque celle-ci a été initiée le 31 juillet 2015 et qu'elle porte sur les années 2012 à 2014.

4.

4.1 Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'assistance administrative sont réglées au par. 4 let. c du Protocole. Ainsi, l'autorité compétente requérante doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis (cf. aussi l'art. 6 al. 2 LAAF; sur son caractère subsidiaire, cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4) :

- (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.

Le par. 4 let. e du Protocole précise encore qu'en cas d'échange de renseignements, les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable prévues dans l'Etat contractant requis demeurent applicables

avant que l'information ne soit transmise à l'Etat contractant requérant. Il est en outre entendu que ces dispositions visent à garantir une procédure équitable pour le contribuable et non à éviter ou retarder sans motif le processus d'échange de renseignements.

4.2 Le par. 4 let. a du Protocole (cf. aussi l'art. 6 al. 2 let. g LAAF) précise que l'Etat requérant doit avoir épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement (principe de subsidiarité; cf. arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.2.2, A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7).

4.3 Le par. 4 let. d du Protocole ajoute que l'art. 27 de la CDI CH-SE n'oblige aucun des Etats contractants à procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané, ce qui ressort également de l'art. 4 al. 1 LAAF, qui dispose que l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande.

4.4 Enfin, il n'est pas entré en matière lorsque la demande est déposée à des fins de recherches de preuves (art. 7 let. a LAAF). L'interdiction de la pêche aux renseignements est une règle hybride, qui intervient tant au niveau de l'entrée en matière que pour interpréter, cas échéant, le sens qu'il convient de conférer aux termes équivoques d'une demande d'assistance administrative (cf. consid. 5.2.6 ci-dessous).

L'interdiction de la "pêche aux renseignements" ne doit donc pas être confondue avec le critère de la *vraisemblable pertinence*. La première intervient dans l'interprétation qu'il convient de donner aux termes d'une demande comprenant une terminologie vague, mais dont il ressort qu'elle vise une affaire fiscale déterminée. Il n'en demeure pas moins qu'il faudrait déjà prononcer une non-entrée en matière si une telle demande d'assistance administrative internationale était déposée en des termes indéfinis ne permettant pas de cerner l'objet de la demande.

5.

5.1 Les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE. Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute sorte et de toute désignation qui sont perçus

pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 CDI CH-SE, qui définissent les personnes bénéficiant de la convention et les impôts concernés.

5.2 S'agissant de la notion de renseignements "vraisemblablement pertinents", il y a lieu de relever ce qui suit.

Conformément à l'art. 26 du Modèle CDI OCDE – repris pour l'essentiel par l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE (cf. Message du 31 août 2011 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et la Suède en vue d'éviter les doubles impositions [ci-après : Message Protocole], in: FF 2011 6591, 6600 ss) – les renseignements pertinents pour appliquer la convention sont notamment ceux qui permettent aux Etats de s'assurer de ce qu'un contribuable peut bénéficier des avantages de la convention, de la bonne mise en œuvre de ses règles de répartition, ou encore de déceler les éventuels abus dans l'utilisation des conventions. Les renseignements pertinents pour l'application de la législation interne des Etats concernent quant à eux toutes les informations dont l'Etat contractant a besoin pour imposer un de ses contribuables. Les règles générales de procédure et dispositions légales régissant les droits de la défense sont toutefois réservées. Le champ d'application de cette règle est vaste et dépend de la législation interne de l'Etat requérant (cf. XAVIER OBERSON, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: Commentaire*, 2014 [ci-après : *Modèle de Convention OCDE: Commentaire*], n° 40 s. ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 2^e éd. 2015, p. 228; ANDREAS OPEL, *Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard: eine rechtliche Würdigung*, 2015, p. 351 ss).

Selon l'art. 27 par. 3 CDI CH-SE, les dispositions du par. 1 dudit article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant (let. a), de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant (let. b), ou de fournir

des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public (let. c.).

Toutefois, conformément à l'art. 27 par. 5 CDI CH-SE (cf. aussi l'art. 8 al. 2 LAAF), en aucun cas les dispositions du par. 3 de cet article ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Notamment les dispositions du par. 3 de l'art. 27 CDI CH-SE ou toute autre disposition contraire de leur législation nationale, les autorités fiscales de l'Etat requis ont le pouvoir de se faire remettre les renseignements visés par le par. 5 de l'art. 27 CDI CH-SE, pour autant que cela soit indispensable pour remplir les obligations dudit paragraphe.

5.2.1 Le Tribunal fédéral a rappelé que le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé un changement de politique majeur en matière d'échange de renseignements en déclarant vouloir désormais appliquer le standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE dans les conventions de double imposition. Le droit interne suisse n'a toutefois pas été modifié depuis le 13 mars 2009, de sorte que les dispositions de droit suisse protégeant le secret bancaire sont toujours en vigueur, en particulier les art. 127 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) et 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0). La reprise du standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE implique toutefois que le secret bancaire ne peut plus être opposé pour refuser l'échange de renseignements, même en cas de simple soustraction fiscale. Ainsi, en lien avec le secret bancaire, l'art. 27 par. 5 1^e phrase CDI CH-SE l'emporte sur le par. 3, dans la mesure où son application permettrait à l'Etat requis de refuser de transmettre des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.3 et 4.4.1 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.3).

L'art. 27 par. 5 2^e phrase CDI CH-SE n'apparaît pas dans le Modèle CDI OCDE et figure en principe, en substance, dans toutes les conventions de double imposition conclues par la Suisse depuis le 13 mars 2009. Elle a pour but de permettre à la Suisse de mettre en œuvre le standard OCDE à l'égard des établissements suisses concernés par le secret bancaire, dès lors qu'en droit interne, le secret bancaire empêche en principe l'autorité fiscale d'exiger directement des renseignements auprès d'une banque

(cf. ATF 142 II 161 consid. 4.4.1 ; TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.3).

5.2.2 Selon le par. 4 let. b du Protocole, "[i]l est entendu que la référence aux renseignements vraisemblablement pertinents a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants 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 fiscales d'un contribuable déterminé. Alors que la let. c) pose des exigences de procédure importantes destinées à empêcher la pêche aux renseignements, ses sous-par. i) à v) doivent être interprétés de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements".

Cette disposition reprend le Commentaire de l'OCDE relatif à l'art. 26 Modèle CDI OCDE. Il ressort en particulier de celui-ci que les termes "nécessaires", "vraisemblablement pertinents" ou tout simplement "pertinents", que l'on trouve alternativement dans les différentes CDI, possèdent ici le même sens et que les Etats sont libres de choisir la formulation qui leur convient, le champ d'application de l'article en question ne devant pas en être modifié. Certains auteurs soulignent que la formulation actuelle du modèle (qui vise les renseignements "vraisemblablement pertinents") témoigne de la volonté de l'OCDE d'élargir la portée de l'échange de renseignements (cf. OBERSON, in: *Modèle de Convention OCDE: Commentaire*, n° 35 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; MICHAEL ENGELSCHALK, in: *Vogel/Lehner [éd.], Doppelbesteuerungs-abkommen [...]: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 6^e éd., Munich 2015 [ci-après : *DBA Kommentar*], n° 34 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

5.2.3 La notion de pertinence vraisemblable implique deux choses. D'un point de vue matériel, la demande doit porter sur un état de fait concret et répondre à un but précis, qui est soit d'appliquer une CDI, soit d'assurer l'imposition dans l'Etat requérant. D'un point de vue formel, l'autorité requérante doit délimiter de manière suffisamment précise l'objet de la requête et son sujet pour permettre à l'autorité requise de vérifier que les documents à transmettre sont susceptibles de servir au but fiscal recherché (cf. OBERSON, in: *Modèle de Convention OCDE: Commentaire*, n° 36 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE). La pertinence vraisemblable des documents demandés doit ainsi ressortir de la demande d'assistance elle-même (cf. arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.5, A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1).

5.2.4 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 demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. 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 étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Le Tribunal fédéral évoque ainsi une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 et arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6, sur la signification double du terme "vraisemblablement").

5.2.5 Par ailleurs, il suffit, pour que l'assistance doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. ENGELSCHALK, in: DBA Kommentar, n° 57 ad art. 26 Modèle CDI OCDE). En effet, au sens de l'art. 27 par. 1 CDI CH-SE, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de Suède, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants (cf. Message Protocole, in: FF 2011 6591, 6601; DANIEL HOLENSTEIN, in: BSK, Internationales Steuerrecht, n° 122 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; pour le cas particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée, cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.7). Cela dit, le plus souvent il s'agira d'un rattachement économique en raison d'un domicile fiscal limité, c'est-à-dire de l'imposition limitée de certains éléments du revenu et/ou de la fortune de la personne concernée au sens de l'art. 2 CDI CH-SE (cf. arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.4).

5.2.6 En résumé, la notion de pertinence vraisemblable doit permettre un échange d'informations aussi large que possible, les cas de "*fishing expeditions*" étant réservés, et il suffit que l'utilité des renseignements demandés soit raisonnablement envisageable (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.8; ERNST CZAKERT,

in: Schönfeld/Ditz [éd.], Doppelbesteuerungs-abkommen: Kommentar, Cologne 2013, n° 55 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE). La pêche aux renseignements se définit en tant que requête présentée sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations fiscalement déterminantes (cf. Message Protocole, in: FF 2011 6591, 6603).

5.3 Le Tribunal rappellera encore que les relations internationales sont basées sur la confiance entre Etats. La bonne foi de ceux-ci est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause (cf. ATF 107 Ib 264 consid. 4b, 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêts du TAF A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 3.2). Le Tribunal fédéral a encore récemment jugé que seuls des "élément[s] concret[s]" peuvent permettre de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant, compte tenu notamment de l'art. 31 al. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990). Le principe de la bonne foi ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant; il lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.4).

S'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elles le fassent sans lacune ni contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre. Ainsi, les autorités requérantes n'ont pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement à démontrer l'existence de soupçons suffisants à ce propos. L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'assistance, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.2, 128 II 407 consid. 5.2.1, 125 II 250 consid. 5b, 117 Ib 64 consid. 5c; arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.4, A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.3; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4^e éd. 2014, p. 299 n° 299).

L'autorité requise n'a pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents requis se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et ne peut

refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.2).

5.4 Pour ce qui concerne enfin la marche à suivre, après la remise des documents par la banque à l'administration fiscale de l'Etat requis, cette dernière doit examiner si les informations en question sont vraisemblablement pertinentes pour la taxation. L'Etat requis peut ainsi refuser la transmission d'informations seulement si le rapport entre les données demandées et l'enquête apparaît peu vraisemblable ou inexistant. Si l'autorité fiscale de l'Etat requis conclut que ledit rapport n'est pas fiscalement pertinent, elle doit extraire les renseignements ou les rendre anonymes (cf. art. 17 al. 2 LAAF; ATF142 II 161 consid. 4.4.3). Le Tribunal fédéral a également souligné, dans le cadre de l'examen des règles relatives à la bonne foi de l'Etat requérant, le droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents (cf. consid. 5.3 ci-dessus).

6.

En l'espèce, le litige porte sur la transmission de relevés bancaires suisses du recourant à l'autorité requérante.

6.1 S'agissant des conditions formelles (cf. consid. 4 ci-avant) de l'assistance administrative, la Cour de céans observe que l'AFC a décidé d'accorder l'assistance administrative concernant le recourant, nommément désigné dans la demande et visé par une procédure fiscale. Il faut donc considérer, vu la garantie concédée, que la demande est conforme au chiffre 4 let. c du Protocole CDI-SE. Cet élément n'est par ailleurs pas contesté.

6.2 Aucun élément de nature formelle ne faisant obstacle à la demande, il faut désormais se pencher sur la condition de la *vraisemblable pertinence*, dont le respect est contesté.

Le recourant estime que les relevés de ses comptes bancaires suisses ne sont vraisemblablement pas pertinents pour déterminer sa résidence fiscale. Il estime en outre que l'AFC n'a pas extrait ou anonymisé des renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché. Finalement, il considère que l'autorité inférieure a exigé de la banque des renseignements dont la transmission n'est pas prévue

par la Convention et qui demeurent légalement protégés par le secret professionnel. Il sied donc d'observer ce qui suit.

6.2.1 Certes, dans le cas d'espèce, l'AFC a dû demander des informations complémentaires aux autorités suédoises afin de connaître plus précisément dans quelle mesure les informations contenues dans les relevés de compte en banque suisses du recourant leur seraient utiles pour déterminer sa résidence fiscale (pièce n°5 du dossier AFC). Dans leur réponse (pièce n°8 du dossier AFC) les autorités suédoises expliquent qu'elles soupçonnent, en raison des transferts mensuels de SEK 60'000.- au compte en banque suédois du recourant, que ce dernier perçoit, entre autres, des revenus susceptibles d'être imposés en Suède sur ses comptes en banques suisses. Certes encore, les autorités suédoises précisent également qu'elles souhaiteraient savoir si une carte a été émise en lien avec les comptes bancaires suisses du recourant car l'analyse des transactions effectuées au moyen de dite carte permettrait de les éclairer quant aux lieux de séjour du recourant.

C'est ainsi à raison que le recourant estime que cette information complémentaire permet de définir plus précisément le cadre des informations vraisemblablement pertinentes demandées *in casu*. Cela dit, c'est à tort qu'il prétend que l'AFC n'a pas tenu compte de cette information complémentaire au moment d'examiner les relevés de compte en banque suisses et d'apprécier la pertinence des informations transmissibles en tenant compte du but fiscal recherché dans la mesure où seul le domicile fiscal serait litigieux. En effet, il ressort clairement de la réponse susmentionnée des autorités suédoises (pièce n°8 du dossier AFC) qu'elles ne recherchent pas uniquement à savoir si le recourant peut être considéré comme étant un résident suédois mais également si des éléments de revenus ou de fortune apparaissant dans les relevés bancaires sont susceptibles d'être, cas échéant, imposés en Suède.

6.2.2 S'agissant de la condition de la pertinence vraisemblable au sens strict, il convient ici pour la Cour de céans de rappeler que cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. 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 étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. consid 5.2.4 ci-avant). Par ailleurs, il suffit, pour que

l'assistance doit être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. consi. 5.2.5 ci-avant).

En l'occurrence, les renseignements recherchés par les autorités suédoises portent sur la situation fiscale du recourant. Le Tribunal de céans constate de surcroît que les documents bancaires dont la transmission aux autorités suédoise est prévue par la décision du 12 avril 2016 ont un rapport direct avec l'état de fait présenté dans la demande et qu'ils sont en tout cas potentiellement propres à être utilisés dans la procédure suédoise. En effet, ces documents (à savoir (i) des relevés complets et estimations détaillées de fortune au 31 décembre 2012, 2013 et 2014 ainsi que (ii) des relevés de comptes courants pour la période allant 1^{er} janvier 2012 au 21 décembre 2014) sont de nature à permettre aux autorités suédoises de compléter, si besoin est, l'assiette fiscale de l'impôt sur le revenu du contribuable en Suède au cas où ce dernier devait être considéré par cet Etat comme résident fiscal suédois. Ils peuvent également contribuer à confirmer (ou exclure) le lieu de séjour effectif, car ces documents sont susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser ses intérêts vitaux (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2, TF 2C_1000/2017 du 7 décembre 2017 consid. 4.1).

C'est donc à tort que le recourant prétend que la condition de la *vraisemblable pertinence* ne serait pas remplie. En conséquence, même si les arguments du recourant étaient recevables, ils devraient de toute manière être rejetés.

6.2.3 Le dossier révèle ensuite que l'AFC a uniquement caviardé les informations relatives aux périodes non concernées par la demande des autorités suédoises.

A cet égard, le raisonnement du recourant qui estime que, en procédant à une appréciation diligente des relevés, l'AFC aurait dû constater que les informations relatives, entre autres, au solde et à la nature de la fortune ainsi que celles relatives aux revenus de la fortune mobilière y afférant du recourant ne sont pas pertinentes pour servir le but fiscal recherché et auraient dû par conséquent être supprimées ou anonymisées ne peut dès lors être suivie. Le recourant se trompe également lorsqu'il estime que supprimer l'ensemble des informations qui ne concernent pas des transactions susceptibles de déterminer sa résidence fiscale ne porterait aucunement atteinte à la demande d'assistance administrative.

Bien au contraire, l'AFC ne pouvant exclure la pertinence vraisemblable des informations récoltées (cf. consid. 6.2.2 ci-avant), c'est à juste titre qu'elle n'a procédé à aucun caviardage, sauf pour les informations relatives aux périodes non concernées par la demande de renseignements. En effet, dans le cadre du traitement des requêtes d'entraide, la norme de pertinence vraisemblable exige que les renseignements susceptibles d'entrer en lien avec le contrôle fiscal à l'origine de la demande fassent l'objet d'une transmission à l'Etat requérant. En d'autres termes, seuls peuvent être exclus les renseignements ne laissant apparaître aucun lien potentiel avec l'enquête ayant fondé la demande d'entraide (cf. consid. 5.2.4 s. ci-avant). Tel n'est manifestement pas le cas ici. En effet, il ressort de l'examen du dossier que les documents demandés ont indiscutablement un lien avec l'état de fait présenté et qu'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère.

Dans ces circonstances, force est de constater ici que les documents bancaires dont il est question ici ne doivent pas être plus amplement caviardés.

6.2.4 Dans un dernier grief, le recourant estime enfin que l'AFC a exigé de la banque des renseignements dont la transmission n'est pas prévue par la CDI-SE et qui demeurent légalement protégés par le secret professionnel.

Or, le droit interne suisse ne s'oppose pas à la transmission des informations du recourant (cf. consid. 5.2.1 ci-dessus), qui sont vraisemblablement pertinentes (cf. consid. 6.2.2 ci-avant), tout caviardage utile ayant au surplus été opéré par l'AFC (cf. consid. 6.2.3 ci-avant).

On peut souligner en outre, vu la vraisemblable pertinence admise ci-dessus, que l'AFC était bien légitimée à obtenir les renseignements litigieux de la banque suisse. Par conséquent, les informations bancaires de la relation [...] dont le recourant est l'ayant droit économique, doivent être transmises.

7.

Il en découle que la décision attaquée est conforme au droit. Le recours doit donc être rejeté.

8.

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à Fr. 10'000.-,

sont mis à la charge du recourant et imputés sur le montant de Fr. 10'000.- versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure totaux de Fr. 10'000.- sont mis à la charge du recourant et sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par lui.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Alice Fadda

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). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :