

BVGer A-5348/2021 vom 26. Juli 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5348_2021

FR: TAF A-5348/2021 du 26 juillet 2022

IT: TAF A-5348/2021 del 26 luglio 2022

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 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.

E. 1.4

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. 1.5

L'art. 21a LAAF prévoit une procédure exceptionnelle, dans laquelle les personnes habilitées à recourir ne sont informées de la demande qu'après la transmission des renseignements. Si la décision au sens de l'art. 21a LAAF fait l'objet d'un recours, seule la constatation de la non-conformité au droit peut être invoquée (art. 21a al. 2 LAAF). En revanche, la transmission des renseignements ne peut pas être annulée (Message du Conseil fédéral sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale, ci-après :

Message modification LAAF, FF 2013 7501, 7510). Par conséquent, le chef de conclusions du recourant visant à ce qu'il soit ordonné à l'autorité requérante de restituer l'intégralité des documents reçus de l'AFC et de certifier qu'aucune copie n'a été conservée (cf. Faits, let. D.a supra) doit être déclaré irrecevable.

E. 1.6

Cela étant précisé, sous réserve du consid. 1.5 supra, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

E. 2.1

Bien que le Tribunal administratif fédéral dispose d'un pouvoir de cognition limité en la matière (cf. consid. 1.5 supra), il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). 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. 2.2

En substance, le recourant avance que les conditions d'application de l'art. 21a LAAF n'étaient pas remplies lorsque l'AFC a rendu sa décision le 25 février 2020. Il avance également que l'assistance administrative aurait été accordée pour une période antérieure à 2014, en violation du champ d'application temporel de la MAC. Enfin, le recourant soutient que l'autorité requérante a violé le principe de la bonne foi en lien avec sa résidence fiscale et donc avec son assujettissement à l'impôt en Malaisie. Le Tribunal examinera d'abord la question du champ d'application matériel et temporel de la MAC (consid. 3 infra) ainsi que la forme de la demande d'assistance administrative (consid. 4 infra) avant d'exposer les conditions matérielles de l'assistance administrative et, en particulier, les conditions d'application de la procédure prévue à l'art. 21a LAAF (consid. 5 infra). Les griefs d'ordre matériel invoqués par le recourant seront ensuite traités (consid. 6 infra).

E. 3.1

La demande d'assistance administrative en cause du (...) est fondée sur la MAC (cf. Faits, let. A.a supra). Selon cette convention, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 et pour la Malaisie depuis le 1er mai 2017 (cf. « Champ d'application », RS 0.652.1), les Parties s'accordent mutuellement, sous réserve du respect des conditions prévues à l'art. 18 par. 1 MAC (cf. consid. 4.1 infra), une assistance administrative en matière fiscale (art. 1 par. 1 MAC).

E. 3.2

Selon l'art. 2 par. 1 let. a MAC, la MAC s'applique notamment aux impôts sur le revenu ou les bénéfices, aux impôts sur les gains en capital qui sont perçus séparément de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices ainsi qu'aux impôts sur l'actif net qui sont perçus pour le compte d'une Partie. Par ailleurs, 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, la requête porte sur l'impôt sur le revenu (cf. Faits, let. A.b supra). Dans la mesure où cet impôt n'est pas compris dans la réserve émise par la Suisse, les dispositions

de la MAC s'applique 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, conformément à l'art. 28 par. 6 MAC, celle-ci s'applique - dans la mesure où cela est pertinent en l'espèce - à l'assistance administrative relative aux périodes d'imposition commençant le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie contractante ou postérieurement. Pour la Suisse, la Convention est entrée en vigueur le 1er janvier 2017 (cf. consid. 3.1 supra). Elle peut donc accorder l'assistance administrative concernant les périodes d'imposition à partir du 1er janvier 2018.

E. 3.5

L'art. 28 par. 7 MAC prévoit une exception au principe établi au par. 6. Ainsi, 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'application de l'art. 28 par. 7 MAC permet à l'Etat 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 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, 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 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 (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). En l'espèce, c'est à bon droit que l'AFC n'a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante qu'à partir du 1er janvier 2014, alors que les périodes visées par la demande en cause portaient sur les années fiscales allant du (...) au (...) (cf. Faits, let. A.b supra).

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'État 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 concernée (art. 25 MAC).

E. 4.2

Les conditions similaires prévues à l'art. 6 al. 1 et 2 LAAF sont d'application subsidiaires (art. 1 al. 2 LAAF ; sur l'ensemble, cf. arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 2.2.6).

E. 4.3

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) contient l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 par. 1 MAC, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le recourant.

E. 4.4

Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité requérante est formellement recevable conformément à la MAC.

E. 5.1

A titre liminaire, il convient de préciser 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, dans la mesure où le contenu des dispositions en cause est comparable sur le plan des aspects juridiques essentiels (arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 2.2.2).

E. 5.2

Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 ; arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.4).

E. 5.3.1

En vertu de l'art. 5 par. 1 MAC en relation avec l'art. 4 par. 1 MAC, l'Etat requis fournit à un autre Etat contractant, à la demande de ce dernier, tous les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application ou l'exécution de son droit interne relatif

aux impôts visés par la MAC.

E. 5.3.2

Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) - 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

E. 5.3.3

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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5.1 supra ; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.2). 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 143 II 185 consid. 3.3.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2). Au-delà du contrôle de plausibilité, l'Etat requérant ne doit pas s'interroger sur le droit interne, matériel ou procédural, de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3).

E. 5.3.4

En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 4.1 supra), 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 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 5.4.1

La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.1 et 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa

position devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7). 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 ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

E. 5.4.2

Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse mais un Etat tiers, le fait que la personne visée par une demande d'assistance administrative puisse être considérée comme résidente fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne remet pas en cause la présomption de bonne foi de ce dernier ni la pertinence vraisemblable de la demande, si l'Etat requérant indique dans sa demande toutes les informations requises par la convention applicable, respectivement par son protocole (cf. consid. 5.3.4 supra). Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une pêche aux renseignements, portent sur des éléments, notamment sur l'objectif fiscal visé, qui permettent d'en inférer que l'Etat requérant considère la personne visée comme faisant partie de ses contribuables. L'existence d'un assujettissement fiscal illimité dans un autre Etat que l'Etat requérant ne suffit pas pour que l'Etat requis doive exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4 et 142 II 218 consid. 3.7 in fine), et encore moins de refuser une demande d'assistance administrative pour ce motif (cf. sur l'ensemble, arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

E. 5.5.1

L'art. 21a LAAF prévoit une procédure exceptionnelle, au cours de laquelle les personnes habilitées à recourir ne sont informées par l'AFC de la demande qu'après la transmission des renseignements, à la condition que l'autorité requérante établisse de manière vraisemblable que l'information préalable des personnes habilitées à recourir compromettrait le but de l'assistance administrative et l'aboutissement de son enquête. Bien que les conditions tenant à l'entrave, d'une part, au but de l'assistance administrative et, d'autre part, à l'aboutissement de l'enquête doivent être remplies de façon cumulative, leurs contenus respectifs se recoupent dans une large mesure (Moritz Seiler, in : Zweifel/Beusch/Oesterhelt [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, 2020, § 11 n° 3 et 10 ; Andrea Opel, *Amtshilfe ohne Information der Betroffenen - eine rechts-staatlich bedenkliche Neuerung*, in : *Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 83 [2014/2015] p. 265 ss., 269 et 270). Selon le Conseil fédéral, le but de l'assistance administrative peut notamment être compromis au cas où l'information préalable pourrait inciter la personne concernée à détruire des preuves. Quant au risque d'entrave à l'aboutissement de l'enquête, les cas où la procédure est urgente en raison d'un risque de prescription et que l'information préalable pourrait être de nature à ralentir la procédure et où l'instruction confidentielle n'est pas encore terminée sont cités comme exemples (Message modification LAAF, FF 2013 7501, 7510).

E. 5.5.2

Selon l'art. 21a LAAF, l'Etat requérant doit établir au cas par cas et de manière vraisemblable (« glaubhaft », « verosimile ») que les conditions justifiant une procédure

exceptionnelle sont réunies. Les déclarations générales ne sont pas suffisantes (Message modification LAAF, FF 2013 7501, 7510). Il suffit que l'autorité requérante décrive de manière circonstanciée le risque d'entrave, sans qu'elle doive nécessairement présenter des moyens de preuve à cet effet. L'argumentation doit toutefois être suffisamment étayée pour que, sur la base de la présentation des faits par l'autorité requérante, le risque d'entrave apparaisse comme élevé ou que l'entrave apparaisse comme une conséquence très probable de l'information préalable des personnes habilitées à recourir. Le pronostic selon lequel la transmission d'informations conduira à l'échec de l'enquête ou du but de l'entraide administrative doit donc être plus que simplement défendable (Seiler, op. cit., § 11 n° 13).

E. 5.5.3

L'information des personnes habilitées à recourir est différée aussi longtemps qu'elle risque de faire échouer le but de l'assistance administrative ou l'aboutissement de l'enquête diligentée par l'autorité requérante. En ce qui concerne la durée du report, la décision est prise au cas par cas (Message modification LAAF, FF 2013 7501, 7510).

E. 6.1.1

Dans un premier grief, le recourant avance que l'AFC n'aurait pas respecté les conditions d'application de l'art. 21a LAAF. Selon le recourant, il n'y aurait, dans le cas présent, pas de risque de compromission du but de l'assistance administrative ni de l'aboutissement de l'enquête en Malaisie. En particulier, l'indication, par l'autorité fiscale malaisienne, de l'existence d'un état de fait impliquant la corruption serait infondée. Par ailleurs, les documents requis, qui sont détenus par des banques en Suisse, ne pourraient pas être détruits. De plus, le recourant allègue que la mention de l'urgence serait fautive dès lors qu'une audience dans le cadre d'une procédure à son encontre en Malaisie aurait été repoussée en mars 2022. Ainsi, le recourant soutient qu'il n'existerait, en l'espèce, pas de risque de collusion ni de caractère d'urgence. De plus, le recourant critique le fait d'avoir été informé de la procédure par l'AFC plus d'une année après la transmission des renseignements à l'autorité fiscale malaisienne.

E. 6.1.2

Il convient d'examiner dans un premier temps si les motifs invoqués par l'autorité requérante pour justifier que le recourant ne soit pas informé de la procédure d'assistance administrative correspondent à ceux prévus par l'art. 21a al. 1 LAAF avant d'examiner leur vraisemblance.

E. 6.1.2.1

L'autorité fiscale malaisienne a d'abord justifié sa demande par un « risque sérieux de collusion », se matérialisant, d'une part, par les potentielles interférences avec l'enquête du grand réseau de connaissances du recourant, et, d'autre part, par la potentielle destruction des preuves pertinentes (cf. Faits, let. A.c supra). A cet égard, le recourant se méprend lorsqu'il affirme que l'autorité requérante aurait fait valoir un risque de corruption pour justifier l'absence d'information de la personne concernée. Il découle de la demande d'assistance que l'affaire (...) est une affaire de corruption et que, dans ce contexte, le risque de collusion, matérialisé par les interférences avec l'enquête des connaissances du recourant, est accru. Ensuite, on ne peut supposer, comme le fait le recourant, que la destruction de preuves invoquée par l'autorité requérante ne concerne que celles demandées à la Suisse. Etant donné la nature internationale de l'affaire, confirmée par l'autorité requérante lorsqu'elle déclare que des enquêtes pourraient être menées à l'étranger (cf. Faits,

let. A.c supra), il apparaît que ce risque est susceptible de peser sur des preuves situées tant en Malaisie qu'à l'étranger. Dans ces circonstances et conformément à l'avis du Conseil fédéral (cf. consid. 5.5.1 supra), il convient de considérer que le risque de collusion invoqué par l'autorité requérante correspond à une entrave susceptible de compromettre le but de l'assistance administrative au sens de l'art. 21a al. 1 LAAF.

E. 6.1.2.2

L'autorité fiscale malaisienne a également affirmé que l'information de la personne concernée compromettrait la célérité des enquêtes et des poursuites des délits de soustraction fiscale qui portent sur un montant considérable d'impôts (cf. Faits, let. A.c supra). Le poids de cette affirmation est renforcé par le traitement urgent de la demande d'assistance requis par l'autorité requérante (cf. Faits, let. A.b supra). A cet égard, la remise en cause de l'urgence de la demande d'assistance administrative par le recourant, qui ne repose sur aucun élément établi ou concret, ne peut être suivie. Le risque de ralentissement de l'enquête est considéré par le Conseil fédéral comme une entrave susceptible de compromettre l'aboutissement de l'enquête (cf. consid. 5.5.1 supra). Un tel risque, couplé au risque de collusion déjà évoqué - dans la mesure où le contenu des conditions de l'art. 21a al. 1 LAAF se recoupe en grande partie (cf. consid. 5.5.1 supra) - doit dès lors être considéré comme de nature à compromettre l'enquête de l'autorité requérante au sens de l'art. 21a al. 1 LAAF.

E. 6.1.2.3

Quant à la vraisemblance des déclarations de l'Etat requérant celle-ci est donnée de par la nature exceptionnelle de l'affaire en cause telle qu'elle ressort de l'état de fait présenté par l'autorité fiscale malaisienne. L'Etat requérant a ainsi exposé de façon concrète qu'il s'agit d'une affaire de corruption aux ramifications mondiales concernant des personnes politiquement exposés notamment en Malaisie (...) et portant sur des (...) de dollars (cf. Faits, let. A.b, A.c et A.e supra). Dans ce contexte, le risque d'entrave tant au but de l'assistance qu'à l'aboutissement de l'enquête apparaît très élevé. A cela s'ajoute que les circonstances de cette affaire ainsi que le rôle présumé du (...) dans celle-ci sont notoires (cf. sur cette notion, arrêt du TF 2C_569/2018 du 27 mai 2019 consid. 3.2 ; pour ne citer que les sources officielles publiées au moment de la décision de l'AFC : Office fédérale de la justice, Rapport d'activités 2016, Entraide judiciaire internationale, p. 14 ; The United States Department of Justice, communiqué de presse du 30 octobre 2019, United States Reaches Settlement to Recover More Than \$700 Million in Assets Allegedly Traceable to Corruption Involving Malaysian Sovereign Wealth Fund, <<https://www.justice.gov/opa/pr/united-states-reaches-settlement-recover-more-700-million-assets-allegedly-traceable>> ; FINMA, Communiqué de presse du 2 février 2017, « La FINMA sanctionne Coutts au sujet de 1MDB », <<https://www.finma.ch/fr/news/2017/02/20170202-mm-coutts/>> ; FINMA, Communiqué de presse du 11 octobre 2016, Falcon sanctionné pour ses manquements en lien avec 1MDB, <<https://www.finma.ch/fr/news/2016/10/20161011-mm-falcon/>>; FINMA, Communiqué de presse du 24 mai 2016, BSI a gravement enfreint les dispositions relatives au blanchiment d'argent, <<https://www.finma.ch/fr/news/2016/05/20160524-mm-bsi/> , toutes ces ressources internet ont été consultées le 17.06.2022). Le pronostic selon lequel la transmission des informations conduira à l'échec de l'enquête ou du but de l'entraide administrative apparaît ainsi en l'espèce plus que simplement défendable. Dans ces circonstances et compte tenu du principe de la confiance (cf. consid. 5.2 supra), il se justifie de retenir le caractère «

vraisemblable » au sens de l'art. 21a LAAF des déclarations de l'autorité requérante.

E. 6.1.3

S'agissant du reproche du recourant d'avoir été informé par l'AFC de la procédure plus d'une année après la transmission des renseignements à l'autorité fiscale malaisienne, le Tribunal estime que l'AFC a fait preuve de la diligence requise en s'informant régulièrement et à de nombreuses reprises auprès de l'autorité requérante de la présence d'entraves de nature à justifier le report de l'information du recourant postérieurement à sa décision finale du 25 février 2020 (cf. Faits, let. C.a, C.d et C.e supra). C'est à bon droit qu'elle a agi de la sorte, conformément au dispositif de sa décision du 25 février 2020 (cf. Faits, let. C.a supra), car elle n'était pas en mesure de juger elle-même de l'état d'avancement de la procédure menée en Malaisie à l'encontre du recourant ainsi que de l'existence du risque d'entrave. On ne saurait dans ces circonstances reprocher à l'AFC la durée de l'enquête diligentée en Malaisie. Le même constat s'impose pour la période postérieure au 14 janvier 2021, date de la confirmation de l'autorité requérante de la disparition du risque d'entrave (cf. Faits, let. C.e supra). Ainsi, l'AFC a tenté en vain d'informer le recourant par l'intermédiaire des détenteurs d'informations en mars 2021 (cf. Faits, let. C.f et C.g supra), puis a procédé elle-même à l'information du recourant en mai 2021 (cf. Faits, let. C.i supra) à l'adresse en Malaisie de celui-ci, indiquée par l'autorité requérante, forte de l'autorisation de celle-ci obtenue en avril 2021 (cf. Faits, let. C.h supra). Le délai d'environ quatre mois entre la confirmation par l'autorité requérante de la disparition du risque d'entrave et l'envoi du courrier d'information au recourant n'apparaît pas, dans ces circonstances, disproportionné.

E. 6.1.4

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation des conditions d'application de l'art. 21a al. 1 LAAF par l'AFC. Par ailleurs, la durée du report de l'information du recourant n'apparaît pas disproportionnée compte tenu des circonstances du cas d'espèce. Le grief du recourant à cet égard doit par conséquent être rejeté.

E. 6.2.1

Dans un deuxième grief, le recourant fait valoir que l'AFC aurait transmis à l'autorité requérante certaines informations qui ne seraient pas couvertes par le champ d'application temporel de la MAC, antérieurement au 1er janvier 2014.

E. 6.2.2

En l'espèce, le Tribunal constate que le recourant, à l'appui de son grief, se réfère principalement à des pièces du dossier portant sur les informations brutes telles qu'elles ont été transmises par les détenteurs d'informations à l'AFC (pièces 9, 13 et 18 du dossier). Ces pièces ne correspondent cependant pas à celles qui ont été effectivement transmises à l'autorité requérante le 25 février 2020 par l'AFC (pièce 28 du dossier), après que celle-ci avait analysé et, le cas échéant, caviardé les informations non pertinentes d'un point de vue temporel. Ainsi, contrairement à ce qu'affirme le recourant, aucun relevé du compte bancaire de F._____ auprès de K._____ concernant les périodes de (...) à (...) et (...) n'a été remis à l'autorité requérante. Le même constat s'impose pour le résumé des transactions effectuées entre avril et mai 2013 s'agissant de la relation bancaire de G._____ auprès de L._____ et la demande de crédit de (...) concernant cette même relation.

E. 6.2.3

Il ressort de la pièce 28 du dossier que l'AFC a bien transmis à l'autorité requérante des informations à partir du 1er janvier 2014, en particulier des évaluations de portefeuille au 31 décembre 2013 ou des transferts de fonds ayant eu lieu à cette date, conformément à la jurisprudence qui admet que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

E. 6.2.4

Le recourant avance par ailleurs que la transmission du contrat du (...) entre H. _____ et O. _____ portant sur la vente d'actions d'une société tierce (fichier 14 de la pièce 28) violerait le champ d'application temporel de la MAC. En l'espèce, le contrat en cause a été conclu avant le 1er janvier 2014 mais ses effets perdurent au-delà de cette date. Un tel acte ne peut être transmis que si ses effets juridiques fiscalement déterminants perdurent postérieurement à sa conclusion et entrent ainsi dans le champ d'application temporel de la Convention applicable (arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 2.2, en particulier consid. 2.2.7 et 2.2.8). La transmission de ce contrat, qui est effectivement antérieur au 1er janvier 2014 et dont l'AFC a caviardé les dates, apparaît vraisemblablement pertinente dès lors qu'il prévoit des obligations de paiement à la charge d'H. _____ devant notamment être accomplies le 24 février 2014 (cf. ch. 3.2 du contrat du [...]). Cette situation s'apparente à un état de fait durable, dans lequel les informations requises trouvent leur origine antérieurement au 1er janvier 2014 et continuent de produire des effets après cette date. Dans de telles circonstances, on ne saurait suivre le point de vue du recourant, sauf à restreindre de façon indue l'échange de renseignements prévu par la MAC.

E. 6.2.5

Quant au fichier 30 de la pièce 28 qui contient selon le recourant un échange de courriels dont la postériorité au 1er janvier 2014 ne peut être vérifiée. Ce fichier fait partie de la documentation KYC de la relation bancaire au nom de H. _____ auprès de K. _____. La jurisprudence admet que l'ensemble de la documentation KYC puisse être transmis (cf. arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.2 et arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4 et A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 6.2). Dans la mesure où la documentation KYC est destinée à évoluer au fil du temps, les effets juridiques de cette documentation perdurent après l'établissement de celle-ci (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4). En l'espèce, les effets de la documentation KYC qui aurait été établie par K. _____ avant le 1er janvier 2014 perdureraient après cette date. La transmission de ces documents ne viole dès lors pas le champ d'application temporel de la MAC.

E. 6.2.6

Pour le surplus, il n'appartient pas au Tribunal de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité d'exécution de l'assistance administrative (art. 2 LAAF). Ainsi, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

E. 6.2.7

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du champ d'application temporel de la MAC par l'AFC. Le grief du recourant à cet égard doit par conséquent être rejeté.

E. 6.3.1

Dans un troisième et dernier grief, le recourant avance que l'autorité requérante aurait fait preuve de mauvaise foi en indiquant que le recourant serait résident fiscal malaisien, alors qu'elle aurait admis, par courrier du (...), la fin de l'assujettissement de celui-ci à l'impôt sur le revenu en Malaisie. Le recourant soutient que, s'il avait pu faire valoir cet élément avant la transmission des renseignements, l'AFC ne serait pas entrée en matière sur la requête d'assistance administrative de l'autorité fiscale malaisienne.

E. 6.3.2

En l'espèce, il convient de relever au préalable que la demande de l'autorité requérante ne peut être qualifiée d'incomplète et d'erronée du seul fait de la résidence fiscale alléguée du recourant dans un Etat autre que la Malaisie durant la période concernée. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.4.1 supra).

E. 6.3.3

Ensuite, la contestation par le recourant de sa résidence fiscale en Malaisie et donc de son assujettissement fiscal constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 5.4.1 supra). La pièce intitulée « Income Tax Clearance Letter », datée du (...), produite par le recourant n'est pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elle n'exclut en rien l'existence possible d'une résidence fiscale en Malaisie depuis la date du (...). Il appartient au recourant de produire cette pièce, voire plus généralement de faire valoir ses griefs de fond relatifs à sa résidence fiscale devant les juridictions malaisiennes (cf. consid. 5.4.1 supra ; cf. également Message modification LAAF, FF 2013 7501, 7510).

E. 6.3.4

Il ressort enfin de la demande d'assistance en cause que l'autorité requérante considère que le recourant est résident fiscal malaisien en se fondant implicitement sur la nationalité malaisienne, la qualité de contribuable malaisien et l'adresse de celui-ci en Malaisie. Cette revendication de résidence fiscale n'a pas à être remise en cause, ni sous l'angle de la bonne foi de l'Etat requérant, ni sous l'angle de la pertinence vraisemblable. En effet, la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 18 par. 1 MAC (cf. consid. 4.3 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence applicable en cas de résidence fiscale potentiellement concurrente dans un Etat tiers autre que la Suisse, ces informations suffisent à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause et à attester la bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.4.2 supra). Dans ces circonstances, il n'appartient pas à l'AFC d'exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard et encore moins de refuser d'entrer en matière sur la requête malaisienne.

E. 6.3.5

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité requérante. Le grief du recourant à cet égard doit par conséquent être rejeté.

E. 7

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, dans la mesure de sa recevabilité.

E. 8

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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

E. 9

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. 10

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.