

BVGer A-2763/2019 vom 26. Oktober 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-10-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2763_2019

FR: TAF A-2763/2019 du 26 octobre 2021

IT: TAF A-2763/2019 del 26 ottobre 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

E. 1.2

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...), la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.3

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

E. 1.4

En l'espèce, les recourants sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

E. 1.5

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid.

1.3).

E. 1.6

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

E. 2.1

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

E. 2.2

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).

E. 2.3

En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que dans la mesure où la présente affaire vise des années fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC en Suisse, l'AFC aurait violé le champ d'application temporel de la Convention susmentionnée ; que l'AFC aurait violé le droit d'être entendu des recourants dès lors qu'elle n'aurait pas pris en considération tous les éléments qu'ils ont soulevés en cours de procédure ; que la demande de l'autorité belge violerait le principe de la bonne foi dès lors que le recourant 1 aurait été domicilié fiscalement en Suisse pendant la période sous contrôle ; que dans la mesure où certains documents que l'AFC prévoit de transmettre à l'autorité fiscale belge n'auraient pas été expressément sollicités par cette dernière, leur transmission ne remplirait pas le critère de pertinence vraisemblable ; et que dans la mesure où la demande d'assistance administrative de l'autorité fiscale belge ne viserait que le recourant 1, l'AFC aurait outrepassé ses compétences en matière d'assistance administrative en l'étendant aux recourantes 2 et 3.

E. 2.4

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) ainsi que la forme de celle-ci (consid. 4 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la violation du droit d'être entendu des recourants (consid. 5 infra) qui est de nature formelle. Le Tribunal examinera ensuite les prétendues violations du principe de la bonne foi en lien avec la résidence fiscale du recourant 1 (consid. 6 infra) et de la pertinence vraisemblable (consid. 7 infra). Finalement, le principe de spécialité sera abordé (consid. 8 infra).

E. 3.1

L'assistance administrative en matière fiscale avec la Belgique est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve la Convention du 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.917.21) et

la MAC (en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 [RO 2016 3071] et pour la Belgique depuis le 1er avril 2015). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche, si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. Message du Conseil fédéral relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en oeuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], ci-après : Message MAC FF 2015 5121, 5132).

E. 3.2

Conformément à l'art. 5 par. 1 MAC, en lien avec l'art. 4 par. 1 MAC, l'État requis fournit, à la demande de l'Etat requérant, tout renseignement concernant une personne ou une transaction déterminée, susceptible d'être pertinent pour l'application ou l'exécution de sa législation interne relative aux impôts visés par la Convention. S'agissant des impôts visés par la MAC (art. 2 MAC), la Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. a MAC et ne fournit pas d'assistance administrative en ce qui concerne les impôts qui relèvent de l'une des catégories énoncées à l'art. 2 par. 1 let. b ch. ii à iv MAC (cf. ch. 1 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1).

E. 3.3

En l'espèce, l'autorité requérante a fondé sa demande sur les art. 5 et 28 MAC. La requête, qui se rapporte à la période du (...) 2014 au (...) 2016, porte sur l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés. Dans la mesure où les impôts susmentionnés ne sont pas compris dans la réserve émise par la Suisse, les dispositions de la Convention devraient s'appliquer à la présente cause quant à la matière.

E. 3.4

S'agissant de la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative, selon l'art. 28 par. 6 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une Partie ou, en l'absence de période d'imposition, elles s'appliquent à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une partie. Pour chaque relation bilatérale, il faut définir la date à partir de laquelle l'assistance administrative peut être fournie, étant précisé que la Convention doit être applicable par les deux parties. La date pertinente à cet effet correspond soit à la date d'entrée en vigueur pour la Suisse, soit, si elle est survenue à une date ultérieure, à l'entrée en vigueur pour l'autre partie. Il découle de ce qui précède qu'en règle générale, seules les obligations fiscales nées dès le 1er janvier 2018 peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance administrative en Suisse (Message MAC FF 2015 5121, 5154).

E. 3.5

Par ailleurs, selon l'art. 28 par. 7 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendront effet à compter de sa date d'entrée en

vigueur à l'égard d'une Partie, pour ce qui concerne les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures. En d'autres termes, l'art. 28 par. 7 MAC prévoit une exception au principe établi au paragraphe 6. Ainsi, l'application de l'art. 28 par. 7 MAC permet à l'état requérant de demander après l'entrée en vigueur de la Convention des renseignements qui se rapportent à des périodes d'imposition antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC (cf. Message MAC FF 2015 5121, 5153).

E. 3.6

La Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. f MAC s'agissant de l'application de l'art. 28 par. 7 MAC (cf. ch. 5 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1). Il découle de cette réserve que l'exception prévue par l'art. 28 par. 7 MAC s'applique exclusivement pour l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou après le 1er janvier de la troisième année précédant celle où la Convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie. Dans la mesure où la MAC est entrée en vigueur le 1er janvier 2017 en Suisse, celle-ci peut accorder l'assistance administrative pour des périodes d'imposition antérieures à cette date, mais débutant au plus tôt le 1er janvier 2014, pour autant qu'ils s'agissent d'affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuite en vertu du droit pénal de l'Etat requérant.

E. 3.7

En l'espèce, les recourants font valoir que l'autorité inférieure a retenu à tort que la MAC s'appliquait au cas d'espèce, en violation de l'art. 28 par. 6 et 7 MAC. Selon les recourants, dans la mesure où la MAC est entrée en vigueur pour la Suisse le 1er janvier 2017, les obligations fiscales résultant de périodes antérieures ne peuvent pas faire l'objet d'une demande d'assistance administrative. Ils allèguent en particulier que l'exception prévue par l'art. 28 par. 7 MAC ne permettrait d'accorder l'entraide que pour des actes intentionnels passibles de poursuites pénales qui se seraient réalisés après l'entrée en vigueur de la Convention en Suisse, ce qui ne serait en l'espèce pas le cas. En outre, les recourants - qui affirment qu'ils n'ont commis aucune infraction pénale - relèvent que la qualification de l'acte intentionnel passible de poursuites pénales au sens de l'art. 28 par. 7 MAC repose uniquement sur l'Etat requérant, en l'espèce la Belgique. Or, selon eux, l'autorité fiscale belge n'aurait constaté aucune infraction pénale dans sa demande d'assistance administrative. L'AFC, en qualifiant elle-même pénalement le comportement adopté par le recourant 1, aurait outrepassé ses compétences. Au vu de ce qui précède, les périodes fiscales visées par la demande d'assistance administrative du (...) 2017 n'entreraient pas dans le champ d'application temporel de l'art. 28 par. 7 MAC.

E. 3.8

À titre liminaire, la Cour de céans relève que les recourants se méprennent lorsqu'ils déclarent que l'art. 28 par. 7 MAC ne concernerait que les infractions pénales commises après l'entrée en vigueur de la Convention (cf. recours p. 12). L'élément pertinent pour déterminer si l'art. 28 par. 7 MAC est applicable est la période fiscale concernée et non pas la date à laquelle l'acte intentionnel passible de poursuites pénales est intervenu. En effet, l'art. 28 par. 7 MAC permet à une partie contractante de demander des renseignements après l'entrée en vigueur de la Convention et qui se rapportent à des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la Convention dans la mesure où l'affaire fiscale fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuite pénale portant sur

ces mêmes périodes (Message MAC FF 2015 5121, 5154).

E. 3.9

Le Tribunal constate ensuite que l'autorité requérante indique avoir rassemblé des éléments qui démontrent que des actes intentionnels ont été commis par les recourants. En substance, le recourant 1 est fortement soupçonné de ne pas avoir habité réellement en Suisse pendant la période sous contrôle, mais en Belgique, omettant ainsi de déclarer ses revenus mondiaux. La demande d'assistance administrative relève également le refus ostentatoire de collaborer du recourant 1, ne répondant pas aux questions qui lui ont été posées, ou répondant de manière totalement évasive et dénuée de sens. L'autorité requérante mentionne que le comportement du recourant 1 est constitutif d'une infraction intentionnelle punissable au regard du droit pénal belge sur la base de l'art. 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 (cf. ch. 9 de la demande d'assistance). Il sied ainsi de relever que, contrairement à ce que prétendent les recourants, l'autorité fiscale belge a invoqué, à l'appui de sa demande du (...) 2017, que la présente affaire fiscale - qui vise les périodes d'imposition 2014, 2015 et 2016 - faisait intervenir un acte intentionnel passible de poursuite en vertu du droit pénal belge. Le Tribunal de céans relève à ce propos que la bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 6 infra). Or les recourants n'apportent aucun élément établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Il sied également d'ajouter que dans tous les cas, les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger et que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1).

E. 3.10

Sur la base de ce qui précède, le Tribunal de céans retient que la demande d'assistance administrative litigieuse entre dans le champ d'application tant matériel que temporel de l'art. 28 par. 7 MAC et que l'ensemble des dispositions de la Convention lui sont applicables. Le grief des recourants étant mal fondé, il convient de le rejeter.

E. 4.1

Sur le plan formel, l'art. 18 par. 1 MAC prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (a) l'autorité ou le service qui est à l'origine de la demande présentée par l'autorité compétente ; (b) le nom, l'adresse ou tous les autres détails permettant d'identifier la personne au sujet de laquelle la demande est présentée ; (c) la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir le renseignement qu'elle demande ; (e) ou la nature et l'objet des documents à notifier. Enfin, la demande doit contenir (f) les informations indiquant si elle est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'Etat requérant et si elle est justifiée au regard de l'art. 21 par. 2 let. g MAC. En outre, la demande d'assistance administrative doit être rédigée dans l'une des langues officielles de l'OCDE et du Conseil de l'Europe ou dans une langue convenue bilatéralement par les parties contractantes concernées (art. 25 MAC). L'art. 18 correspond à la norme de l'OCDE et doit de ce fait être interprété en particulier à la lumière de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire y afférent, sur lequel se fondent la plupart des clause d'assistance

administrative dans les conventions de double imposition (Message MAC FF 2015 5121, 5147). Il en découle que la jurisprudence relative à l'assistance administrative fondées sur des conventions de double imposition peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance administrative fondées sur la MAC.

E. 4.2

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

E. 4.3

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) 2017 contient l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 MAC, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les recourants.

E. 5.1

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

E. 5.2

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

E. 5.3

En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas,

l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

E. 5.4

Les recourants font valoir la violation de leur droit d'être entendu au motif que l'AFC n'aurait pas pris en considération les moyens qu'ils ont soulevés dans leurs observations des 31 janvier, 16 juillet, 8 octobre et 29 novembre 2018. En substance, l'AFC aurait ignoré les éléments factuels et les pièces fournies concernant le domicile du recourant 1 en Suisse, à savoir notamment le fait qu'il possède deux voitures immatriculées en Suisse, qu'il y paye des impôts et son assurance-maladie, qu'il soit détenteur d'un abonnement de train demi-tarif, qu'il possède un chalet en (...) et s'acquitte des charges y relatives. Aussi, alors que les recourants se seraient déterminés sur chacun des arguments avancés par l'autorité fiscale belge dans sa demande d'assistance administrative, la décision de l'AFC n'aurait examiné aucun des éléments soulevés, se contentant d'invoquer la bonne foi de l'autorité requérante.

E. 5.5

En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de relever, comme l'a fait l'AFC (cf. réponse du 23 juillet 2019, p. 2 ch. 2), que celle-ci a suivi le processus défini par le législateur en matière d'assistance. Le droit d'être entendu est garanti dans un premier temps par le droit d'être informé de la demande d'assistance et, dans un deuxième temps, par celui de pouvoir consulter le dossier et prendre position (cf. consid. 5.3 supra). Le Tribunal de céans relève que les recourants ont été informés de la procédure d'assistance administrative, mandatant à cet égard un avocat. Ce dernier s'est manifesté à quatre reprises, par courriers des 9 et 13 janvier, 16 juillet et 8 octobre 2018. En outre, le 30 octobre 2018, l'AFC a remis aux recourants les informations et documents qu'elle entendait transmettre à l'autorité requérante et ces derniers ont pris position par courrier du 29 novembre 2018. Ainsi, il y a tout d'abord lieu de considérer que les recourants ont eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur égard, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, d'en prendre connaissance et de se déterminer à son propos.

E. 5.6

Certes, il est vrai que dans la décision litigieuse, l'AFC ne se détermine pas sur les éléments fournis par le recourant 1 relatifs notamment à son domicile fiscal. L'AFC expose simplement - sans se référer explicitement aux prises de position des recourants - les raisons pour lesquelles elle considère que les arguments soulevés par les personnes concernées et les pièces remises ne sauraient remettre en cause l'octroi de l'assistance administrative : « le lieu de résidence de A. _____ ne joue aucun rôle et ne peut être contesté par les personnes concernées » (décision finale de l'AFC, p. 11). Le Tribunal de céans constate toutefois que l'argumentation juridique exposée par l'autorité inférieure a permis aux recourants de saisir les raisons pour lesquelles elle a considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants. Tel est ainsi le cas en particulier s'agissant des moyens tendant à faire valoir que le recourant 1 avait son domicile fiscal en Suisse durant la période sous contrôle.

E. 5.7

Dans ces circonstances, il apparaît que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que les recourants saisissent la portée de celle-ci et puissent l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'ils ont du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours des recourants duquel il ressort que ces derniers ont parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que les recourants ont pu faire valoir devant elle l'entier de leurs arguments afin de démontrer que le recourant 1 possédait son domicile fiscal en Suisse durant la période concernée.

E. 5.8

Au vu de ce qui précède, le grief des recourants lié à la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

E. 5.9

Par ailleurs, à la lecture des arguments présentés dans l'acte de recours au sujet du droit d'être entendu, le Tribunal constate que les recourants semblent en réalité d'avantage se plaindre que l'AFC n'aurait pas pris en compte de manière sérieuse les arguments relatifs au domicile fiscal du recourant 1. Le grief relatif à la résidence fiscale du recourant fera l'objet d'un examen sous l'angle du droit matériel en lien avec le principe de la bonne foi (consid. 6 infra).

E. 6.1

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou d'erreurs manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

E. 6.2

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

E. 6.3

En l'espèce, les recourants avancent que le recourant 1 n'aurait pas été fiscalement domicilié en Belgique durant la période visée, mais en Suisse. Dans ce contexte, ils reprochent à l'AFC de ne pas avoir pris en considération les éléments factuels qu'ils ont fournis et qui corroboreraient le fait que le recourant 1 aurait été contribuable suisse durant la période sous contrôle. Selon les recourants, dans la mesure où la Belgique affirme, dans la demande d'assistance administrative du (...) 2017, que le recourant 1 a son domicile réel en Belgique, l'AFC aurait dû, au vu des éléments fournis par les recourants, remettre en cause la bonne

foi de l'autorité requérante.

E. 6.4

L'art. 1 par. 3 MAC a trait aux personnes visées par la Convention et précise que l'assistance administrative n'est pas limitée par le lieu de résidence ou la nationalité des personnes concernées. Ainsi, une personne concernée ne peut pas contester l'octroi de l'assistance administrative parce qu'elle ne réside pas dans l'un des Etats parties (cf. Message MAC FF 2015 5121, p. 5136). Selon le Rapport explicatif révisé relatif à la Convention concernant l'Assistance Administrative Mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010 (consulté en ligne le 20 septembre 2021 sur www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm p. 47 ch. 19) : « Si l'administration fiscale de l'État A demande à l'État B son assistance en matière fiscale, c'est évidemment parce qu'elle doit soit évaluer ou contrôler, soit recouvrer un impôt dû, dans l'État A par une personne qui peut être ou non un résident ou un ressortissant de l'État A. Si cette personne n'est pas assujettie à l'impôt dans l'État A, il n'y a pas lieu d'accorder une assistance en matière fiscale. ». En d'autres termes, l'art. 1 par. 3 MAC vise à empêcher une personne, qui est assujettie à l'impôt dans l'Etat requis, de s'opposer à l'octroi de l'assistance administrative d'un autre Etat pour le motif qu'elle n'est pas ressortissante ou résidente de l'un ou l'autre Etat. Toutefois, l'autorité requérante doit tout de même faire valoir un critère d'assujettissement à l'impôt, sans quoi elle se verra refuser l'entraide par l'autorité requise.

E. 6.5

En l'espèce, il ressort de la demande du (...) 2017 que l'autorité fiscale belge a mené une investigation fiscale concernant le recourant 1 qu'elle soupçonnait de fraude fiscale suite à une domiciliation fictive en Suisse. Suite à cette enquête, l'autorité requérante a indiqué considérer le recourant 1 comme résident fiscal belge. En substance et s'agissant de la vie professionnelle du recourant 1, l'autorité fiscale belge relève qu'il pratique la profession de (...) en Belgique (...). L'autorité requérante en veut pour preuve un nombre important d'articles de presse desquels il ressort une présence très fréquente du recourant 1 en Belgique. Aussi, malgré sa domiciliation en Suisse depuis le (...) 2006, l'autorité requérante relève notamment que le recourant 1 a gardé le même nombre de clients belges, et que sa société privée réalise chaque année un chiffre d'affaires plus important que l'année précédente. En outre, il serait également connu pour donner des cours (...) en Belgique. Sur le plan privé, l'enquête fiscale a révélé que le recourant 1 demeurerait avec son épouse et ses enfants dans un immeuble à (...).

E. 6.6

La Cour de céans relève que, conformément à l'art. 1 par. 3 MAC, la question d'un éventuel assujettissement en Suisse ne joue aucun rôle dans le cadre de la présente procédure d'assistance judiciaire. En effet, il ressort clairement de la demande d'assistance administrative les obligations déclaratives en matière fiscale revenant au recourant 1 en tant que « résident fiscal belge » pour les années 2014, 2015 et 2016. Dans ce contexte, le fait que le recourant 1 soit titulaire d'un abonnement demi-tarif, qu'il possède deux voitures immatriculées en Suisse et qu'il y paie ses impôts et son assurance-maladie n'est pas déterminant, dès lors que sa présence en Suisse n'est pas contestée. De même, le fait qu'il possède un chalet en Suisse n'est pas contradictoire avec un domicile éventuel en Belgique.

E. 6.7

Le Tribunal souligne encore que l'arrêt du TAF A-7249/2014, A-7342/2014 cité par les recourants à l'appui de leur grief n'est pas pertinent, dans la mesure où cette décision a été annulée par le Tribunal fédéral par arrêt du 5 avril 2016 (2C_289/2015).

E. 6.8

Etant donné que les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante, il n'y a aucune raison objective permettant de remettre en cause ses déclarations. De surcroît, comme le rappelle à raison l'AFC, l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7).

E. 6.9

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi par l'autorité fiscale belge.

E. 7.1

Selon l'art. 5 par. 1 MAC, à la demande de l'État requérant, l'État requis lui fournit tout renseignement visé à l'art. 4 concernant une personne ou une transaction déterminée. En outre, selon l'art. 4 par. 1 MAC, les parties échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la présente Convention. La condition de la pertinence vraisemblable de l'art. 4 par. 1 MAC est conforme à la norme internationale d'assistance administrative en matière fiscale. On exclut ainsi les mesures servant uniquement à la recherche de preuves (pêche aux renseignements ou « fishing expeditions ») ou l'échange de renseignements non pertinents pour l'imposition d'un contribuable donné ou d'un groupe déterminé de personnes. Le principe énoncé au par. 1 est précisé aux art. 4 à 9 MAC (Message MAC FF 2015 5121, 5138). L'échange de renseignements sur demande prévu par la MAC correspond sur le fond et quant à sa portée à la norme de l'OCDE telle qu'elle figure en particulier à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans le commentaire y afférent (Message MAC FF 2015 5121, 5139). Les dispositions de la MAC sur le principe de la pertinence vraisemblable sont en particulier comparables aux dispositions correspondantes dans les conventions de double imposition. Il en découle que la jurisprudence relative à l'assistance administrative fondée sur des conventions de double imposition peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance administrative fondées sur la MAC (arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 2.2.2).

E. 7.2

Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de

l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative 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 (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

E. 7.3

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 6 supra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

E. 7.4

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

E. 7.5

En l'espèce, les recourants invoquent une violation du principe de la pertinence vraisemblable à plusieurs égards.

E. 7.5.1.1

Les recourants allèguent que certains documents que l'AFC prévoit de transmettre à l'autorité fiscale belge n'auraient pas été sollicités par cette dernière. En substance, ils soutiennent que la transmission des avis de crédit de comptes auprès de D._____ et de E._____ sortirait du cadre de la demande de la Belgique. En prévoyant de transmettre les documents susmentionnés, l'autorité inférieure aurait outrepassé ses compétences, en violation du principe de la pertinence vraisemblable.

E. 7.5.1.2

Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.2). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en

vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1; 142 II 161 consid. 2.1.3; 147 II 116 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 202 consid. 6.3.1; 142 II 35 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.1.3; 147 II 116 consid. 5.2).

E. 7.5.1.3

Le Tribunal de céans rappelle que l'autorité requérante est présumée être de bonne foi de sorte qu'il sied de se fier au contenu de la demande d'assistance du (...) 2017 (sur le principe de la bonne foi consid. 6 supra). A la lecture de celle-ci, on retient que la demande susmentionnée vise à obtenir les informations nécessaires afin de vérifier si la législation fiscale belge a été appliquée correctement. Dans ce cadre, l'autorité fiscale belge indique avoir besoin de disposer d'un détail des revenus mondiaux du recourant 1 afin de déterminer le montant de ses avoirs et revenus non déclarés (cf. demande ch. 6). Pour ce faire, l'autorité requérante cherche à déterminer les revenus mobiliers, immobiliers et professionnels du recourant 1 et a notamment requis les informations suivantes : « Pour chaque attribution de revenus et par compte, veuillez mentionner : - la date ; - le montant ; - la nature » (cf. ch. 10 de la requête, question [2]). Par ordonnances de production respectives des 4 et 10 septembre 2018, l'AFC a requis des banques D._____ et E._____ les avis de crédit relatifs aux comptes détenus par le recourant 1. Le Tribunal souligne à ce propos que les avis de crédit que l'autorité inférieure entend transmettre à la Belgique comportent en effet la date, le montant et la nature de chaque attribution de revenus. Ainsi, quand bien même la demande d'assistance du (...) 2017 ne mentionne pas expressément vouloir obtenir les avis de crédit, elle expose de manière claire le but visé par la demande, à savoir l'évaluation de la situation fiscale des recourants afin de procéder à leurs correctes taxations en Belgique. Pour ce faire, l'autorité fiscale belge indique avoir besoin d'un détail de leurs revenus mondiaux. Il découle de ce qui précède que les avis de crédit litigieux s'inscrivent manifestement dans le cadre de l'examen de la situation fiscale des recourants.

E. 7.5.2.1

Les recourants avancent ensuite que la demande d'assistance administrative de l'autorité fiscale belge ne viserait que le recourant 1. Ils indiquent à ce propos que la demande d'entraide aurait pour but de déterminer le domicile fiscal du recourant 1 et de fixer ses revenus imposables en Belgique. Ni les informations sollicitées par l'autorité fiscale belge ni les réponses envisagées par l'AFC ne concerneraient les recourantes 2 et 3. Dans ces circonstances, ils estiment que l'AFC a étendu de manière inadmissible la requête aux recourantes 2 et 3, outrepassant ses compétences en matière d'appréciation de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF.

E. 7.5.2.2

La Cour de céans constate tout d'abord, à l'instar de l'autorité inférieure, que la demande d'assistance administrative mentionne en tant que personnes concernées en Belgique tant le recourant 1 que les recourantes 2 et 3 (cf. ch. 3 de la requête du (...) 2017). En outre, ladite demande vise à déterminer les revenus non déclarés des recourants afin de pouvoir appliquer la législation interne belge, portant non seulement sur l'impôt des personnes

physiques, mais également sur l'impôt des sociétés (cf. ch. 5 de la requête).

E. 7.5.2.3

Il sied également de préciser les liens qui existent entre le recourant 1 et les recourantes 2 et 3. En effet, le recourant 1 détient les recourantes 2 et 3, toutes les deux étant des sociétés belges. En outre, alors que le recourant 1 a indiqué qu'il effectuait des prestations professionnelles en Suisse, ce dernier n'a déclaré aucun revenu y relatif au fisc belge. Malgré la domiciliation du recourant 1 en Suisse, plusieurs éléments poussent l'autorité requérante à penser que sa vie, tant professionnelle que privée, n'a subi aucun changement et qu'il reste établi en Belgique. S'agissant particulièrement de la situation professionnelle du recourant 1, le Tribunal relève qu'elle est étroitement liée aux recourantes 2 et 3. En effet, la requête d'entraide indique que le recourant 1, (...) de profession, détient ses clients via une de ses sociétés belges, la recourante 2. L'enquête menée par la Belgique a également permis de déterminer que « sa société privée réalise chaque année un chiffre d'affaires plus important que l'année précédente », qu'« il y a une augmentation significative du nombre de collaborateurs dans son cabinet/société (...) », et que « le chiffre d'affaires montre aussi une augmentation significative pendant les années précédentes (2013 - 2014 - 2015) (...) ». Les situations fiscales des recourantes 2 et 3 ont ainsi manifestement un lien avec la situation fiscale du recourant 1, et les informations requises semblent pertinentes non seulement pour l'imposition du recourant 1, mais également des recourantes 2 et 3. En effet, comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 7.2 supra), la norme de la pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible et il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents pour l'évaluation fiscale des recourants.

E. 7.6

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale belge et par l'AFC.

E. 8.1

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

E. 8.2

La jurisprudence précitée - qui concerne des demandes d'assistance administrative fondées sur des conventions de double imposition - est également applicable aux demande d'assistance fondée sur la MAC. En effet, l'art. 22 par. 2 MAC est identique en termes de contenu à l'art. 26 al. 2 du Modèle de convention de l'OCDE, sur lequel se fondent la plupart des clauses d'assistance administrative dans les conventions de double imposition.

E. 8.3

En l'espèce, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 1er mai 2019 : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes belges que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues la Convention (art. 22 par. 1 MAC).

E. 8.4

Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale belge, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après les décisions attaquées en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 du dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 22 MAC.

E. 9

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

E. 10

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

E. 11

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

E. 12

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

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