

# **BVGer A-232/2020 vom 21. Februar 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-02-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-232\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-232_2020)

FR: TAF A-232/2020 du 21 février 2022

IT: TAF A-232/2020 del 21 febbraio 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 (...) 2018, 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. 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 (arrêt du TF 2C\_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

### **E. 1.4**

En l'espèce, la recourante 1 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**

S'agissant des recourantes 3, 4, 5, 6 et 7, l'AFC les a informées, par l'intermédiaire de H. \_\_\_\_\_ et par publications dans la feuille fédérale, de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF. Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure a notifié

la décision finale du 10 décembre 2019 aux recourantes 3, 4, 5, 6 et 7, en qualité de personnes habilitées à recourir, par l'entremise de leur mandataire commun. Chacune des recourantes 3, 4, 5, 6 et 7 disposent, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, le Tribunal reconnaît que les recourantes 3, 4, 5, 6 et 7 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

### **E. 1.6**

S'agissant de la recourante 2, se pose la question de la capacité d'être partie et de la capacité d'ester en justice de celle-ci en lien avec sa radiation alléguée du registre du commerce chypriote le (...) 2019.

#### **E. 1.6.1**

La capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice sont toutes deux des conditions de recevabilité du recours (Marantelli-Sonanini/Huber, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n° 6 ad art. 48 PA). A cet égard, la fin d'une société se divise en trois étapes: la dissolution de la société, la liquidation et la disparition, qui emporte cessation de l'existence de la société, avec la perte de son éventuelle personnalité juridique ; la disparition se produit à la fin de la liquidation (arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.4 avec réf.). Une société radiée du registre du commerce perd dès lors sa personnalité juridique et ainsi sa capacité d'ester en justice (arrêt du TAF A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 1.3.1).

#### **E. 1.6.2**

Le Tribunal considère qu'il est établi que la recourante 2 a été radiée le (...) 2019. Les pièces produites par les recourantes à ce propos, en particulier un certificat daté du 5 février 2020 du registre chypriote des sociétés, sont jugées concluantes. Cet élément suffit au Tribunal pour déclarer le recours irrecevable, en tant qu'il a été formé au nom de la recourante 2, faute pour celle-ci de disposer de la capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice.

#### **E. 1.6.3**

Dans ces circonstances, il convient d'examiner si, comme l'affirment en substance les recourantes, la qualité pour recourir pour le compte de la recourante 2 doit être reconnue à la recourante 5, s'agissant de la documentation bancaire concernant la recourante 2 devant être transmise à l'autorité fiscale russe. Maître Hovagemyan a expliqué dans sa détermination du 13 juillet 2020 que la recourante 2 n'avait aucune existence propre ni aucun patrimoine propre et était détenue à 100% par la recourante 5, société dont le bénéficiaire économique - Monsieur I.\_\_\_\_\_, aussi orthographié J.\_\_\_\_\_ - est identique au bénéficiaire économique de la recourante 2. Pour lui, la recourante 5 a - en sa qualité de bénéficiaire économique et ayant droit de la recourante 2 - participé à la procédure menée par l'autorité inférieure, a reçu notification de la décision finale et a valablement recouru auprès du TAF contre cette décision, sauvegardant ainsi ses droits propres et ceux de la société qu'elle détenait encore en début de procédure, s'opposant à la transmission d'informations concernant l'une comme l'autre. Dans sa jurisprudence constante sur la qualité pour recourir en matière d'entraide internationale en matière pénale et d'assistance administrative internationale en matière boursière - applicable en matière fiscale (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.2) -, le Tribunal fédéral a accordé cette qualité au titulaire d'un compte bancaire sur lequel des renseignements doivent être fournis, mais pas à l'ayant droit économique de ce compte. Une exception existe cependant lorsque le seul

détenteur du compte en banque était une personne morale qui a été dissoute et ne peut plus recourir et lorsqu'en plus il n'existe aucun indice que la liquidation de cette société n'est qu'un prétexte ou constitue un abus de droit (ATF 139 II 404 consid. 2.1.1, 137 IV 134 consid. 5.2.1). En l'espèce, le Tribunal constate que la recourante 2 était seule détentrice du compte bancaire sur lequel des renseignements doivent être fournis, qu'il n'existe aucun indice que la liquidation de la recourante 2 n'est qu'un prétexte ou constitue un abus de droit et qu'un lien étroit d'ordre personnel et économique unissait la recourante 2 à la recourante 5 (identité de l'ayant droit économique des deux personnes morales, actionnariat unique de la recourante 2 par la recourante 5 et identité du directeur de la recourante 2 et 5). Dans ces circonstances, le Tribunal retient, conformément à la jurisprudence susmentionnée, que la recourante 5, dans la mesure où l'ayant droit économique de celle-ci est identique à celui de la recourante 2, dispose de la qualité pour recourir non seulement en son nom mais également pour le compte de la recourante 2 s'agissant de la documentation bancaire concernant la recourante 2 devant être transmise à l'autorité fiscale russe.

### **E. 1.7**

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. 1.8**

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours (les recourantes 1, 3, 4, 5, 6 et 7 seront désignées désormais toutes ensemble ci-après comme les recourantes).

### **E. 2.1**

Les recourantes 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*, 8e éd., 2020, 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 recourantes, en substance, invoquent l'irrecevabilité de la demande d'assistance et se plaignent que l'AFC aurait violé leur droit d'être entendu. Elles invoquent également des violations du principe de la bonne foi, de la norme de la pertinence vraisemblable et du principe de la subsidiarité. Elles requièrent enfin le caviardage du nom de plusieurs personnes dans la documentation devant être transmise à l'autorité fiscale russe. Le Tribunal traitera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il examinera ensuite la recevabilité formelle de la demande d'assistance (consid. 4 infra) ainsi que le grief relatif à la violation du droit

d'être entendu (consid. 5 infra) qui est de nature formelle. Le Tribunal traitera ensuite de manière conjointe les violations alléguées du principe de la bonne foi et de la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 6 infra) puis la violation alléguée du principe de la subsidiarité (consid. 7 infra) et enfin le grief des recourantes tenant à l'absence de caviardage de la part de l'AFC de noms de tiers (consid. 8 infra).

### **E. 3.1**

L'assistance administrative avec la Russie est régie par l'art. 25a de la CDI CH-RU - celle-ci étant largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation: OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: [www.oecd.org thèmes fiscalité conventions fiscales](http://www.oecd.org/themes/fiscalite/conventions_fiscales)) et par le chiffre 7 du Protocole de cette même convention (ci-après: Protocole CDI CH-RU ; publié également au RS 0.672.966.51). Ces dispositions ont été introduites par les art. VII et X du Protocole du 24 septembre 2011 modifiant la CDI CH-RU et sont en vigueur depuis le 9 novembre 2012 (RO 2012 6647).

### **E. 3.2**

Les impôts auxquels s'applique la Convention sont l'impôt sur le revenu et sur la fortune. En ce qui concerne la Russie, cela comprend, entre autres, (i) l'impôt sur le bénéfice des collectivités, (ii) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, (iii) l'impôt sur le capital des collectivités, (iv) l'impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 al. 1 et 3 CDI CH-RU). Les modifications du 24 septembre 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance déposées à compter du 9 novembre 2012 relatives à des périodes fiscales qui débutent dès le 1er janvier 2013 (art. 11 al. 2 let. c du Protocole du 24 septembre 2011 ; arrêts du TAF A-2304/2018 du 14 août 2019 consid. 2.1, A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 3.1).

### **E. 3.3**

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2016 au (...) 2017, les dispositions susmentionnées sont applicables dans leur ensemble.

### **E. 4.1**

Le Tribunal examinera en premier lieu le grief des recourantes lié à la recevabilité de la demande.

### **E. 4.2**

Les recourantes soutiennent que la demande d'assistance du (...) 2018 serait irrecevable. A l'appui de ce grief, elles avancent que ladite demande n'est pas signée et que la lettre d'accompagnement n'en ferait pas partie. La demande ne comporterait pas les éléments nécessaires prévus à l'article 7 du Protocole CH-RU. Elle serait en outre lacunaire, incohérente et contradictoire quant au but fiscal poursuivi et en raison de l'absence de mention des dispositions légales pertinentes. Elles avancent également que si le but fiscal visé était de requalifier le taux d'imposition anticipé sur les dividendes distribués par la recourante 1, cette question ne relèverait pas de la CDI CH-RU, mais de celle entre la Russie et Chypre.

### **E. 4.3**

Sur le plan formel, l'art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés, y compris de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis, (iv) l'objectif qui fonde la demande, (v) dans la mesure où elles en ont connaissance, le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis. La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec réf.).

#### **E. 4.4**

En l'espèce, il sied de relever que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU. Elle mentionne en effet, l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir la recourante 1, la période visée par la demande, soit les années 2016 et 2017, la description des renseignements demandés, et le nom et l'adresse de la détentrice des renseignements, à savoir H.\_\_\_\_\_. Plus particulièrement, l'objectif fiscal qui fonde la demande, à savoir l'établissement de l'impôt à la source sur les dividendes versés par la recourante 1 aux recourantes 2, 3 et 4 ressort clairement de la demande. S'agissant de l'exigence alléguée d'une signature de la demande, pas plus l'art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU que l'art. 6 LAAF, applicable à titre subsidiaire en cas de silence d'une CDI, n'imposent que la demande soit signée. Par ailleurs, la lettre d'accompagnement de la demande d'assistance, qui elle est signée, fait indubitablement partie de la demande en tant que telle et ne peut être distinguée de celle-ci. La CDI CH-RU est la norme conventionnelle applicable à la présente procédure d'assistance administrative qui concerne la Russie et la Suisse, dans la mesure où les renseignements requis se trouvent en Suisse. La CDI que l'Etat requérant a conclu avec un Etat tiers, en l'occurrence Chypre, ne joue aucun rôle à cet égard et ses dispositions ne doivent pas être mentionnées dans la demande tout comme les autres dispositions légales du droit interne de l'Etat requérant (cf. consid. 4.3 supra).

#### **E. 4.5**

Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité fiscale russe est recevable et conforme à la CDI CH-RU. Elle n'est pas lacunaire, incohérente et contradictoire. Le grief des recourantes à cet égard doit être rejeté.

#### **E. 5.1**

Il y a lieu d'examiner dans les considérants qui suivent le grief de nature formelle tenant à la violation du droit d'être entendu. Seront en particulier examinés les griefs tenant à la motivation de la décision du 10 décembre 2019, au caviardage du nom des fonctionnaires de l'autorité fiscale russe et à la notification irrégulière de la décision du 10 décembre 2019 à la recourante 2.

#### **E. 5.2**

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. 5.3**

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 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

### **E. 5.4**

Les requérants avancent tout d'abord que la décision du 10 décembre 2019 ne contiendrait pas de véritable état de fait et ne serait pas motivée à satisfaction de l'art. 29 Cst., en particulier s'agissant du rejet de leur requête du 14 novembre 2019 visant à interpellier une nouvelle fois l'autorité fiscale russe.

#### **E. 5.4.1**

Savoir si l'autorité a, dans un cas particulier, respecté son obligation d'examen et suffisamment pris en considération les allégués des parties est une question qui ressort de la motivation de la décision. L'obligation de motiver figurant à l'art. 35 PA, à l'instar de celle d'examiner les allégués, constitue également un aspect du droit d'être entendu prévu à l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. Häfelin/Haller/Keller/Turnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10e éd. 2020, n° 838). Ce devoir impose à l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire parvienne à la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours soit en mesure d'exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision de manière que l'intéressé se rende compte de la portée de celle-ci et l'attaque en connaissance de cause. Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et de traiter les problèmes pertinents. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents. L'essentiel est que la décision indique clairement les faits qui sont établis et les déductions juridiques qui sont tirées de l'état de fait déterminant (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2 et les réf. cit., 130 II 530 consid. 4.3 ; arrêt du TF 8C\_372/2020 du 19 avril 2021 consid. 3.1 ; ATAF 2013/46 consid. 6.2.3 et 6.2.5 ; arrêts du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 5.1 et A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 5.1). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (cf. ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêts du TF 4A\_266/2020 du 23 septembre 2020 consid. 4.1 et 4A\_135/2019 du 8 juillet 2019 consid. 4.1).

#### **E. 5.4.2**

En l'espèce, l'AFC a exposé les faits dans sa décision du 10 décembre 2019 sur environ neuf pages. Dans ce cadre, elle a évoqué le contenu de la demande d'assistance du (...) 2018, les questions posées par l'autorité requérante et le déroulement de la procédure de première instance. Les faits qu'elle a jugés pertinents, notamment le contenu de son courriel du 25

septembre 2019 ou encore la réponse de l'autorité fiscale russe à cet égard ont été précisées dans ce cadre. Par la suite, dans les considérants en droit de sa décision du 10 décembre 2019, l'AFC a traité des griefs des recourantes soulevés par celles-ci tenant à l'interdiction du déni de justice, aux violations du droit d'être entendu, du principe de la bonne foi, de la condition de la pertinence vraisemblable, du principe de subsidiarité et à la question du caviardage et des informations relatives à des tiers. Dans ce cadre, le contenu des différentes pièces produites par les recourantes a été examiné. Dès lors que l'AFC n'avait pas l'obligation d'exposer et de discuter de manière exhaustive tous les faits et moyens de preuve invoqués par les recourantes dans la procédure de première instance (cf. consid. 5.4.1 supra), le Tribunal constate que l'AFC a établi l'état de fait dans sa décision du 10 décembre 2019 à satisfaction et traité les griefs des requérants. Par ailleurs, la motivation de la décision du 10 décembre 2019 de l'autorité inférieure permet de comprendre les éléments qui ont été retenus et pourquoi ils l'ont été. En particulier, eu égard à la requête des recourantes du 14 novembre 2019 portant sur l'interpellation de l'autorité requérante, il ressort des considérants en droit de la décision attaquée portant sur la partie du respect du droit d'être entendu, de l'interdiction du déni de justice et du respect du principe de la bonne foi et en particulier des références à la jurisprudence du Tribunal fédéral sur le principe de la bonne foi (ATF 142 II 202 et 142 II 161) que l'AFC a estimé, sur le vu de la réponse de l'autorité fiscale russe du (...) 2019, qu'il en ressortait « clairement » que la demande d'assistance administrative était maintenue et qu'il n'était pas nécessaire de demander une nouvelle fois des précisions, voire des compléments à l'autorité fiscale russe, comme l'avait requis les recourantes le 14 novembre 2019. L'AFC a ainsi retenu, certes de manière implicite, que les allégations des recourantes ne permettaient pas de renverser la présomption de bonne foi dont jouissait l'autorité étrangère. C'est à bon droit qu'elle s'est limitée sur ce point dans sa décision du 10 décembre 2019 à l'examen de la question décisive, à savoir l'absence de renversement de la présomption de la bonne foi.

## **E. 5.5**

Les recourantes se plaignent par ailleurs de ne pas avoir eu accès aux noms des fonctionnaires russes, qui ont été caviardés et qu'elles n'ont ainsi pu déterminer, avec leur argumentaire visant à remettre en cause la validité formelle de la demande d'assistance, si la demande d'assistance et/ou son maintien ont été décidés par l'autorité fiscale russe ou si ces démarches résultent de l'activité d'un fonctionnaire zélé agissant sans pouvoir et sans que l'autorité fiscale russe en soit tenue informée.

### **E. 5.5.1**

En matière d'assistance administrative internationale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces concrétisent le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-7136/2017 du 1er mai 2019 consid. 3.3 et A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2). Les dispositions en question prévoient en particulier que l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande (art. 14 al. 1 LAAF) et que cette dernière peut prendre part à la procédure ainsi que consulter les pièces mais que, dans la mesure où l'autorité étrangère émet des motifs vraisemblables de garder le secret sur certaines pièces du dossier, l'AFC peut lui refuser la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (cf. art. 15 LAAF).

### **E. 5.5.2**

Dans un arrêt du 27 août 2015 et portant sur le droit de consulter le dossier dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, le Tribunal fédéral a jugé, dans ce cas-là, qu'il n'y avait pas d'obligations découlant du droit international de garder secrets les noms et coordonnées du personnel de l'autorité requérante indiqués dans la demande d'assistance administrative (arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 5.3). Le Tribunal fédéral a toutefois alors également rappelé que l'art. 15 LAAF n'a pas une portée autonome mais reproduit le contenu des art. 26 à 33 PA, en tenant compte d'une particularité de la procédure en la matière, soit que ce n'est pas en premier lieu l'AFC mais l'autorité étrangère qui peut avoir des intérêts au maintien du secret. Cette dernière pouvant dès lors s'opposer à la consultation du dossier (voir arrêt précité consid. 4.3). En outre, il a été retenu que tout comme par devant la juridiction de première instance, l'accès au dossier dans le cadre d'une procédure de recours peut être limité sur la base de l'art. 27 PA ; ce de manière restrictive (arrêt précité consid. 5.1).

### **E. 5.5.3**

L'application de l'art. 27 PA dépend fondamentalement d'une pesée d'intérêts que le juge doit opérer en fonction des circonstances du cas particulier (décisions incidentes du TAF A-5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.3 et A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2). A cet égard, dans un arrêt du 29 mai 2019, le TF a indiqué que le maintien de bonnes relations internationales peut constituer un intérêt public important au sens de l'art. 27 al. 1 let. a PA (arrêt du TF 2C\_443/2019 du 29 mai 2019 consid. 4.2 et les réf. citées).

### **E. 5.5.4**

S'il n'existe en principe pas d'obligations découlant du droit international de garder secrètes les données du personnel de l'Etat requérant indiquées dans une demande d'assistance, il n'est cependant pas exclu que la pesée des intérêts en présence puisse aboutir à une solution contraire (arrêt du TAF A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 3.3.2).

### **E. 5.5.5**

En l'espèce, par courriel du (...) 2019, l'autorité requérante a donné son accord à la transmission des pièces du dossier à la condition que les données des employés russes participant à la procédure d'assistance administrative soient caviardées dans la demande et la correspondance qui s'y rapporte. Elle a fait valoir à cet égard sa législation interne en matière de protection des données qui interdit la divulgation de données personnelles. Dans sa réponse du 6 mars 2020, l'AFC a indiqué connaître l'identité des fonctionnaires russes qui sont intervenus dans la procédure d'assistance et qui selon elle sont habilités à déposer des requêtes et échanger des correspondances avec elle.

### **E. 5.5.6**

Le Tribunal estime que, compte tenu de l'intérêt public russe à la conservation de l'anonymat de ses fonctionnaires, du principe de la confiance qui impose à la Suisse de se fier en principe aux indications fournies par la Russie (cf. consid. 6.2 s. infra), de l'intérêt public de la Confédération à maintenir de bonnes relations internationales (cf. consid. 5.5.3 supra) ainsi que du fait que ces intérêts seraient mis en péril par la divulgation de l'identité des fonctionnaires russes impliqués, l'autorité inférieure a, à bon droit, refusé l'accès aux données requises par les recourantes. Contrairement aux allégations des recourantes, on ne voit pas dans quelle mesure la connaissance de l'identité des fonctionnaires russes impliqués permettrait de remettre en cause la validité de la demande d'assistance, dans la mesure où, mis à part la réserve du caviardage des données concernant les fonctionnaires russes, les

recourantes ont eu accès à l'intégralité des pièces du dossier de l'autorité inférieure et ainsi à la teneur essentielle de celles-ci. Le grief des recourantes à cet égard doit dès lors être rejeté.

### **E. 5.6**

Postérieurement au dépôt de leur recours, les recourantes ont fait valoir que la recourante 2 avait cessé d'exister le (...) 2019. Elles en ont tiré la conséquence que la décision entreprise n'avait pas pu lui être valablement notifiée et que la transmission des documents concernant la recourante 2 ne pouvait dès lors avoir lieu. Selon elles, la décision entreprise serait donc frappée de nullité absolue en ce qui concerne la recourante 2.

#### **E. 5.6.1**

D'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. ATF 139 II 243 consid. 11.2, 138 II 501 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.1 et 122 I 97 consid. 3aa ; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2). Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision; en revanche, de graves vices de procédure ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (cf. ATF 139 II 243 consid. 11.2, 138 II 501 consid. 3.1 et 132 II 342 consid. 2.1 ; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2). Lorsqu'une décision est entachée de vices de forme, en particulier de notification, celle-ci est en principe considérée comme irrégulière. Des irrégularités graves de notification peuvent entraîner la nullité d'une décision, à défaut celle-ci est simplement annulable (Uhlmann/Schilling-Schwank, in : Praxiskommentar VwVG, 2e éd. 2016, n° 3 ss ad art. 38 PA ; Häfelin/Müller/Uhlmann, op. cit., n° 1078 ss). Conformément à un principe général du droit administratif, la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA ; cf. ATF 144 II 401 consid. 3.1 et les réf. citées). La jurisprudence n'attache ainsi pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification ; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 132 I 249 consid. 6). Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a subi un préjudice du fait de l'irrégularité de la notification (cf. ATF 144 II 401 consid. 3.1, 122 I 97 consid. 3aa ; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2). Si la partie n'a subi aucun préjudice en raison de la notification irrégulière, celle-ci reste sans conséquence (arrêts du TAF A-2784/2010 consid. 2.1 et A-3817/2008 du 20 juillet 2010 consid. 1.3.2 ; Uhlmann/Schilling-Schwank, op. cit., n° 7 ad art. 38 PA).

#### **E. 5.6.2**

En l'occurrence, la recourante 2 a perdu sa capacité d'agir au cours de la procédure de première instance en raison de sa radiation du registre du commerce chypriote le (...) 2019. Il s'agirait selon le mandataire des recourantes d'une radiation volontaire sans liquidation. Les organes de la recourante 2 avaient auparavant décidé le (...) 2018 de la dissolution de la société. La recourante 2 ne s'est ainsi pas vu notifier valablement la décision finale de l'AFC du 10 décembre 2019.

#### **E. 5.6.3**

Au préalable, le Tribunal constate que la recourante 2 n'a subi aucun préjudice du fait de l'irrégularité de la notification de la décision finale de l'AFC. N'ayant pas fait l'objet d'une liquidation, elle a été informée de la procédure d'assistance administrative et a pu participer à la plus grande partie de celle-ci, par l'intermédiaire de son mandataire, jusqu'à sa radiation

du registre du commerce chypriote. La recourante 2 a ensuite interjeté un recours dans le délai légal à l'encontre de la décision de l'AFC, le mandataire des recourantes n'ayant découvert la radiation de la recourante 2 que postérieurement au dépôt du recours. Même si le recours interjeté au nom de la recourante 2 a été déclaré irrecevable dans la présente cause (cf. consid. 1.6.2 supra), le Tribunal a reconnu à la recourante 5 la qualité pour agir en lieu et place de la recourante 2 (cf. consid. 1.6.3 supra). Il est ainsi tenu compte dans la présente procédure des griefs formulés par la recourante 5 concernant la recourante 2 et les intérêts de l'ayant droit économique de celle-ci sont suffisamment protégés. Dans ces circonstances, quand bien même la recourante 2 ne s'est pas vue notifier la décision finale de l'AFC en bonne et due forme, il faut néanmoins admettre qu'elle n'en a subi aucun préjudice. Dès lors, le Tribunal ne saurait constater la nullité de la décision de l'AFC du 10 décembre 2019 à l'égard de la recourante 2.

#### **E. 5.6.4**

Il reste encore à examiner si la décision de l'AFC doit être annulée en ce qui concerne la recourante 2. Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la jurisprudence a validé la pratique de l'AFC de ne pas notifier de décision finale à une société radiée du registre du commerce dès l'ouverture de la procédure, faute de capacité d'agir de celle-ci. La même solution s'applique à une société qui se trouve en liquidation, dès lors que les informations devant être transmises la concernant n'ont pas de contre-valeur matérielle (ATAF 2017 III/1 consid. 1.2.4 ; arrêt du TAF A-4044/2015 du 16 février 2016 consid. 1.3.6). La particularité du cas d'espèce réside cependant dans le fait que la recourante 2 a perdu sa capacité d'agir au cours de la procédure de première instance, que les recourantes et l'autorité inférieure ne s'en sont pas aperçues et qu'une décision a été tout de même été notifiée à la recourante 2 par l'AFC.

#### **E. 5.6.5**

Jurisprudence et doctrine admettent qu'une décision rendue à l'égard d'une partie dont la qualité pour recourir fait déjà défaut dans la procédure précédente doit généralement être annulée (ATAF 2017 III/1 consid. 1.2 ; Marantelli-Sonanini/Huber, op. cit., n° 7 ad art. 48 PA avec réf.). Dès lors, dans la mesure où la décision finale de l'AFC a été notifiée à la recourante 2, à savoir une entité qui n'avait plus d'existence à ce moment, il convient, dans les circonstances du cas d'espèce, de prononcer l'annulation partielle de la décision finale de l'AFC du 10 décembre 2019, uniquement en ce qu'elle concerne la recourante 2. L'objet du présent litige ne s'y oppose pas. Le recours doit donc être admis sur ce point. Cette annulation partielle ne signifie pas que les documents concernant la recourante 2 ne peuvent pas être transmis à l'autorité requérante. En effet, dans la mesure où la procédure d'assistance administrative est une procédure d'entraide qui vise à favoriser l'application du droit étranger, elle ne doit donc pas dépendre de la capacité d'être partie et d'ester en justice telle qu'elle est définie en droit suisse. Le seul élément déterminant ici est de savoir si les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour l'appréciation, par l'État étranger, de la situation fiscale de l'entité juridique au sujet de laquelle une assistance administrative est demandée (cf. FF 2019 277, 329). La transmission des documents concernant la recourante 2 sera ainsi examinée sous l'angle de la pertinence vraisemblable par la suite (cf. consid. 6.10 s. infra).

#### **E. 5.7**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne constate pas de violation du droit d'être entendu par l'AFC.

## **E. 6**

Les griefs des recourantes liés aux violations des principes de bonne foi et de la pertinence vraisemblable seront examinés conjointement à la suite.

### **E. 6.1**

Les recourantes soutiennent en substance que l'autorité requérante ne serait pas de bonne foi dans la mesure où elle maintiendrait la demande d'assistance alors qu'aucune procédure à l'encontre de la recourante 1 ne serait, selon elles, en cours en Russie. La réponse de l'autorité requérante du (...) 2019 à la question de savoir si la requête du (...) 2018 est maintenue ne serait pas suffisamment claire. La condition de la pertinence vraisemblable aurait disparu depuis le dépôt de la demande d'assistance. L'AFC aurait empêché les recourantes d'apporter les preuves permettant de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante en ne l'interpellant pas une troisième fois. S'agissant des recourantes 2 et 3, l'autorité requérante disposerait de toutes les informations nécessaires et sa demande constituerait une « Fishing expedition » prohibée. L'investigation de l'autorité requérante serait close suite à un accord avec la recourante 1 qui aurait payé volontairement, le 29 octobre 2018, l'impôt sur les dividendes à un taux de 15 %, soit au taux maximum. La demande du (...) 2018 dans laquelle sont requises des informations afin de réévaluer le taux de l'impôt anticipé ne remplirait pas la condition de la pertinence vraisemblable : quelles que soient les informations qui seraient fournies par la Suisse, l'autorité fiscale russe ne pourrait aller au-delà du taux maximum qui a été appliqué et payé pour les années 2016 et 2017. S'agissant de la recourante 4, l'autorité fiscale russe disposerait de toutes les informations nécessaires pour évaluer le taux de l'impôt anticipé et sa demande constituerait une « Fishing expedition » prohibée.

### **E. 6.2**

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 de contradictions 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. 6.3**

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. 6.4**

Aux termes de l'art. 25a par. 1 CDI CH-RU, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec réf.). 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 avec réf.). 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. 6.5**

Une demande d'assistance administrative peut servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; ATF 143 II 185 consid. 4.2 et arrêt du TAF A-3049/2019 du 8 septembre 2020, consid. 7.1.2.2).

#### **E. 6.6**

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. 6.2 s. 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). L'Etat requis ne peut ainsi avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus (ATF 144 II 206 consid. 4.3).

#### **E. 6.7**

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 vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

#### **E. 6.8**

Le Tribunal fédéral a retenu que la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (cf. art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU, comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), 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. 6.9**

En l'espèce, le Tribunal constate que l'autorité fiscale russe a, sur requête de l'AFC mentionnant en substance le contenu des pièces produites par les recourantes, indiqué expressément par courriel du (...) 2019 à l'AFC qu'elle maintenait sa demande d'assistance en raison d'une « pre-audit tax analysis » en cours. Les différentes pièces produites par les recourantes n'apportent pas la preuve de la clôture de la procédure de taxation de la recourante 1 et du prononcé de la taxation définitive de celle-ci. Il ne peut être question ici d'éléments établis et concrets de nature à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Cela d'autant plus que le Tribunal fédéral a déjà jugé que la contestation par le contribuable de l'Etat requérant du caractère pendant de la procédure de contrôle n'est pas de nature à faire apparaître la demande comme contradictoire ni à remettre en cause la pertinence vraisemblable de la demande et la bonne foi de l'autorité requérante (arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6). Dans ces conditions, la bonne foi de l'autorité fiscale russe ne peut être remise en cause. C'est ainsi à bon droit que l'AFC, après avoir vérifié que les renseignements demandés étaient bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'autorité requérante, s'est estimée liée par la déclaration de l'autorité fiscale russe du (...) 2019.

#### **E. 6.10**

S'agissant du principe de la pertinence vraisemblable, il apparaît tout d'abord en l'espèce, que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU (cf. consid. 4.4 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 6.7 supra). Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 6.4 supra). Les informations demandées par l'autorité fiscale russe portent sur les documents d'ouvertures de comptes à la banque H.\_\_\_\_\_ des recourantes 2, 3 et 4, les bénéficiaires économiques de ces comptes en banque, les relevés de comptes confirmant la réception des dividendes et le transfert de ces dividendes à toute personne ou société pour les années 2016 et 2017, ainsi que sur les relevés bancaires des comptes d'autres destinataires des dividendes versés par les recourantes 2, 3 et 4 et le transfert ultérieur de

ces fonds à toute personne et société. Ces informations visent à déterminer les bénéficiaires effectifs des dividendes versés par la recourante 1 et sont propres à atteindre le but fiscal visé qui est de déterminer l'impôt à la source sur les dividendes dû par la recourante 1 en 2016 et en 2017. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demandes d'assistance de l'autorité fiscale russe et les documents requis de sorte que la transmission des documents demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ». En outre, la déclaration de l'autorité fiscale russe du (...) 2019 portant sur le maintien de la demande d'assistance exclut que la condition de la pertinence vraisemblable ait disparu au cours de la procédure d'assistance administrative.

#### **E. 6.11**

Au surplus, il n'appartient pas à l'Etat requis - et par conséquent, au Tribunal -, dont la compétence se limite à un strict contrôle de plausibilité, de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant, ni de se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours ou sur des aspects de celle-ci, ni sur le comportement des autorités russes à l'égard du recourant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6 avec réf.). Tout grief et moyens de preuves à ce propos doivent être soulevés devant le juge de l'Etat requérant.

#### **E. 6.12**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation des principes de la bonne foi et de la condition de la pertinence vraisemblable.

#### **E. 7.1**

Les recourantes soutiennent que l'AFC aurait méconnu le fait intervenu postérieurement au dépôt de la demande d'assistance que l'autorité fiscale russe n'aurait pas ou plus aucun reproche à formuler à l'encontre de la recourante 1. Le fait que l'autorité requérante aurait, au cours de la procédure d'assistance administrative, clos toutes les procédures en cours et aurait taxé la recourante 1, constituerait la preuve que l'autorité requérante n'aurait pas épuisé tous les moyens selon son droit national. L'autorité fiscale russe disposait de toutes les informations nécessaires au sujet des sociétés récipiendaires et de leurs bénéficiaires économiques afin d'accorder ou nier le bénéfice de la CDI avec Chypre. S'agissant de la recourante 4, l'autorité requérante aurait également violé le principe de subsidiarité. Ni l'investigation menée par l'autorité fiscale russe sur la période de 2013 à 2015 ni celle pour la période de 2016 à 2017 ne la concernerait à proprement parler. A l'appui de cette dernière allégation, les recourantes se fondent sur deux pièces qu'elles ont produites dans lesquelles n'est pas mentionnée la recourante 4, à savoir une sommation du (...) 2018 de l'autorité fiscale russe adressée à la recourante 1 et une confirmation de l'autorité russe du (...) 2019 à la suite d'une réunion consécutive à cette sommation qu'un accord a été conclu entre la recourante 1 et l'autorité fiscale russe pour le paiement d'un impôt de 15% sur les dividendes versés aux recourantes 2 et 3.

#### **E. 7.2**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II

206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

### **E. 7.3**

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 6.4 supra ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

### **E. 7.4**

Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3, A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2, A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité (arrêt du TF 2C\_904\_2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

### **E. 7.5**

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute 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) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

### **E. 7.6**

En l'espèce, dans le courrier d'accompagnement de sa demande d'assistance du (...) 2018, l'autorité requérante a déclaré que tous les moyens habituels d'obtention d'informations prévus par sa procédure interne avaient été épuisés (cf. let. A.c supra). Dans la mesure où elle doit s'interpréter à l'aune de la confiance mutuelle qui s'impose entre les Etats en droit international public, cette déclaration du respect du principe de subsidiarité lie l'Etat requis (cf. consid. 6.2 s. supra). Par conséquent, le principe de subsidiarité invoqué par les recourantes doit être considéré comme respecté à moins que la déclaration susmentionnée puisse être considérée comme invalide dès le départ en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. arrêt du TF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 7.2). Tel n'est pas le cas en l'espèce. En effet, les allégations des recourantes ne sont manifestement pas de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'état requérant quant au respect du principe de subsidiarité. Ainsi, il n'est pas établi que l'autorité fiscale russe disposerait de toutes les informations nécessaires au sujet des sociétés récipiendaires et de leurs bénéficiaires économiques et donc de l'éventuelle application de la CDI entre la Russie et Chypre. Et même si tel était le cas, l'autorité fiscale russe serait en droit de requérir par le biais de la procédure d'assistance administrative les informations en cause pour vérifier si celles déjà obtenues sont correctes ou crédibles (cf. consid. 6.5 supra). Quant aux pièces concernant la recourante 1, elles ne prouvent pas que la procédure de taxation est close pour les années 2016 et 2017 et qu'aucune pre-audit analysis pour les années 2016 et 2017 n'est en cours. De la même façon, on ne voit pas de quelle manière la sommation du (...) 2018 de l'autorité fiscale russe adressée à la recourante 1 et la confirmation de l'autorité russe du (...) 2019 démontreraient que l'autorité fiscale russe n'aurait pas respecté le principe de subsidiarité à l'égard de la recourante 4. Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité fiscale russe.

### **E. 8.1**

Le Tribunal examinera dans les considérants qui suivent le grief des recourantes tenant à l'absence de caviardage de la part de l'AFC des noms de tiers.

### **E. 8.2**

Selon les recourantes, les documents d'ouverture de compte figurant dans les Enclosures 1, 2 et 3 pour les comptes bancaires détenus par les recourantes 2, 3 et 4 doivent être caviardés. La seule information qui pourrait être transmise est que des comptes ont été ouverts et donc existent, toute autre information devrait être caviardée. En particulier, les dates, les personnes ayant ouvert les comptes bancaires, les fondés de procuration, les pouvoirs de signature devraient être caviardés. En outre, les documents montrant l'identité des bénéficiaires économiques des recourantes 2, 3 et 4 doivent être également caviardés.

L'Enclosure 4 qui montre que le bénéficiaire économique ultime de la recourante 2 est le bénéficiaire économique de la recourante 5, soit Monsieur I. \_\_\_\_\_, aussi orthographié J. \_\_\_\_\_, doit être entièrement caviardé. Il suffirait à l'autorité fiscale russe de savoir que le bénéficiaire économique de celle-ci est la recourante 5 pour prouver que la recourante 2 ne serait qu'une société de transit de dividendes. Il serait également nécessaire de caviarder entièrement l'Enclosure 5 qui montre que le bénéficiaire économique ultime de la recourante 3 est le bénéficiaire économique de la recourante 6, soit Monsieur K. \_\_\_\_\_. Il suffirait à l'autorité fiscale russe de savoir que le bénéficiaire économique de celle-ci est la recourante 6 pour prouver que la recourante 3 ne serait qu'une société de transit. En ce qui concerne les relevés bancaires pour les années 2016 et 2017 des comptes visés pour les recourantes 2, 3 et 4 (Enclosures 7, 8 et 9), ne pourraient être transmis que les preuves de la réception des transferts de dividendes de la recourante 1 aux sociétés susmentionnées. Tous les autres transferts au crédit ou au débit du compte devraient être caviardés. Les relevés bancaires pour les années 2016 et 2017 des comptes des recourantes 5 et 6 (Enclosures 10 et 11) ne devraient pas être transmis sauf à caviarder l'intégralité des transactions, car ces sociétés ne sont pas actionnaires de la recourante 1 et n'ont donc pas reçu de dividendes de sa part. En outre, ces relevés bancaires contiendraient des informations sensibles, sur des tiers non concernés par la demande qui devraient être caviardées. Les relevés bancaires pour les années 2016 et 2017 de la recourante 7 (Enclosure 12) ne devraient pas être transmis à l'autorité fiscale russe. Cette personne n'apparaîtrait pas dans la demande du (...) 2018 et aucun des paiements reçus par la recourante 6 n'aurait été reçu à titre de dividende. La recourante 7 disposerait d'un intérêt prépondérant à ce que des données qui font partie de sa sphère privée ne soient pas communiquées à une autorité étrangère. Elle disposerait à ce titre de la protection de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1).

### **E. 8.3**

Une demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF, qui constitue une *lex specialis* par rapport à la LPD (ATF 143 II 506 consid. 5.2.2 et arrêt du TAF A-5715/2018 du 3 septembre 2019 consid. 4.6.2), prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3, 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance

administrative (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6.). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

#### **E. 8.4**

Dans sa décision du 10 décembre 2019, l'AFC a expliqué que les informations relatives à l'ouverture des comptes, les documents indiquant qui sont les bénéficiaires économiques des recourantes 2, 3 et 4, les relevés de comptes des recourantes 2, 3, 4, 5, 6 et 7 sont des informations vraisemblablement pertinentes, susceptibles de déterminer la constellation des bénéficiaires ultimes des dividendes. En ce qui concerne les tiers non concernés figurant sur les relevés de comptes des recourantes 2, 3, 4, 5 et 6, les documents bancaires objet de la demande d'assistance administrative et en particulier la liste des transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires révèlent les apports et prélèvements enregistrés et sont susceptibles de définir qui est le bénéficiaire effectif final des dividendes versés par la recourante 1. Supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées ainsi que les montants versés ou perçus par ces dernières ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, car ces informations peuvent plausiblement indiquer qui reçoit effectivement les montants des dividendes, en démontrant au vu des transactions si la personne ou société concernée n'est qu'un intermédiaire ou le destinataire final des fonds. Il est véritablement plausible que l'examen des relevés des transactions (réception et transfert de fonds) permette de déterminer qui est le réel bénéficiaire des dividendes versés par la recourante 1.

#### **E. 8.5**

D'après l'analyse des documents et réponses que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante et les explications de l'autorité inférieure, le Tribunal estime que les documents et informations destinés à être transmis à l'autorité fiscale russe tels qu'ils ressortent de la décision de l'AFC du 10 décembre 2019 apparaissent non seulement vraisemblablement pertinents mais également proportionnés afin de répondre à la question fiscale motivant la demande d'assistance, à savoir la détermination du bénéficiaire effectif des dividendes versés par la recourante 1. Dans ces conditions, le grief des recourantes doit être rejeté.

#### **E. 9**

Le chiffre III du dispositif de la décision de l'AFC du 10 décembre 2019 prévoit que : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes russes que les informations citées au chiffre II sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25a par. 2 CDI CH-RU). Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourantes n'ont pas fourni d'élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 6.2 s. supra), aucune raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité n'existe. 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 la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre III de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de la recourante 1 dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 25a CDI CH-RU.

#### **E. 10**

Au vu de ce qui précède, sous réserve du considérant 5.6.5, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours est très partiellement admis dans la mesure où la décision finale de l'AFC du 10 décembre 2019 est partiellement annulée, uniquement en ce qu'elle concerne la recourante 2.

#### **E. 11.1**

En l'espèce, les frais de procédure s'élèvent à 5'000 francs, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure (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]). Dès lors que le recours doit être admis dans une mesure extrêmement marginale (cf. consid. 5.6.5 supra) et rejeté pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité, le gain de cause très partiel des recourantes ne doit pas être pris en compte lors de la répartition des frais. Dans ces circonstances, les recourantes doivent supporter l'intégralité des frais de procédure (art. 63 al. 1 PA). Ceux-ci seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

#### **E. 11.2**

Vu ce qui précède (cf. consid. 11.1 supra), il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario ainsi que art. 7 al. 3 FITAF).

#### **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.