

# **BVGer A-6547/2017 vom 12. Dezember 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-12-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6547\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6547_2017)

FR: TAF A-6547/2017 du 12 décembre 2018

IT: TAF A-6547/2017 del 12 dicembre 2018

## **Regeste**

Droit fiscal international

## **Erwägungen**

### **E. 1**

En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral 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 par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). Selon l'art. 37 LTAF, la procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (voir aussi art. 37 de la loi fédérale du 15 juin 2012 sur l'imposition internationale à la source [LISint, RS 672.4]). L'AFC veille à la bonne application des dispositions des accords et de la LISint, pour autant que celle-ci n'en dispose pas autrement (art. 21 al. 1 LISint). L'AFC prend toutes les mesures et rend toutes les décisions nécessaires à l'application de ces dispositions (art. 21 al. 2 LISint). Les décisions de l'AFC prises en vertu de la section 10 de la LISint peuvent certes faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours suivant leur notification (art. 38 al. 1 LISint; avant tout des décisions "d'ordre technique"; voir message relatif à l'approbation de l'accord avec l'Allemagne concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers et de l'accord avec le Royaume-Uni concernant la coopération en matière de fiscalité ainsi qu'à la loi fédérale sur l'imposition internationale à la source du 18 avril 2012 [ci-après: message du 18 avril 2012], FF 2012 4555, 4640). La section 10 porte toutefois sur le contrôle par l'AFC de l'exécution des obligations des agents payeurs suisses liées à l'application de l'accord international concerné (art. 36 al. 1 LISint; ici l'Accord AT). Le présent litige ne portant que sur la notion de personne concernée (consid. 6.1 ci-dessous) et non sur les obligations de la banque en tant qu'agent payeur suisse, le recours peut et doit ainsi être soumis directement au Tribunal administratif fédéral, comme cela résulte de la combinaison des art. 21 al. 2 à l'art. 37 LISint, qui impliquent que les décisions rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un tel recours (voir art. 44 PA et 47 al. 1 let. b PA; voir aussi art. 31 et art. 33 let. d LTAF). Au surplus, la décision a été notifiée le 19 octobre 2017. Le recours déposé le 20 novembre 2017 a donc été introduit dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA; art. 20 al. 1 et 3 PA; art. 21 al. 1 PA). Conformément à l'art. 48 al. 1 PA, le recourant dispose de la qualité pour recourir. Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 PA. Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 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) ainsi que l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. 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). La procédure en matière de droit fiscal est en principe régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (arrêts du TF 2C\_605/2015 du 5 novembre 2015 consid. 2.3.1 s., 2C\_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêts du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 2, A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.3.2, A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2, A-1506/2006 du 3 juin 2008 consid. 2.1.3).

### **E. 3**

Les règles 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) doivent être appliquées pour interpréter les Conventions internationales (ATF 139 II 404 consid. 7.2.1, arrêt du TF 2C\_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 4<sup>ème</sup> éd. 2014, p. 36 n° 107), notamment la présente (arrêt du TAF A-2654/2014 du 5 février 2015 consid. 3.4). L'art. 26 CV prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Selon l'art. 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité (interprétation littérale) dans leur contexte (interprétation systématique) et à la lumière de son objet et de son but (interprétation téléologique). En plus du contexte (art. 31 par. 2 CV), il sera tenu compte a) de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions; b) de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité; c) de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (art. 31 par. 3 CV). Un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties (art. 31 par. 4 CV; arrêt du TF 2C\_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.3.1). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu (interprétation historique) constituent des moyens complémentaires d'interprétation, parmi d'autres, lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 CV; ATF 143 II 65 consid. 3.2; arrêts du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.2, A-340/2015 du 28 novembre 2016 consid. 4.1.3.2).

### **E. 4.1**

L'Accord AT a été abrogé - sous réserve de quelques dispositions non pertinentes ici - au 1er janvier 2017, avec l'entrée en vigueur de l'échange automatique de renseignements (ci-après: EAR) au 1er janvier 2017. Cette abrogation résulte de l'art. 3 al. 1 de l'Accord du 11 novembre 2016 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche relatif à l'abrogation de l'accord du 13 avril 2012 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers (RS 0.672.916.331; appliqué provisoirement dès le 1er janvier 2017 [RO 2016 5097] et entré en vigueur le 29 janvier 2017 [RO 2017 201]; ci-après: Accord du 11 novembre 2016). Soulignons ici que l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la

directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (RS 0.641.926.81; en vigueur depuis le 1er juillet 2005 [RO 2005 2571]; ci-après: Accord sur la fiscalité de l'épargne) a été transformé en un accord sur l'EAR, en étant modifié presque intégralement par le Protocole de modification du 27 mai 2015 (RS 0.641.926.81; en vigueur depuis le 1er janvier 2017 [RO 2016 5003; ci-après, l'Accord sur la fiscalité de l'épargne, tel que modifié par ledit Protocole du 27 mai 2015: Accord entre la Suisse et l'UE; voir Lysandre Papadopoulos, Echange automatique de renseignements [EAR] en matière fiscale: une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?, Archives 86 [2017/2018], p. 1ss, p. 5). L'Accord du 11 novembre 2016 vise à assurer une transition ordonnée entre l'Accord AT et l'EAR relatifs aux comptes financiers entre les Etats contractants, en application de l'Accord entre la Suisse et l'UE (art. 1 de l'Accord du 11 novembre 2016). En définitive, la présente affaire doit être jugée en application de l'Accord AT (voir art. 3 al. 2 de l'Accord du 11 novembre 2016), ce qui est incontesté.

#### **E. 4.2**

Selon son art. 1 al. 1, l'Accord AT a pour but de garantir, par la coopération bilatérale des Etats contractants, l'imposition effective des personnes concernées de la République d'Autriche. La coopération bilatérale prévoit notamment que les avoirs de personnes concernées résidant en République d'Autriche placés auprès d'un agent payeur suisse (notamment les banques au sens de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques [LB, RS 952.0; art. 2 let. e de l'Accord AT]), sont imposés sur la base de l'Accord AT en vue de leur régularisation (art. 1 al. 2 let. a de l'Accord AT). Les institutions de l'imposition par paiement unique ainsi que de la déclaration volontaire servent entre autres à atteindre le but susdit (arrêt du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 2.1.1 et 5.3.2.1; voir aussi arrêt du TF 2C\_48/2015 du 20 janvier 2015 consid. 1.1).

#### **E. 4.3**

L'Accord AT prévoit plusieurs dates de référence. On notera ici la date de référence 2, à savoir le 31 décembre 2010, la date de référence 3, soit le dernier jour du cinquième mois à compter de l'entrée en vigueur de l'Accord AT (31 mai 2013; arrêt du TF 2C\_48/2015 du 20 janvier 2015 consid. 1.1; arrêt du TAF A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 2.1.1), ainsi que la date de référence 4, soit dernier jour du sixième mois à compter de l'entrée en vigueur de l'Accord (30 juin 2013; art. 2 let. j de l'Accord AT).

#### **E. 4.4**

A l'époque, le message relatif à l'approbation de l'accord avec l'Autriche concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers du 20 avril 2012 (ci-après: message du 20 avril 2012; FF 2012 4907, 4912 s.) mettait en évidence ce qui suit. Une occasion unique est donnée aux personnes concernées de régulariser sur le plan fiscal leurs relations d'affaires existantes auprès des agents payeurs suisses. Ces personnes disposeront d'un délai de réflexion de cinq mois avant l'expiration duquel elles devront communiquer à l'agent payeur suisse l'option qu'elles retiennent, parmi les suivantes: "Paiement": La personne concernée paie anonymement un montant fiscal forfaitaire (paiement unique). Cette solution présente le double avantage d'une procédure administrative allégée et de la préservation de la sphère privée du client. Dès lors, les prétentions fiscales de l'Autriche à l'égard de ces avoirs sont réputées éteintes. "Déclaration": La personne concernée habilite l'agent payeur suisse par écrit à fournir à l'autorité compétente autrichienne des indications

relatives à sa relation d'affaires. Les agents payeurs suisses communiquent ces indications à l'AFC, qui les transmet ensuite à l'autorité compétente autrichienne. Le traitement des personnes concernées ayant fait l'objet d'une déclaration est réglé dans le droit interne autrichien. Il correspond à celui qui s'applique aux contribuables autrichiens qui procèdent à une dénonciation spontanée. Toujours selon le message, les personnes qui ne souhaitent pas faire usage de ces possibilités doivent préalablement retirer leurs avoirs de Suisse (message du 18 avril 2012, FF 2012 4555, 4566, auquel renvoie le message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4917). Elles doivent ainsi mettre fin à leur relation d'affaires en Suisse avant l'entrée en vigueur de l'accord AT (1er janvier 2013) et retirer leurs avoirs. Il s'agit là d'une possibilité qui n'est pas citée dans l'accord comme étant une option. Si la personne concernée n'a réagi à aucune de ces possibilités (paiement ou déclaration) auprès de l'agent payeur suisse à la fin du délai de réflexion, l'agent payeur suisse prélève automatiquement le paiement unique (message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4913). Autrement dit, la régularisation vise par principe les comptes ou dépôts de la personne concernée détenus au moment de l'entrée en vigueur de l'Accord AT (1er janvier 2013) auprès d'un agent payeur suisse et qui existaient déjà à la date de référence 2 (31 décembre 2010). Elle ne s'applique pas aux personnes concernées qui ont résilié leur relation d'affaires auprès d'un agent payeur suisse avant l'entrée en vigueur de l'Accord AT (message du 18 avril 2012, FF 2012 4555, 4579, auquel renvoie le message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4920).

#### **E. 4.5**

Une personne concernée qui détient, à la date de référence 2 (31 décembre 2010) et à la date d'entrée en vigueur de l'Accord AT (1er janvier 2013), un compte ou un dépôt auprès du même agent payeur suisse, doit communiquer par écrit à ce dernier, au plus tard à la date de référence 3 (31 mai 2013), quels comptes ou dépôts existants à la date d'entrée en vigueur de l'Accord doivent être imposés par paiement unique selon l'art. 7 et pour quels comptes ou dépôts elle l'autorise à faire une déclaration volontaire selon l'art. 9. A partir de l'entrée en vigueur de l'Accord, une communication qui a été déposée est irrévocable (art. 5 al. 1 de l'Accord AT; arrêt du TAF A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 2.1.3). Les comptes et les dépôts pour lesquels la personne concernée n'a rien communiqué au sens de l'al. 1 à la date de référence 3 (31 mai 2013), sont soumis à une imposition par paiement unique selon l'art. 7 (art. 5 al. 3 de l'Accord AT; arrêt du TAF A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 2.1.3).

#### **E. 4.6.1**

L'art. 4 de l'Accord AT régit l'information de la personne concernée par l'agent payeur suisse. Ainsi, dans un délai de deux mois à compter de l'entrée en vigueur de l'Accord, les agents payeurs suisses informent les titulaires de comptes et de dépôts du contenu de l'Accord ainsi que des droits et des obligations qui en découlent pour la personne concernée (al. 1).

#### **E. 4.6.2**

Le devoir d'information de l'agent payeur a certes pour but de s'assurer que la personne concernée soit rendue attentive dans les délais aux options que lui offre l'Accord AT. Cela étant, l'on ne saurait déduire de ce qui précède - sinon à tort - que le prélèvement du paiement unique selon l'art. 7 al. 1 à 3 de l'Accord AT au 31 mai 2013 ne puisse intervenir qu'en cas d'obtempération par l'agent payeur à son devoir d'information (arrêts du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 5.3.2.2, A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid.

5.3.1). Le fait que le prélèvement unique doit intervenir - si les conditions en sont réalisées - déjà au 31 mai 2013 permet aisément d'admettre que les Etats contractants aspiraient à une prompte régularisation du passé. Aussi, la régularisation du passé intervient au moyen d'un paiement unique, pour les cas dans lesquels la personne concernée n'a pas communiqué l'accord susdit au 31 mai 2013. Par conséquent, le prélèvement d'un paiement unique n'est pas dépendant de l'accomplissement en bonne et due forme par l'agent payeur de son devoir d'information (arrêts du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 5.3.1 et 2.1.4, A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 5.3.1). Il appartient à la seule personne concernée de communiquer jusqu'à la date de référence 3 (31 mai 2013) son accord relatif au prélèvement d'un paiement unique ou subsidiairement à celui de la déclaration volontaire (art. 5 al. 1 et 3 de l'Accord AT). Le devoir d'information des agents payeurs (art. 4 al. 1 de l'Accord AT) doit être perçu comme une simple prescription d'ordre, de telle sorte que sa violation n'entraîne aucune conséquence sur le prélèvement au 31 mai 2013 par les agents payeurs suisse du paiement unique ainsi que sur l'attestation délivrée simultanément (arrêts du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 5.3.3.1, A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 5.3.2). L'option de la déclaration volontaire - même en présence d'un manquement par l'agent payeur du devoir d'information - n'est, après la date de référence 3 (31 mai 2013), par principe plus admissible (arrêts du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 5.3.2.2, A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 5.3.1).

#### **E. 4.7**

En principe, les comptes et dépôts pouvant être régularisés sont ceux que détient une personne concernée à la date de référence 2 (31 décembre 2010) et lors de l'entrée en vigueur de l'Accord AT (1er janvier 2013) auprès du même agent payeur suisse. L'art. 6 définit comment les agents payeurs suisses doivent procéder lorsqu'une personne concernée a ouvert une relation d'affaires entre la date de référence 2 (31 décembre 2010) et la date de référence 3 (31 mai 2013). Il vise à empêcher qu'une personne concernée puisse conserver ses avoirs en Suisse, sans les régulariser, en changeant d'agent payeur suisse entre ces deux dates de référence (message du 18 avril 2012, FF 2012 4555, 4580, auquel renvoie le message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4920). Selon l'art. 6 al. 1 et 2 de l'Accord AT, la personne concernée doit procéder à certaines communications à son agent payeur au plus tard à la date de référence 4 (30 juin 2013). Elle doit notamment informer le nouvel agent payeur selon l'art. 5 al. 1 de l'Accord AT (consid. 4.5 ci-dessus). Si la personne concernée ne remplit pas ses obligations selon les al. 1 et 2, le nouvel agent payeur suisse communique l'identité et le lieu de domicile de la personne concernée. La procédure décrite à l'art. 9 (Déclaration volontaire) s'applique par analogie. Dans ce cas, une autorisation écrite de la personne concernée n'est pas nécessaire (art. 6 al. 5 de l'Accord AT).

#### **E. 4.8**

Si un compte ou un dépôt est détenu, à la date d'entrée en vigueur du présent Accord, par une personne concernée auprès de l'agent payeur suisse et qu'un paiement unique ne peut être prélevé dans son intégralité en raison d'un manque de liquidités (y compris après l'écoulement d'un éventuel délai supplémentaire accordé par l'agent payeur suisse au sens des art. 11 al. 1 et 2 de l'Accord AT), l'agent payeur suisse doit déclarer la personne concernée conformément à l'art. 9. Dans ce cas, une autorisation écrite de la personne concernée n'est pas nécessaire (art. 11 al. 3 de l'Accord AT; message du 18 avril 2012, FF 2012 4555, 4588, auquel renvoie le message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4922).

#### **E. 4.9**

En résumé, sous réserve des art. 6 (Ouverture d'une nouvelle relation d'affaires; consid. 4.7 ci-dessus) et 11 (Liquidités insuffisantes pour le prélèvement du paiement unique; consid. 4.8 ci-dessus) de l'Accord AT, les agents payeurs suisses prélèvent, à la date de référence 3 (31 mai 2013), un paiement unique sur les avoirs déposés auprès d'eux par la personne concernée (art. 7 al. 1 de l'Accord AT). Cette réglementation intervient de manière automatique, si la personne concernée n'a, au plus tard à la date de référence 3 (31 mai 2013), ni communiqué quels comptes ou dépôts existants doivent être imposés par paiement unique selon l'art. 7 ni pour quels comptes ou dépôts elle autorise une déclaration volontaire selon l'art. 9 (consid. 4.5 s. ci-dessus; arrêt du TAF A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 2.1.3 s.).

#### **E. 4.10**

Selon l'art. 2 let. h de l'Accord AT (voir arrêt du TAF A-7010/2015 du 19 mai 2016 consid. 5.1.1), l'expression "personne concernée" désigne une personne physique résidant en République d'Autriche: qui, en tant que partenaire contractuel d'un agent payeur suisse, est titulaire d'un compte ou d'un dépôt ainsi que le bénéficiaire effectif des avoirs correspondants; ou qui, selon les constatations faites par un agent payeur suisse conformément aux obligations de diligence suisses en vigueur et compte tenu de toutes les circonstances connues, est considérée comme le bénéficiaire effectif des avoirs qui sont détenus par: -une société de domicile (notamment personnes morales, sociétés, établissements, fondations, trusts, entreprises fiduciaires et constructions semblables, qui n'exercent pas d'activité de commerce ou de fabrication ou une autre activité exploitée en la forme commerciale), ou -une société d'assurance-vie, en relation avec un manteau d'assurance-vie, ou -une autre personne physique par le biais d'un compte ou d'un dépôt auprès d'un agent payeur suisse. Le terme "compte" désigne un compte sur lequel sont déposés des avoirs au sens de la let. f (art. 2 let. g de l'Accord AT). Selon l'art. 2 let. f de l'Accord AT, le terme "avoirs" désigne les avoirs déposés auprès d'agents payeurs suisses sur des comptes ou des dépôts. Ne sont pas considérés comme des avoirs les contenus de coffres-forts et les contrats d'assurance soumis à la réglementation de l'Autorité de surveillance suisse en matière de marchés financiers, à l'exception des avoirs détenus par une société d'assurance-vie pour un assuré dans un compte individualisé, dont la couverture d'assurance est minimale et dont les conditions de paiement et de remboursement ne se limitent pas au décès, à l'invalidité ou à la maladie (dénommés "manteaux d'assurance-vie"). Aux fins de l'Accord AT, selon le message, le terme "avoirs" désigne en particulier des comptes en espèces (message du 18 avril 2012, FF 2012 4555, 4576, auquel renvoie le message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4919). Des moyens destinés au paiement de primes d'assurances sont à considérer comme des avoirs dans le sens évoqué, même si ces moyens devaient être conservés aux fins du règlement de créances de l'assurance-maladie (arrêt du TAF A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 5.4.2).

#### **E. 4.11**

Si le paiement unique a été prélevé sans base juridique, la personne concernée a le droit de se faire rembourser ledit paiement unique par l'autorité compétente autrichienne (art. 13 al. 3 de l'Accord AT). Un paiement unique est prélevé à tort en particulier lorsque les documents de la banque indiquent faussement que la personne concernée réside en Autriche, ou lorsque celle-ci avait choisi la déclaration volontaire et l'avait également fait savoir à l'agent payeur (message du 18 avril 2012, FF 2012 4555, 4589, auquel renvoie le

message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4923). L'AFC n'a toutefois pas la compétence d'ordonner un remboursement de la part de l'agent payeur, puisqu'une telle prérogative ne résulte ni de l'Accord AT ni de la LISint (voir art. 36 al. 1 LISint), et ne saurait au surplus résulter des ch. 232 s. de la directive de juillet 2013, qui est une simple ordonnance administrative (arrêts du TAF A-7010/2015 du 19 mai 2016 consid. 1.3.2, A-2654/2014 du 5 février 2015 consid. 4.3.2).

### **E. 5.1**

Les dispositions nécessaires à l'application de l'Accord AT qui relèvent des compétences internes de l'Etat suisse et qui n'ont pas leur place dans un accord de droit international nécessitent la promulgation d'une loi fédérale d'accompagnement, à savoir la LISint (message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4916), qui s'applique à l'Accord AT (art. 1 al. 2 LISint et annexe à la LISint ch. 3; message du 20 avril 2012, FF 2012 4907, 4916). Les dispositions dérogatoires de l'accord applicable en l'espèce sont réservées (art. 1 al. 3 LISint; arrêt du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 2.2.1). Pour autant que la LISint n'en dispose autrement, la PA est applicable (art. 37 LISint; arrêt du TAF A-2654/2014 du 5 février 2015 consid. 3.2.5; voir aussi consid. 1 ci-dessus).

### **E. 5.2**

Pour en venir aux dispositions générales de procédure, l'autorité compétente sur le fond a qualité pour constater par une décision, d'office ou sur demande, l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations fondés sur le droit public (art. 25 al. 1 PA; art. 5 al. 1 let. b PA). Elle donne suite à une demande en constatation si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection (art. 25 al. 2 PA). Une décision en constatation vise à clarifier de manière obligatoire l'étendue de droits et obligations (ATF 129 III 503 consid. 3.5). Ainsi, l'administré, une fois la décision constatatoire rendue, doit pouvoir se comporter en étant assuré des conséquences juridiques de ses actes (Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2011, n° 819 p. 282; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II : Les actes administratifs et leur contrôle, 3ème éd., 2011, p. 186). La décision doit être claire et complète de sorte qu'il soit hautement vraisemblable que la situation juridique constatée ne se modifie plus. En effet, la constatation n'a un intérêt que si elle offre les mêmes garanties qu'une décision formatrice ou condamnatoire (arrêt du TAF B-6017/2012 du 13 juin 2013 consid. 4.1.1). Une autorité compétente sur le fond est habilitée à rendre une décision constatatoire sans qu'une disposition légale ne le prévoie expressément. En principe, l'autorité compétente pour statuer en constatation est celle qui le serait pour rendre une décision formatrice ou condamnatoire (arrêt du TAF B-6755/2013 du 11 août 2014 consid. 3.1.1). Selon la jurisprudence, il existe un droit à une décision en constatation si le requérant a un intérêt actuel et digne de protection à la constatation immédiate de la situation de droit et qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant ne s'y oppose (ATF 130 V 388 consid. 2.4); il n'est pas nécessaire que cet intérêt soit de nature juridique; il peut s'agir d'un pur intérêt de fait. La condition est remplie notamment lorsque la situation juridique du requérant est incertaine et que cette incertitude peut être levée par la constatation; pour cela, n'importe quelle incertitude ne suffit pas; il faut au contraire que l'on ne puisse pas exiger du requérant qu'il tolère plus longtemps le maintien de cette incertitude, parce que celle-ci l'entrave dans sa liberté de décision (ATF 135 III 378 consid. 2.2). Celle-ci peut également se rapporter à un état de fait futur (ATF 135 II 60 consid. 3.3.3). Un intérêt digne de protection n'est pas à lui seul suffisant pour obtenir une décision constatatoire. Il faut encore que cet intérêt ne puisse pas être satisfait par le biais d'une

décision formatrice ou condamatoire. La procédure en constatation doit demeurer subsidiaire (Moor/Poltier, op. cit., p. 187 s.). Le principe de subsidiarité n'est toutefois pas absolu. Dans les cas où l'intérêt digne de protection du requérant est mieux servi par une décision en constatation que par une décision formatrice ou condamatoire, notamment si la décision constatatoire tranche une question juridique essentielle et permet d'éviter une procédure complexe, l'autorité saisie ne se montrera pas trop stricte sur la question de la subsidiarité. De même, un intérêt digne de protection peut déjà être reconnu, si la décision en constatation de droit permet au recourant d'éviter de prendre des mesures qui lui seraient préjudiciables ou de ne pas prendre des dispositions qui lui seraient favorables (arrêts du TAF A-3804/2013 du 18 décembre 2014 consid. 4.2.1, B-6755/2013 du 11 août 2014 consid. 3.1.2).

### **E. 6.1**

En l'espèce, la décision attaquée par le recourant lui reconnaît la qualité de personne concernée au sens de l'Accord AT. Le recourant prétend en substance ne pas avoir détenu de compte auprès de la banque au 31 décembre 2012, puisqu'il avait résilié la relation bancaire le 10 décembre 2012 avant d'ordonner le virement de l'intégralité des fonds auprès d'un établissement bancaire tiers à l'étranger. L'AFC soutient essentiellement que même si le solde du compte devait avoir été nul au 31 décembre 2012, il demeure clair que la relation bancaire existait toujours après cette date, de sorte que le recourant devrait être considéré comme une personne concernée. La question que le Tribunal doit donc trancher est celle de savoir si le recourant est une personne concernée au sens de l'Accord AT, et si, par voie de conséquence, la banque doit lui appliquer les règles de mise en oeuvre de l'Accord AT, comme l'a décidé l'AFC (ch. 2 et 4 du dispositif attaqué; voir consid. 4.4 ss ci-dessus). La question de savoir si le recourant a été informé en conformité à l'Accord AT de ses droits (consid. 4.6 ci-dessus) ne fait pas partie de l'objet du litige. Au surplus, la qualité de société de domicile de la société n'est pas douteuse. Avant d'aborder le fond du litige (consid. 6.3), le Tribunal doit clarifier des questions procédurales - même non contestées - relatives à l'intérêt du recourant à obtenir une décision en constatation (consid. 6.2.1), respectivement à la conformité à l'Accord AT de la procédure en constatation (consid. 6.2.2), questions non tranchées dans un précédent cas (voir arrêt du TAF A-2654/2014 du 5 février 2015 consid. 6).

### **E. 6.2.1**

La décision en constatation a certes un caractère subsidiaire (consid. 5.2 ci-dessus). Il n'en demeure pas moins que dans les circonstances de la présente cause, le recourant a clairement un intérêt à ce que l'AFC tranche, à sa demande, la question de savoir s'il est une personne concernée. En effet, le litige est né suite à une communication de la banque du 31 mai 2013, envoyé au recourant, selon ses dires, par e-mail du 4 juin 2013. Selon cette communication, il était prévu de prélever EUR \*\*\* en vue de l'acquittement de l'impôt libératoire en conformité à l'Accord AT. Le montant n'étant pas couvert par les avoirs en compte, la banque a fixé un délai au recourant au 26 juillet 2013 pour qu'il verse ce montant à la banque, faute de quoi cette dernière informerait l'autorité fiscale suisse des données personnelles et financières du compte. Autrement dit, la banque n'a pas pu prélever le paiement unique, le recourant n'ayant pas mis les liquidités nécessaires à disposition de la banque, puisqu'il conteste précisément sa qualité de personne concernée. Du reste, pour cette raison également, le recourant n'a pas non plus indiqué, à ce stade, s'il choisissait l'option du paiement unique ou de la déclaration volontaire (consid. 4.4 s. ci-dessus). Or, il

est évident que l'identification de la personne concernée précède en particulier le prélèvement du paiement unique (voir arrêt du TAF A-7010/2015 du 19 mai 2016 consid. 10.1, au sujet de l'identification des héritiers) et la déclaration de la personne par la banque, et en général l'application de l'Accord AT. D'ailleurs, dans son e-mail du 19 juillet 2013 à Me Cyril Troyanov, le SIF a bien indiqué que le recourant avait la possibilité de demander une clarification à l'AFC sous la forme d'un "ruling" (pièce 19 du dossier de l'AFC et let. A ci-dessus). A ce propos, si, dans sa décision, l'AFC souligne à juste titre qu'un tel ruling n'aurait pas été possible, vu l'absence de base légale et l'état de fait déjà réalisé, il faut bien reconnaître qu'une décision en constatation peut être rendue ici, vu l'intérêt du recourant. C'est en définitive en conformité au droit interne qu'une décision en constatation a été rendue.

### **E. 6.2.2**

Il convient encore de se pencher sur la question de savoir si la procédure en constatation fondée sur le droit interne et conduite par l'AFC sur demande du recourant est conforme à l'Accord AT, étant souligné que les parties se sont accordées sur le fait que le prélèvement, respectivement la déclaration (volontaire ou non) par la banque du recourant restent dans l'attente de l'issue de la présente procédure (voir e-mail de la banque du 10 mars 2016 [pièce 11 du dossier de l'AFC]). En effet, le Tribunal a déjà jugé que les Etats contractants aspiraient à une prompte régularisation du passé, raison pour laquelle notamment le prélèvement du paiement unique n'est pas dépendant de l'accomplissement en bonne et due forme par l'agent payeur de son devoir d'information (qui est une simple prescription d'ordre; consid. 4.6 ci-dessus). L'Accord AT prévoit ainsi le principe du caractère automatique du prélèvement unique, le cas échéant de la déclaration (consid. 4.5 et 4.8 s. ci-dessus). Au demeurant, dans sa déclaration relative à la mise en oeuvre de la partie 2 de l'Accord AT, le gouvernement de la Confédération suisse a déclaré qu'il s'attendait à ce que la plus grande partie des paiements uniques soient versés à la République d'Autriche au cours de l'année 2013 en vertu de la réglementation figurant dans la partie 2 de l'Accord AT. Dans ce sens, on pourrait par hypothèse admettre que la banque, ayant identifié la personne concernée, était en tout état de cause habilitée à procéder au prélèvement du paiement unique (libre choix étant laissé au recourant de contester l'attestation de paiement selon l'art. 4 al. 3 et 4 LISint [arrêt du TAF A-2654/2014 du 5 février 2015 consid. 3.2.1 s. et 4.2]), ou à procéder selon l'art. 11 al. 3 en cas de liquidités insuffisantes (déclaration de la personne concernée). Cela dit, la présente affaire est particulière, puisqu'il est clair, comme détaillé (consid. 6.2.1), que la question de savoir si le recourant est une personne concernée doit être traitée avant que la banque ne procède, le cas échéant, au prélèvement ou à une déclaration. Cette question est en effet essentielle; elle conditionne l'intégralité de la procédure d'application de l'Accord AT, et on ne saurait, dans la présente cause en particulier, soustraire le principe de l'application de cet Accord à un contrôle judiciaire. Or, l'AFC a la compétence pour veiller à la bonne application de l'Accord AT et pour rendre les décisions y relatives, notamment des décisions en constatation, selon les dispositions citées (consid. 5). Retenir, en présence de telles dispositions relatives à la protection judiciaire du recourant, qu'il aurait dû mettre à disposition de la banque le montant requis, faute de quoi la déclaration aurait automatiquement eu lieu, reviendrait à priver le recourant de ses droits de partie découlant clairement de la procédure prévue par le droit interne. Le Tribunal ne voit pas de disposition de l'Accord AT qui dérogerait à la protection judiciaire accordée par la LISint (art. 1 al. 3 et 21 LISint) au recourant, qui conteste essentiellement - et de manière étayée - sa qualité de personne concernée. D'ailleurs, l'Accord AT prévoit justement que les

données de la personne concernée doivent être transmises pour la dernière fois sept mois après la date de référence 3 (art. 6 al. 3). Toutefois, ce même article prévoit aussi la possibilité de "déclarations ultérieures", ce qui démontre bien que l'Accord AT règle certains cas exceptionnels dans lesquels, par exemple, l'application du droit national pourrait engendrer quelque entorse aux délais de principe fixés dans l'Accord AT. En définitive, le fait que la déclaration de la banque demeure suspendue jusqu'à l'éventuelle entrée en force de la décision de l'AFC paraît compatible avec l'Accord AT, vu les circonstances particulières du cas d'espèce et on relèvera au surplus que ce point n'a d'ailleurs jamais été remis en question par les parties à la procédure.

### **E. 6.3.1**

Ces points relatifs à la procédure en constatation conduite par l'AFC clarifiés, le Tribunal en vient au fond de l'affaire. A cette fin, les faits doivent être établis (consid. 6.3.2), avant d'en venir à leur appréciation juridique (consid. 6.3.3).

#### **E. 6.3.2.1**

D'entrée de cause, le Tribunal note que la clôture du compte n° \*\*\* et de tous les autres comptes au nom de la société a été demandée par pli de la société du 10 décembre 2012 pour le 20 décembre 2012 au plus tard, ce qui n'est pas contesté. En revanche, il paraît y avoir litige sur le point de savoir si la relation bancaire entre le recourant et la banque existait toujours au 1er janvier 2013 (entrée en vigueur de l'Accord AT); on verra plus bas que le litige ne porte en définitive pas tant sur les faits que sur leur appréciation juridique (consid. 6.3.2.6). A ce propos, le Tribunal se réfère d'abord à une pièce produite par le recourant lui-même, à savoir la pièce 7 jointe au recours. Il s'agit d'un état du compte n° \*\*\* du 19 juin 2013, déposé en poste restante (hold mail), pour la période du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012. Le 28 décembre 2012, après un débit du compte de EUR \*\*\* avec valeur du même jour, le solde était à "0.00". Au 31 décembre 2012 toutefois, il était de EUR "\*\*\*-" suite à un débit pour des intérêts. Par ailleurs, une opération de crédit de EUR \*\*\* du 28 décembre 2012 (cash trade) a une valeur au 2 janvier 2013. Le relevé est considéré comme approuvé, selon ce qu'il indique, en l'absence de contestation dans les 30 jours. Le Tribunal note aussi l'existence au dossier d'un état du portfolio au 31 décembre 2012, émis (issued) le 1er janvier 2013, qui indique un résumé des avoirs (assets) du compte n° \*\*\* au nom de la société. Ces avoirs se montent à "-\*\*\* USD", à savoir à un solde négatif. Ce montant s'avère être la contrevaletur de EUR "-\*\*\*" d'un compte en euros décrit comme étant un compte actuel (current account; pièce 13 du dossier de l'AFC). Sous divers (Miscellaneous), le document indique l'existence d'une garantie de Fr. \*\*\* avec date de maturité au 30 avril 2013. Enfin, un autre état du 19 juin 2013 pour le compte n° \*\*\* en USD, déposé lui aussi en poste restante et produit par le recourant le 22 juillet 2013, indique un solde de "0.00" au 31 décembre 2012 (pièce 18 du dossier de l'AFC). Le relevé est considéré comme approuvé, selon ce qu'il indique, en l'absence de contestation dans les 30 jours. Le recourant a aussi produit une communication de la banque du 31 mai 2013 (consid. 6.2.1 ci-dessus) s'adressant à son client (Kunde) en vue d'obtenir un versement de EUR \*\*\* conformément à l'Accord AT.

#### **E. 6.3.2.2**

A examiner précisément les écritures de l'AFC et du recourant, la clôture de la relation au 31 décembre 2012 leur semble incertaine. Même la banque, dans son e-mail du 10 mars 2016, s'est initialement refusée à se déterminer (pièce 11 du dossier de l'AFC). Le 22 juillet

2013, le recourant ne paraît pas, sur le plan factuel, contester l'existence de la relation bancaire après le 31 décembre 2012 ("Quand bien même [la banque] n'a pas procédé à temps à la radiation du compte [...] dans sa documentation interne [...]"; "malgré la non-exécution de l'opération interne qui consistait à radier le compte avant la date de l'entrée en vigueur de l'Accord"), même s'il souligne aussi que la relation était "terminée avant le 31 décembre 2012". Dans son recours, il est plus concluant, évoquant le compte "effectivement" clôturé (p. 5). Pour sa part, l'AFC notait initialement, dans sa décision, que la banque "semble ne pas avoir été en mesure de procéder à la clôture [...] avant l'échéance fatidique" (p. 9). Dans sa réponse, l'AFC est aussi plus péremptoire: "la relation bancaire existait encore" lors de l'entrée en vigueur de l'Accord (p. 4). Dans sa duplique du 23 mai 2018, la banque allègue de son côté que le recourant avait été informé par courrier du 15 novembre 2012 qu'il était une personne concernée au sens de l'Accord AT (voir courrier à la société en poste restante de cette même date [pièce 1 jointe à la duplique]). La banque souligne qu'il lui était "matériellement impossible" de clôturer le compte, le délai de trois mois fixé par l'émetteur de carte de crédit devant être impérativement contractuellement respecté. Dès lors, en raison des clauses de résiliation, il n'était pas possible de clôturer le compte du recourant dans le délai sollicité (20 décembre 2012), ni au 31 décembre 2012. Aussi, la banque souligne qu'au 31 décembre 2012, le compte avait un solde à Fr. 0.-, mais la relation bancaire entre elle et le recourant existait encore, ce jusqu'au 30 avril 2013, date d'échéance de la garantie bancaire fournie par la société pour couvrir ses engagements envers elle (voir aussi courrier de la banque à l'AFC du 15 avril 2016 [pièce 5 du dossier de l'AFC]).

#### **E. 6.3.2.3**

Compte tenu de ce qui précède et d'une libre appréciation des preuves du dossier, le Tribunal est en mesure de se forger la conviction suivante quant aux faits. La relation bancaire n° \*\*\* a pu contenir plus d'un compte, à savoir des comptes en dollars (USD), respectivement en euros (EUR). Quoi qu'il en soit, la relation bancaire comprenait un compte - seul celui-ci pose problème en l'occurrence - s'étant retrouvé avec un solde négatif au 31 décembre 2012 ("-\*\*\* USD" ou EUR "-\*\*\*"); et non un solde nul comme l'expose la banque le 23 mai 2018), après un important débit du 28 décembre 2012 ayant conduit à un solde nul ce même jour. Ce modeste solde négatif a forcément été reporté au 1er janvier 2013, impliquant l'existence de la relation bancaire entre la société et la banque à cette date. En outre, le fait que les états du compte au 19 juin 2013 indiquent qu'ils sont considérés comme approuvés dans les 30 jours tend aussi à démontrer qu'une certaine forme de relation bancaire existait toujours à cette date. L'opération de crédit de EUR \*\*\* du 28 décembre 2012 (cash trade) avec une valeur au 2 janvier 2013 tend aussi à impliquer qu'une relation bancaire existait encore au 1er janvier 2013, même si l'écriture semble plus obscure. En effet, ce montant apparaît avoir été retiré par le débit du montant de EUR \*\*\* le 28 décembre 2012 déjà, à savoir avant la date de valeur du 2 janvier 2013. En tout cas, l'inscription de cette dernière date n'infirmes pas l'existence d'une relation bancaire en 2013.

#### **E. 6.3.2.4**

Certes, il est établi que la société a résilié la relation bancaire en demandant irrévocablement la clôture de celle-ci au 20 décembre 2012 au plus tard. Certes encore, la banque a requis que les engagements de la société à son égard soient garantis, ce que la société a visiblement honoré en produisant une garantie (paiement à première demande de la banque) du 28 décembre 2012 de la part de UBS SA pour un montant de Fr. \*\*\* avec

validité jusqu'au 30 avril 2013 (pièce 18 du dossier de l'AFC). En outre, la banque a effectivement confirmé que le compte serait clôturé avant fin 2012, la collaboratrice concernée se disant ainsi, dans son e-mail du 28 décembre 2012, "[r]avie si le dossier a pu être 'traité' à temps" (pièce 9 du dossier de l'AFC). Le Tribunal note encore qu'après la résiliation s'ensuit une période de liquidation des rapports entre les parties. Les créances nées avant la notification de la clôture sont toujours portées en compte pour permettre l'établissement du solde final. Les créances nées après la notification de la clôture ne rentrent plus dans le compte courant; elles doivent faire l'objet d'une exécution immédiate (Carlo Lombardini, Droit bancaire suisse, 2e éd., 2008, n° 14 p. 414). Ces questions ("tenants et aboutissants" [réponse p. 4] de la relation contractuelle) relèvent toutefois du rapport de droit privé liant la banque et le recourant (sur la relation de droit civil liant la banque et l'intéressé, voir arrêts du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 5.3.3.2, A-7010/2015 du 19 mai 2016 consid. 5.5, A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 5.3.3), de même que la question de savoir si une relation bancaire peut être "réactivée" par la banque. Des raisons qui relèvent du fonctionnement de la banque, respectivement de la relation de droit privé ne sont pas à elles seules pertinentes pour examiner l'existence, factuelle, de la relation bancaire au 1er janvier 2013. En outre, le solde de EUR "-\*\*\*", dont l'existence a étonné le recourant le 17 mars 2016, est certes contesté (recours p. 6). Ce solde relève toutefois lui aussi d'une question de droit privé. Ceci vaut même s'il semble bien que la banque n'a jamais poursuivi l'exécution de cette créance (recours p. 6; réplique p. 4), qui n'est pas évoquée dans la détermination de la banque du 23 mai 2018 et qui pourrait donc sembler discutable.

#### **E. 6.3.2.5**

La banque soutient que la relation bancaire existait jusqu'au 30 avril 2013, date d'échéance de la garantie bancaire fournie par la société. Cette date précise, à peine discutée par les parties, n'est pas déterminante. La relation bancaire était en tout cas clôturée au 14 mars 2016: à cette date, dans son courrier au recourant, la banque a souligné que le compte de la société est "à ce jour clôturé" (pièce 9 jointe au recours).

#### **E. 6.3.2.6**

En résumé, en fait, la relation bancaire entre la société et la banque existait au 1er janvier 2013; elle présentait, sur un compte, un solde négatif au 31 décembre 2012 ("-\*\*\* USD" ou EUR "-\*\*\*"), inscrit après un important débit du 28 décembre 2012 ayant conduit à un solde nul ce même jour. Fondamentalement, les parties ne sont d'ailleurs pas tant en désaccord sur cette question de fait (consid. 6.3.2.2) que sur l'appréciation juridique des faits, sur laquelle il convient de se pencher à présent.

#### **E. 6.3.3.1**

Le Tribunal note ce qui suit quant à l'appréciation juridique des faits. Le recourant était un citoyen autrichien domicilié en Autriche au moment des faits (en tout cas), et bénéficiaire effectif des avoirs - lorsqu'ils existaient - détenus sur le(s) compte(s) compris dans la relation bancaire de la société (société de domicile). Ce point est incontesté, tout comme il est clair que le recourant n'a pas été partenaire contractuel de la banque. L'information de la personne concernée doit avoir lieu par le biais du titulaire de comptes (art. 4 al. 1), la personne concernée étant celle qui détient un compte (art. 5 al. 1). Ce sont ces concepts qu'il convient d'appliquer dans la présente affaire, afin de savoir s'ils trouvaient application le 1er janvier 2013 (entrée en vigueur de l'Accord AT). Précisons que l'AFC expose que, selon les

documents produits et les allégations des parties, la société détenait le compte auprès de la banque au 31 décembre 2010 (date de référence 2; décision p. 8). Ce point n'est pas litigieux, et il est clair que pendant la plus grande partie de 2012 en tous les cas, la société détenait une relation bancaire avec des avoirs auprès de la banque. Or, dans ces circonstances, seules la titularité d'un compte au 1er janvier 2013 (art. 4 al. 1), respectivement la détention d'un compte à cette date (art. 5 al. 1) sont litigieuses, respectivement déterminantes. L'ouverture d'un compte après cette date n'est pas en jeu ici (voir art. 4 al. 2).

### **E. 6.3.3.2**

La personne concernée est définie à l'art. 2 let. h (consid. 4.10 ci-dessus). Certes, la procédure du prélèvement du paiement unique (art. 7 al. 1) et la procédure en cas de liquidités insuffisantes (art. 11 al. 1; consid. 4.8 ci-dessus) paraissent distinguer le compte des avoirs, dans la mesure où un prélèvement ne pourrait avoir lieu que sur une valeur, et non sur un solde nul ou négatif. L'art 11 al. 1 cite par ailleurs un "montant suffisant", à savoir une valeur qui ne peut pas être nulle ou négative. Le système de l'Accord AT, en ces dispositions, semble donc distinguer le compte des avoirs. Certes encore, l'Accord AT contient plusieurs définitions, selon lesquelles il faudrait distinguer le compte (art. 2 let. g) des avoirs (art. 2 let. f), ce d'autant plus que le titulaire (partenaire contractuel) doit encore être "bénéficiaire effectif des avoirs" afin d'être une personne concernée (art. 2 let. h). On pourrait ainsi en déduire qu'une personne pourrait détenir un compte sans pour autant détenir des avoirs. Le Tribunal remarque que la directive de l'AFC de juillet 2013 ne dit rien d'autre, en ce qu'elle paraît distinguer le compte des avoirs déposés (n° 48 et n° 43; on "entend par 'compte' et/ou 'dépôt' une relation de clientèle / de compte ouverte auprès d'un agent payeur suisse et sur laquelle sont déposés des avoirs"). Peut donc rester ouverte la question de l'application aux faits de la cause de ladite directive - considérée comme une ordonnance administrative (consid. 4.11) et publiée postérieurement aux faits litigieux. Cela étant, c'est l'existence de la relation bancaire qui est déterminante, et non le solde (positif, négatif, ou nul), qui y figure, par le biais d'un compte. La distinction entre le compte et les avoirs qui semble ressortir des textes cités ne saurait conditionner l'application de l'Accord AT aux seuls comptes bancaires comprenant un solde positif. Bien plutôt, cette distinction ne sert qu'à définir la notion de compte, en ce sens que ce dernier sert le dépôt d'avoirs. Il faut ainsi souligner ici que l'Accord AT vise la régularisation du passé et qu'à cette fin, l'AFC plaide à juste titre pour l'application de l'Accord AT au recourant, qui était, au 1er janvier 2013, encore titulaire, par le biais de la société, d'une relation bancaire (consid. 6.3.2 ci-dessus), même si celle-ci ne contenait aucun avoir. En outre, établir une règle selon laquelle une relation bancaire existante, à savoir un compte (voir consid. 4.5 ci-dessus) - indépendamment des avoirs détenus - implique l'application de l'Accord AT a le mérite de la clarté. Il n'y a en définitive aucun formalisme excessif à retenir une telle solution en l'occurrence, dès lors qu'il est incontesté que la relation bancaire contenait des avoirs substantiels très peu de temps avant le 1er janvier 2013. Le Tribunal ne voit donc pas ce que le recourant pourrait déduire de la violation alléguée du principe de proportionnalité. Par ailleurs, les Etats contractants ont convenu d'une coopération bilatérale comprenant un impôt libératoire prélevé sur les revenus et les gains réalisés sur les avoirs de personnes concernées, ce en vue de la régularisation fiscale (Nachversteuerung) de ces avoirs (voir art. 1 al. 2 let. a et b de l'Accord AT; voir aussi l'Annexe I de l'Accord AT). L'Accord AT vise donc bien l'imposition d'avoirs qui n'existent plus nécessairement au moment de cette imposition, qui intervient après coup. La question de savoir si un paiement unique peut être

prélevé (liquidités insuffisantes éventuelles) relève d'une étape ultérieure et non pertinente du raisonnement, réglée à l'art. 11 al. 3 de l'Accord AT. Du reste, l'approche du Tribunal de céans est compatible avec les cas dans lesquels il a rejeté les griefs de personnes alors recourantes, qui se prévalaient d'écritures selon elles non déterminantes (écritures simplement "techniques" et non contractuelles; voir arrêts du TAF A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 4.6.1, A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 8.3.2). Il est vrai que ces affaires concernaient l'échange de renseignement par le biais de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, à savoir un domaine régi par la norme de la vraisemblable pertinence - "clé de voûte" du système (parmi beaucoup d'autres: voir arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) - inapplicable ici. Il n'en demeure pas moins que l'échange de renseignements tend aussi, dans une certaine mesure au moins, à la régularisation fiscale, tout comme l'Accord AT, raison pour laquelle la jurisprudence citée n'est pas dénuée d'intérêt pour la présente cause.

#### **E. 6.3.3.3**

Or, dans le présent cas de figure, le recourant disposait, au 1er janvier 2013, on l'a vu, d'une relation bancaire comprenant en tout cas un compte. Que le compte ait indiqué un modeste solde négatif (consid. 6.3.2 ci-dessus) ne permet pas au recourant de prétendre à raison qu'il ne serait pas une personne concernée, dès lors que l'absence d'avoirs sur le compte n'est pas pertinente lorsque ce compte existe.

#### **E. 6.3.3.4**

Certes, il est incontesté que les intéressés pouvaient décider de résilier leur relation bancaire avant l'entrée en vigueur de l'Accord AT afin d'éviter de tomber dans son champ d'application (consid. 4.4). Du reste, les Parties contractantes avaient très bien envisagé ce cas de figure (voir l'art. 15 de l'Accord AT, selon lequel la Suisse doit communiquer à l'Autriche les dix principaux Etats vers lesquels les avoirs ont été transférés). Certes encore, en l'occurrence, il est non seulement établi que le recourant a précisément résilié sa relation bancaire, mais il est aussi clair qu'il n'a d'aucune manière cherché à poursuivre sa relation avec la banque après le 28 décembre 2012, lorsque son compte a été porté à zéro. Si cette relation a encore quelque peu perduré, c'est manifestement pour des raisons d'ordre technique qui, selon toute vraisemblance, échappaient à sa volonté. En effet, rien ne laisse penser que le recourant n'était pas véritablement surpris lorsqu'il a appris, après la fin de l'année 2012, que la relation bancaire existait toujours. Cela étant, le Tribunal ne peut que suivre l'AFC, qui met en évidence un risque de contournement de la législation applicable par la simple mise à zéro d'un compte; les contribuables auraient ainsi pu virer des avoirs juste avant l'entrée en vigueur de l'Accord AT, tout en maintenant leur relation bancaire, ce afin d'échapper à son application. En tout état, l'Accord AT prévoit clairement que le recourant est une personne concernée dans le sens détaillé (consid. 6.3.3.2 s.).

#### **E. 6.3.4**

En définitive et en résumé, la relation bancaire de la société existait, en fait, toujours au 1er janvier 2013, malgré la résiliation du 10 décembre 2012 (consid. 6.3.2.6). Dès lors, malgré le (modeste) solde négatif (USD - \*\*\*), on ne saurait exclure, juridiquement, qu'il existait un compte à cette date au sens de l'Accord AT (consid. 6.3.3.2 s.). Il n'est pas déterminant que l'intégralité des avoirs du recourant avait quitté la banque au 28 décembre 2012. Il n'est pas plus pertinent que le recourant n'ait pas envisagé la poursuite de sa relation avec la banque (consid. 6.3.3.4). L'AFC s'est donc conformée au droit en constatant que l'Accord

AT trouvait application à l'égard du recourant en tant que personne concernée.

#### **E. 6.4**

La décision doit donc être confirmée et le recours, rejeté.

#### **E. 7**

En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 5'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais du même montant déjà fournie. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario, art. 7 al. 3 FITAF).

#### **E. 8**

Le Tribunal de céans a déjà souligné que la voie de droit au Tribunal fédéral était incertaine dans les cas relatifs notamment à l'Accord AT (arrêts du TAF A-7010/2015 du 19 mai 2016 consid. 12, A-5178/2014 du 13 octobre 2015 consid. 10, A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 7, A-2654/2014 du 5 février 2015 consid. 10, A-1805/2014 du 16 décembre 2014 consid. 7). Dans certains arrêts, le Tribunal fédéral a renoncé à trancher la question de savoir si ces cas devaient se comprendre comme des décisions en matière d'assistance administrative en matière fiscale, contre lesquelles le recours en matière de droit public au Tribunal fédéral n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110; art. 83 let. h et 84a LTF; voir arrêts du TF 2C\_970/2015 du 3 novembre 2015 consid. 2.2, 2C\_48/2015 du 20 janvier 2015 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral n'en a pas moins jugé que l'art. 84a LTF ne trouvait pas à s'appliquer dans une affaire relative à l'art. 28 LISint (compris dans la section 7 de la LISint, qui concerne l'avance versée par les agents payeurs suisses), à savoir un cas traitant exclusivement de la relation entre l'AFC et l'agent payeur. Ce litige purement suisse (*rein schweizerische Streitigkeit*) n'impliquait ni autorité étrangère ni contribuable étranger, de sorte que l'art. 84a LTF ne trouvait pas à s'appliquer (arrêt du TF 2C\_654/2016 du 17 mars 2017 [rejetant le recours contre l'arrêt du TAF A-790/2016 du 29 juin 2016] consid. 1.2.3; arrêt du TAF A-7025/2016 du 5 juillet 2017 consid. 9). La présente affaire ne portant pas sur un tel cas, il se justifie toujours de formuler l'indication des voies de droit au conditionnel. (Le dispositif se trouve à la page suivante.)

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