

BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4300_2021

FR: TAF A-4300/2021 du 13 juillet 2022

IT: TAF A-4300/2021 del 13 luglio 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

La présente demande d'assistance administrative se fonde sur la MAC. La convention prévoit expressément que les droits et les garanties accordés aux personnes par la législation ou la pratique administrative de l'État requis ne sont pas limités par ses dispositions (art. 21 par. 1 MAC). La Suisse examine ainsi si les conditions à l'octroi de l'assistance administrative sont remplies selon sa propre procédure nationale (arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 1.1).

E. 1.2

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par 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), entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239), pour autant que la MAC n'en dispose pas autrement (art. 1 al. 2 LAAF). Le principe posé par l'art. 21 par. 1 MAC signifie pour la Suisse que les prescriptions de la LAAF et la pratique des autorités fiscales suisses ne sont pas affectées par la convention et doivent être respectées, sans toutefois mettre en péril le but de la MAC (Message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 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, 5148). En l'espèce, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de la LAAF dans la mesure où elle a été déposée le (...) (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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]).

E. 1.3

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF - 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 LAAF).

E. 1.4

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. 1.5

En l'espèce, le recourant est une personne concernée 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 lui est reconnue.

E. 1.6

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-2547/2021 du 27 janvier 2022 consid. 1.5).

E. 1.7

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

E. 2.1

Le recourant peut 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, le recourant se plaint, en substance, que dès lors que la demande d'assistance administrative belge ne satisferait pas aux conditions de recevabilité temporelles applicables à la MAC, l'AFC aurait violé le champ d'application de la convention. Dans un second grief, le recourant estime qu'il n'existe aucune base légale autorisant le transfert de renseignements de nature bancaire directement à l'AFC. Le recourant reproche encore à l'AFC de s'être livrée à un échange spontané de renseignements en décidant de transmettre à l'autorité requérante, en plus de l'état de fortune du compte bancaire n° (...) au (...) 2014, l'état des biens au (...) 2014 et au (...) 2014. Par ailleurs, le recourant se plaint de l'absence de caviardage, en page (...) de l'Annexe (...), des renseignements portant sur l'année 2013, non couverts par la demande d'assistance administrative.

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 au prétendu défaut de base légale justifiant la récolte des renseignements bancaires par l'AFC (consid. 5 infra). Finalement, le Tribunal examinera le principe d'interdiction de l'échange spontané de renseignements (consid. 6 infra).

E. 2.5

Dans la mesure où l'AFC a donné raison au recourant quant au caviardage les valeurs du compte bancaire dont il est question au (...) 2012 et au (...) 2013 figurant à la page (...) de l'annexe (...) des documents qu'elle prévoit de transmettre à la Belgique, le grief relatif à cette question est admis. Il appartiendra à l'AFC de corriger l'annexe susmentionnée.

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 (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 (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, 28 par. 7 et 30 par. 1 let. f MAC (ch. 2 de la demande d'assistance). La requête, qui se rapporte à la période du (...) 2014 au (...) 2014, porte sur l'impôt sur le revenu (ch. 7 de la demande d'assistance). Dans la mesure où l'impôt susmentionné n'est 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 (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 (ch. 5 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1). Il découle notamment 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. La Convention étant entrée en vigueur le 1er janvier 2017 pour la Suisse, celle-ci ne peut accorder l'assistance administrative que pour des périodes d'imposition à partir du 1er janvier 2014 pour autant qu'ils s'agissent d'affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de l'Etat requérant (Message MAC FF 2015 5121, 5154 ; cf. également Peter Hongler/Vangelis Kalaitzidakis, in : Zweifel/Beusch/Oesterhelt [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 2 n° 198).

E. 3.7

En l'espèce, le recourant fait valoir que l'autorité inférieure a retenu à tort que les conditions à la rétroactivité de la MAC s'appliquaient au cas d'espèce, en violation de l'art. 28 par. 6 et 7 MAC. A cet égard, le recourant allègue que ce n'est que depuis 2014 que la Belgique a adopté une disposition légale obligeant les contribuables à déclarer les structures étrangères dont ils sont les ayants droits économiques, disposition qui a été complétée par le législateur belge au 1er janvier 2016. Les obligations déclaratives auxquelles était soumis le recourant en 2014 étaient d'une part nouvelles et d'autre part imprécises, puisque le législateur belge les a modifiées en 2016. Il en découlerait que le recourant n'aurait pas pu sciemment omettre de déclarer certains de ses revenus. Ainsi, la condition de « l'acte intentionnel », prévue par l'art. 28 par. 7 MAC à la rétroactivité de la Convention, ne serait pas remplie. En outre, le recourant allègue que, contrairement à ce que l'autorité requérante expose, il détenait directement les deux comptes visés par la demande. En l'absence d'une structure interposée entre le recourant et B._____, la détention d'un compte bancaire non déclaré

constitue la forme la moins grave de l'infraction pénale-fiscale au sens du droit belge. Finalement, le recourant allègue que, suite à une dénonciation de l'autorité fiscale belge, le Parquet du Procureur du Roi de Bruxelles a jugé les faits présentés dans la demande et serait parvenu à la conclusion que ceux-ci n'étaient pas de nature à justifier l'ouverture de poursuites pénales devant le Tribunal Correctionnel. A l'appui de ses dires, le recourant produit un procès-verbal de réunion de concertation fiscale du (...) 2017 (pièce (...) du bordereau du mémoire de recours). Il en découlerait que les faits sur lesquels la demande se fonde ne seraient pas susceptibles de poursuites pénales. Ainsi, la demande d'assistance administrative belge n'entrerait pas dans le champ d'application temporel de l'art. 28 par. 7 MAC.

E. 3.8

A titre liminaire, la Cour de céans relève que le recourant se méprend lorsqu'il déclare manifeste que le critère de la gravité des manquements aux obligations fiscales gouvernerait l'effet rétroactif de la MAC. L'art. 28 par. 7 MAC énonce que toute affaire fiscale qui fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites pénales en vertu du droit pénal de la partie requérante peut porter sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures. Contrairement à ce qu'invoque le recourant, il suffit qu'un acte intentionnel passible de poursuites pénales intervienne dans le même complexe de faits que celui décrit dans la demande d'assistance (arrêt du TAF A-6857/2021 du 13 décembre 2021 consid. 4.2.2). Le degré de gravité de l'acte en cause ne joue aucun rôle. Ni la convention ni son message ne permettent de déduire qu'une lecture plus stricte de l'art. 28 par. 7 MAC serait exigée. Le Tribunal doit dès lors déterminer si la présente affaire fiscale fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites pénales.

E. 3.9

En premier lieu, le Tribunal constate que l'autorité requérante considère que le comportement du recourant est constitutif d'actes intentionnels susceptibles de poursuites pénales. En substance, elle invoque cinq constellations de faits impliquant la violation de l'art. 316 du Code des impôts sur les revenus, à savoir « la possession de comptes bancaires suisses par l'interposition d'une construction juridique aux BVI non-déclarée malgré l'obligation de déclaration de cette construction juridique depuis l'exercice d'imposition 2014 à l'impôt des personnes physiques » ; « la possession d'un compte en banque suisse à son propre nom depuis au moins l'année 2013 non-déclaré malgré l'obligation de déclaration depuis l'année 1997 à l'impôt des personnes physiques » ; « ne pas répondre à une demande de renseignements à plusieurs reprises » ; « le dépôt de déclaration volontairement incomplètes à l'impôt des personnes physiques » et « la non-déclaration de revenus mobiliers imposables » (p. 6 ch. 10 de la demande d'assistance administrative). Sur la base de ces éléments, l'autorité requérante estime que le comportement du recourant est passible de sanctions pénales au sens de l'art. 316 du Code des impôts sur les revenus, en lien avec l'art. 449 de ce même Code. Les faits exposés par l'autorité fiscale belge dans sa demande du (...) sont déjà suffisants pour retenir que la présente affaire fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal belge. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de souligner que la simple indication par l'autorité requérante que les faits décrits sont constitutifs d'un comportement intentionnel pénalement répréhensible sur son territoire suffit (arrêt du TAF A-6857/2019 du 13 décembre 2021 consid. 4.2.2). A ce propos, il sied de relever que l'existence ou non d'actes intentionnels relevant du droit pénal n'a pas à être prouvée au stade de l'assistance administrative. A ce stade, il suffit d'établir si

les éléments avancés par l'autorité requérante sont suffisants pour permettre d'accorder l'assistance administrative. Compte tenu du principe de la bonne foi, laquelle est toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Les éléments de faits avancés dans la demande sont ainsi présumés conformes à la vérité et il appartient au recourant de démontrer que ces éléments seraient faux. Or le recourant n'apporte aucun fait établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. En effet, le procès-verbal de réunion de concertation fiscale du (...) 2017 produit par le recourant ne lui est d'aucune aide dans la mesure où, d'une part, celui-ci est antérieur à la demande belge du (...) et, d'autre part, parce que les dispositions légales mentionnées sont différentes de celles invoquées à l'appui de la requête d'assistance administrative (art. 305 à 311 du Code des impôts sur les Revenus). 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-3951/2021 du 2 juin 2022 consid. 6.6.2 ; A-2763/2019 du 26 octobre 2021 consid. 3.9) ; 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 du recourant 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).

E. 4.2

L'art. 18 MAC 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 lesquels 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 fondée sur des conventions de double imposition peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance administrative fondées sur la MAC.

E. 4.3

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

subsidaire), 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 ; arrêts du TAF A-2547/2021 du 27 janvier 2022 consid. 4.2 ; A-641/2021 du 5 octobre 2021 consid. 5.2).

E. 4.4

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) contient l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 MAC, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le recourant, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie.

E. 5.1

A l'appui de son recours, le recourant avance que la transmission des informations requises par la Belgique ne serait pas admissible faute de base légale suffisante dans la MAC permettant à l'AFC d'obtenir des informations auprès d'instituts bancaires. En substance, le recourant relève que l'art. 21 par. 4 MAC ne stipule pas, contrairement aux CDI signées par la Suisse qu'« aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe ». En l'absence d'une telle mention dans le texte de la MAC, le recourant estime que l'AFC ne pouvait pas exiger des banques la transmission des renseignements requis sans que puisse lui être opposé l'art. 47 de la Loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne (LB ; RS 952.0). Le recourant en déduit qu'en l'absence d'une règle self-executing analogue à celle précitée, l'obtention de documents bancaires dans le contexte de l'assistance ne serait possible qu'en cas de grave infraction fiscale au sens de l'art. 190 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), condition qui ne serait en l'espèce pas remplie. A l'appui de son argumentation, le recourant cite notamment l'ATF 142 II 161, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'ajout de la seconde phrase du 5ème paragraphe des clauses bilatérales d'assistance était self-executing et que ce faisant, l'AFC disposait des pouvoirs procéduraux nécessaires pour requérir des documents bancaires.

E. 5.2

Il convient dans un premier temps de déterminer si dans le cas d'espèce, l'AFC disposait des pouvoirs suffisants pour ordonner la production de documents auprès des deux instituts bancaires détenteurs des informations, étant rappelé que l'autorité requérante a fondé sa demande sur la MAC.

E. 5.3

Selon l'art. 21 par. 2 MAC, les dispositions de la Convention ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'Etat requis l'obligation : (a) de prendre des mesures qui dérogent à sa législation ou à sa pratique administrative, ou à la législation ou à la pratique administrative de l'Etat requérant ; (b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ; (c) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou de sa pratique administrative, ou de la législation ou de la pratique administrative de l'Etat requérant [...]. L'Etat requis doit utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales (art. 21 par. 3 MAC). Enfin, le par. 4 de l'art. 21 MAC stipule qu'un Etat requis ne peut refuser de fournir des renseignements à un autre Etat partie à la convention uniquement

parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Cette disposition correspond sur le fond à l'art. 26 MC OCDE. Les droits et garanties des législations et pratiques administratives nationales ne sont en règle générale pas affectés par la MAC. Le message explicatif de la MAC indique à ce sujet que la législation et les réglementations nationales ne doivent pas être appliquées « de manière à saper l'objet et le but de la convention » (rapport explicatif p. 28 par. 179). L'Etat requis doit prendre toutes les mesures nécessaires afin de fournir à l'Etat requérant les renseignements demandés (art. 5 par. 2 MAC).

E. 5.4

Selon l'art. 8 al. 1 LAAF, pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visées par la demande. Selon l'al. 2 de cette même disposition, les renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire, un fondé de pouvoirs ou un agent fiduciaire, ou les renseignements concernant les droits de propriété d'une personne, ne peuvent être exigés que si la convention applicable prévoit leur transmission. À cette fin, l'AFC requiert du détenteur des renseignements qu'il lui remette les renseignements vraisemblablement pertinents en sa possession pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative (art. 10 al. 1 LAAF). La réserve conventionnelle en faveur du droit interne régie à l'art. 21 par. 2 MAC renvoie, pour ce qui a trait à l'obtention de renseignements, à la LIFD. L'art. 8 al. 2 LAAF admet toutefois que les renseignements de nature bancaire soient obtenus auprès du détenteur des renseignements, en dépit du droit fiscal suisse (message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale FF 2011 5771 p. 5789). L'application par analogie de l'art. 127 LIFD dans le cadre de l'assistance administrative permet de requérir des informations vraisemblablement pertinentes directement auprès du détenteur dans la mesure où l'Etat requérant a déclaré avoir utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale (art. 6 al. 2 let. g LAAF). Si les renseignements à transmettre sont de nature bancaire, la LIFD reste en principe sans effet en application de l'art. 8 al. 2 LAAF (FF 2011 5771, p. 5790).

E. 5.5

Dans l'ATF 142 II 161, le Tribunal fédéral a rappelé que le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé un changement de politique majeur en matière d'échange de renseignements en déclarant vouloir désormais appliquer le standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE dans les conventions de double imposition. La reprise du standard OCDE en la matière implique en particulier que l'échange de renseignements est désormais accordé, sur demande, lorsqu'il a pour but l'application du droit interne de l'Etat requérant, même dans les cas de simple soustraction d'impôt, sans qu'il ne soit plus nécessaire que les cas impliquent des actes de fraude passibles d'emprisonnement dans les deux Etats. Le droit interne suisse n'a toutefois pas été modifié depuis le 13 mars 2009, de sorte que les dispositions de droit suisse protégeant le secret bancaire sont toujours en vigueur, en particulier les art. 127 al. 2 LIFD et 47 LB. La reprise du standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE implique toutefois que le secret bancaire ne peut plus être opposé pour refuser l'échange de renseignements, même en cas de simple soustraction fiscale. Ainsi, en lien avec le secret bancaire, l'art. 21 par. 4 MAC - lequel se calque sur l'art. 26 de la norme - l'emporte sur le par. 2, dans la mesure où son application permettrait à l'Etat requis de refuser de transmettre des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire (ATF 142 II 161 consid. 4.3 et

4.4.1 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.3). Il est vrai qu'en principe, depuis le 13 mars 2009, les dispositions des CDI Suisses correspondant à l'art. 26 par. 5 MC OCDE sont complétées par une phrase supplémentaire n'apparaissant pas dans le Modèle CDI OCDE. Cet ajout a pour but de permettre à la Suisse de mettre en oeuvre le standard OCDE à l'égard des établissements suisses concernés par le secret bancaire, dès lors qu'en droit interne, le secret bancaire empêche en principe l'autorité fiscale d'exiger directement des renseignements auprès d'une banque (ATF 142 II 161 consid. 4.4.1 ; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.3). Le Tribunal rappelle toutefois que les CDI et la MAC sont des instruments en principe équivalents dans la mesure où ils se fondent tous deux sur la norme de l'OCDE. Vis-à-vis des parties contractantes, avec lesquelles la Suisse a convenu d'une clause d'échange de renseignements conforme au modèle OCDE ou a conclu une CDI, l'obligation d'accorder l'assistance administrative est la même (FF 2015 5121, 5139). La MAC étant une convention multilatérale, le complément ajouté par la Suisse est absent de la convention. En adhérant à la MAC, le législateur visait notamment à étendre les possibilités d'accorder une assistance administrative à d'autres Etats et d'en bénéficier en retour. L'interprétation de la MAC doit se faire conformément aux règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV), notamment son art. 31 (ATF 146 III 142 consid. 3.4.1 ; 144 II 130 consid. 8.2 ; 143 II 202 consid. 6.3.1 s. ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; 139 II 404 consid. 7.2.1). L'absence du complément susmentionné ne saurait être comprise comme limitant les pouvoirs de l'AFC d'obtenir des documents bancaires par l'AFC. Selon le rapport explicatif révisé relatif à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendé par le Protocole de 2010 (consulté en ligne le 7 juin 2022 sur www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm p. 2 par. 8 et 24 ; ci-après : rapport explicatif MAC), « les législations nationales ne doivent pas être appliquées de manière à saper l'objet et le but de la Convention ». La procédure d'accès aux renseignements détenus par une banque ne doit ainsi pas faire obstacle à l'accès aux informations bancaires, en application de l'art. 8 al. 2 LAAF, lequel couvre la réglementation prévue par l'art. 26 par. 5 du modèle OCDE et les clauses supplémentaires contenues dans les CDI. Cela est d'autant plus vrai qu'en matière d'assistance administrative, les renseignements requis s'inscrivent très largement dans le domaine bancaire. Au vu de ce qui précède, le Tribunal retient que c'est à juste titre que l'AFC s'est directement adressée aux banques détentrices de renseignements.

E. 6.1

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.

E. 6.2

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. 6.3

Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2) - 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 (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. 6.4

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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1). 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-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2).

E. 6.5

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. 6.6

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. En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi (ATF 147 II 116 consid. 5.2 et les références citées). Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; 143 II 136 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; 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 (ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; 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).

E. 6.7

En l'espèce, le recourant reproche à l'AFC d'avoir procédé à un échange spontané de renseignements. Dans la mesure où certains documents que l'AFC prévoit de transmettre à la Belgique n'auraient pas été requis par cette dernière, à savoir les états des biens du compte n° (...) au (...) et (...) 2014, la documentation bancaire contenue dans l'annexe (...) excéderait très largement le cadre de la demande. A ce propos, il note que l'autorité fiscale belge requiert des informations quant à la situation au (...) 2014 et au jour de la clôture du compte, non pas quant à la situation entre ces deux dates. Les relevés bancaires susmentionnés, en sus de ne pas avoir été requis, ne seraient pas pertinents au vu du but fiscal poursuivi par la Belgique. De même, le recourant considère que dès lors qu'elles n'ont pas été demandées, les informations selon lesquelles les comptes auprès de C._____ et de D._____ ont été ouverts, respectivement clôturés, les (...) et (...) 2014, devraient également être supprimées.

E. 6.8

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 (...). A la lecture de celle-ci, on retient qu'elle vise à obtenir les informations nécessaires afin de vérifier si la législation fiscale belge relative aux impôts sur le revenu a été appliquée correctement. L'autorité fiscale belge demande que lui soit transmis « l'état de fortune du compte bancaire n° (...) détenu chez D._____ » par le recourant au (...) 2014 ainsi que l'état de fortune du compte bancaire n° (...) au moment de son ouverture et après que les fonds du compte D._____ y ont été transférés ((...) 2014). En outre, l'autorité requérante prie l'AFC de lui fournir les références de toutes autres relations bancaires détenues par le recourant en Suisse. L'autorité fiscale belge expose explicitement que le compte n° (...) a été fermé en (...) 2014 et que le solde a été transféré vers le compte n° (...). Elle souhaite, afin de déterminer le montant de l'impôt éludé, disposer de davantage de renseignements à propos des montants transférés. L'on peut ainsi aisément comprendre, au vu de l'état de fait exposé dans la demande et des renseignements requis, que l'autorité requérante présumait que le transfert du solde détenu auprès de D._____ avait été versé sur le compte de C._____ en (...) 2014, à savoir à la date de sa clôture. C'est ainsi à bon droit que l'autorité inférieure prévoit de transmettre les états des biens intermédiaires de cette même relation bancaire. En

effet, il ressort des pièces du dossier que le recourant a déplacé les avoirs qu'il détenait sur le compte de D._____ au compte qu'il détient auprès de C._____ en plusieurs fois. Par ailleurs, comme l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure, les états des biens dont la transmission est prévue entrent dans la période visée, laquelle s'étend du (...) au (...) 2014.

E. 6.9

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC a considéré que les informations obtenues auprès de D._____ en lien avec l'état des biens au (...) et au (...) 2014 étaient vraisemblablement pertinentes et qu'elle prévoit de les communiquer. Le grief de la recourante y relatif est rejeté.

E. 7.1

Par courrier du 19 janvier 2022, le recourant fait encore valoir la prescription des créances fiscale 2014. Or, dans la mesure où la demande d'assistance administrative vise uniquement cette période, les informations y relatives seraient dépourvues de toute pertinence vraisemblable. A titre liminaire, il sied de relever que l'arrêt du TAF A-1502/2020 du 17 août 2021 cité par le recourant à l'appui de son grief a entretemps été cassé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2021, 2C_663/2021 du 18 mars 2022. Dans cet arrêt, il a été souligné que, dans la mesure où les informations sollicitées pouvaient se révéler pertinentes au moment du dépôt de la demande d'assistance administrative, celles-ci se remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. La Cour de céans relève encore que le grief relatif à la prescription de la période fiscale 2014 soulevé par le recourant concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 1.2.3 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêt du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; voir aussi arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 avec les nombreuses réf. citées). Or, déterminer si les impôts dus pour la période fiscale 2014 sont prescrits ou non est une question matérielle qui devra être tranchée par les autorités belges compétentes. En effet, ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à interroger l'autorité requérante sur d'éventuels obstacles procéduraux - comme une éventuelle prescription - qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Partant, il n'appartient pas à la Suisse de se déterminer sur une éventuelle prescription des impôts 2014. Il appartient en revanche au recourant de faire valoir ses moyens procéduraux devant les autorités compétentes belges.

E. 8

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. A l'exception du grief présenté par le recourant dans son mémoire de recours du 27 septembre 2021 relatif au caviardage des informations concernant l'année fiscale 2013 se trouvant à la page (...) de l'annexe (...) des documents que l'AFC prévoit de transmettre, caviardage qui a été admis par l'AFC (consid. 2.5 supra), le recours s'avère mal fondé. Par conséquent, le recours est très partiellement admis.

E. 9

Le recourant, qui succombe, doit 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]). Dans la mesure où le recourant n'est débouté que partiellement, ces frais sont réduits d'un cinquième et sont arrêtés à 4'000 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée et le solde de 1'000 francs sera restitué au recourant une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures (art. 63 al. 2 PA).

E. 10

Une indemnité de dépens de 1'500 francs est allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA ; art. 7 al. 2 FITAF), lequel n'a du reste produit aucune note de frais. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

E. 11

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.