

Arrêt de principe – Grundsatzurteil

Assistance administrative internationale | Internationale Amtshilfe

Traité par : Dr. iur. Susanne Raas, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht.

Champ d'application temporel de la Convention

Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 en la cause Administration fédérale des contributions contre X.

Regeste

L'état de fortune d'un compte bancaire au 31 décembre d'une année correspond à l'état de fortune au 1^{er} janvier de l'année qui suit directement (consid. 3.4 et 4.3). Conformément au principe de bonne foi (consid. 4.2), l'état de fortune au 31 décembre doit être transmis à l'Etat réquerant, dans l'hypothèse où celui-ci demande l'état de fortune au 1^{er} janvier de l'année qui suit directement (consid. 4.3). Il incombe à l'AFC de caviarder toute autre information concernant l'année précédente pouvant figurer sur les attestations bancaires (par ex. le montant des intérêts bruts sur le compte ; consid. 4.4).

Lo stato della sostanza di un conto bancario al 31 dicembre di un anno corrisponde allo stato della sostanza al 1° gennaio dell'anno seguente (consid. 3.4 e 4.3). Conformemente al principio della buona fede (consid. 4.2), lo stato della sostanza al 31 dicembre deve essere trasmesso allo Stato richiedente, nell'ipotesi ove quest'ultimo domandi lo stato della sostanza al 1° gennaio dell'anno seguente (consid. 4.3). Spetta all'AFC censurare ogni altra informazione concernente l'anno precedente che potrebbe figurare sui giustificativi bancari (ad es. l'ammontare degli interessi lordi sul conto; consid. 4.4).

Der Vermögensstand eines Bankkontos per 31. Dezember eines Jahres entspricht jenem per 1. Januar des Folgejahres (E. 3.4 und 4.3). Gemäss dem Prinzip von Treu und Glauben (E. 4.2) muss der Vermögensstand per 31. Dezember dem ersuchenden Staat übermittelt werden, wenn dieser nach dem Vermögensstand per 1. Januar des Folgejahres fragt (E. 4.3). Es ist an der ESTV, alle das Vorjahr betreffenden Informationen zu löschen, die sich in den Bankbelegen befinden könnten (z.B. die Höhe der Bruttozinsen auf dem Konto; E. 4.4).

Faits (résumé)

Le 10 juillet 2015, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : l'autorité réquerante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'Administration fédérale) une demande d'assistance administrative visant X., concernant l'impôt sur le revenu pour les périodes fiscales 2010 à 2014 et l'impôt sur la fortune pour les années 2010 à 2015. Parmi les documents requis, l'autorité réquerante souhaitait ob-

tenir l'état de fortune au 1^{er} janvier pour les années 2010 à 2015 du compte bancaire n° *** (ci-après : compte A) dont l'intéressé serait titulaire auprès de la Banque E.

Le 6 août 2015, l'Administration fédérale a ordonné à la Banque la production des renseignements demandés et, en particulier, l'état de fortune au 1^{er} janvier pour les années 2010 à 2015.

Donnant suite à cette ordonnance de production, la Banque a transmis à l'Administration fédérale les documents requis. S'agissant en particulier des informations requises concernant l'état de fortune au 1^{er} janvier 2010, elle a transmis des documents attestant le solde des comptes au 31 décembre 2009.

Par décision finale du 26 janvier 2016, l'Administration fédérale a décidé d'accorder l'assistance administrative à la France.

X. a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral en concluant, en substance, au rejet de l'assistance administrative.

Par arrêt du 10 novembre 2016, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis le recours, annulé la décision finale du 26 janvier 2016 en tant qu'elle prévoyait la transmission des états de fortune au 31 décembre 2009. L'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral contre cet arrêt.

Le Tribunal fédéral admet le recours.

Extrait des considérants

3.4. En l'occurrence, l'autorité requérante a (notamment) demandé à la Suisse l'état de fortune aux 1^{er} janvier 2010 des comptes visés par la demande et, dans son ordonnance de production du 6 août 2015, l'Administration fédérale a demandé à la Banque de lui transmettre l'état de fortune au 1^{er} janvier 2010 desdits comptes. La Banque y a donné suite en transmettant à l'Administration fédérale des documents mentionnant le solde des comptes au 31 décembre 2009. Comme le soutient à juste titre l'Administration fédérale, ces documents contiennent par là-même l'information relative à l'état de fortune de l'intimé au 1^{er} janvier 2010. Ils font en effet état du solde des comptes à la fin de l'année 2009, après que tous les mouvements intervenus durant cette année ont été pris en considération. En d'autres termes, le solde des comptes au 31 décembre 2009 correspond bien au solde au début de l'année 2010. Les « relevés en capital » que la Banque a également transmis à l'Administration fédérale et qui figurent au dossier démontrent du reste aussi que le « solde initial » d'un compte au 1^{er} janvier 2010 correspond bien à son solde final au 31 décembre 2009.

Il s'ensuit que, contrairement à ce que soutiennent les juges précédents, la transmission du solde des comptes au 31 décembre 2009 reçus de la Banque ne constitue pas une transmission spontanée d'informations portant sur une période non couverte par la demande d'assistance. En transmettant ces documents, l'Administration fédérale s'est contentée de donner suite à la demande de l'autorité requérante, qui souhaitait connaître l'état de la fortune des comptes de l'intimé au 1^{er} janvier 2010. Cette transmission est donc conforme à l'art. 28 CDI CH-FR [Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales {RS 0.672.934.91}] et elle n'est pas contraire à l'art. 4 al. 1 aLAAF [loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale {RS 651.1} dans la version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016] en tant qu'applicable.

3.5. [Il apparaît que l'arrêt attaqué ne fait qu'exprimer une pratique isolée du Tribunal administratif fédéral.]

4.

Il faut encore vérifier que la transmission des attestations bancaires au 31 décembre 2009 est conforme à la CDI CH-FR au regard du champ d'application temporel de la Convention.

4.1. L'art. 28 CDI CH-FR s'applique aux demandes d'assistance administrative qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant [Avenant conclu le 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 {RO 2010 5683}] [...]). Il s'ensuit que des renseignements concernant des années antérieures à 2010 n'entrent pas dans le champ d'application temporel de la Convention et qu'ils ne peuvent donc pas être communiqués.

4.2. Il convient donc de déterminer si les renseignements bancaires datés du 31 décembre 2009 que l'Administration fédérale entend transmettre concernent des années antérieures à 2010.

Comme tout traité, une convention de double imposition doit être exécutée par les parties de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [RS 0.111]; cf. ATF 142 II 161 p. 167; arrêt 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 6.3.1 destiné à la publication). L'Etat contractant doit se montrer loyal dans l'exécution de ses obligations, ce qui implique qu'il doit proscrire tout comportement qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux (cf. arrêt 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.3 destiné à la publication).

4.3. En l'espèce, l'Administration fédérale relève que de nombreuses banques suisses ont pour pratique d'établir des états de fortune au 31 décembre.

Cette pratique a pour but de fournir aux clients des documents propres à être joints à la déclaration fiscale, notamment aux fins de l'imposition sur la fortune, puisque la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale (cf. art. 17 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID ; RS 642.14], celle-ci correspondant à l'année civile [art. 15 al. 1 LHID]). En l'occurrence, les documents bancaires indiquant l'état de fortune de l'intimé comportent d'ailleurs l'en-tête « attestation fiscale » et, en pied de page, la mention « A conserver pour l'établissement de la déclaration fiscale » (art. 105 al. 2 LTF).

Dès lors que, comme exposé ci-dessus, l'état de fortune d'un contribuable au début d'une année civile correspond à ce même état de fortune à la fin de l'année civile précédente, l'approche consistant à refuser la transmission d'états de fortune au 31 décembre 2009, qui sont habituellement établis par les banques suisses conformément à leur pratique, au motif que ce renseignement porterait sur une année hors champ d'application temporel de la Convention relèverait d'une interprétation excessivement formaliste de l'Avenant. Elle aboutirait pour la Suisse à éluder ses engagements et partant à adopter un comportement qui serait contraire au principe de la bonne foi. Il appartient toutefois à l'Administration fédérale de veiller à ce que l'Etat requérant ne reçoive pas une information différente que celle qu'il aurait obtenue si des états de fortune au 1^{er} janvier 2010 étaient transmis. Partant, la transmission de toute information susceptible de donner des indications sur l'évolution de la fortune du contribuable en 2009 et sur des opérations effectuées sur les comptes concernés durant cette année est proscrite.

4.4. Il s'ensuit que la transmission des états de fortune au 31 décembre 2009 remis par la Banque, afin de fournir à l'autorité requérante l'état de la fortune au 1^{er} janvier 2010, ne doit pas être considérée en l'espèce comme constitutive d'une violation de l'art. 11 al. 3 de l'Avenant. Il convient cependant de rappeler à l'Administration fédérale, même si elle a expressément indiqué qu'elle avait procédé à la suppression de toutes les informations non couvertes par la demande et celles portant sur les tiers non concernés ([...]), qu'il lui incombe de caviarder toute autre information relative à l'année civile 2009 qui pourrait figurer sur ces documents (par exemple, le montant des intérêts bruts versés sur le compte).