

BVGer A-2655/2020 vom 21. Dezember 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-12-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2655_2020

FR: TAF A-2655/2020 du 21 décembre 2021

IT: TAF A-2655/2020 del 21 dicembre 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Please provide information and documents regarding bank account no. (...) of B._____ held in F._____, for the period of (...) 2015 - (...) 2017: - Transfer orders and bank statements showing inflow of the monetary funds with respect to delivery of the Equipment to A._____ and their future outflow in any form of payment. If there is lack of identification data of the further of the monetary funds in question, please provide full bank account statements of the above bank account of B._____ for the period of (...) 2015 - (...) 2017. - Did B._____ use the above bank account for any other transactions in the period of (...) 2015 - (...) 2017? If it is impossible to provide bank statements of B._____ regarding account no. (...), please provide information regarding the inflow and further outflow of monetary funds in question in 2015 - 2017: dates of transaction, amounts of payments, counterparties, details on the purpose of transactions.

E. 1.1

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

E. 1.2

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

E. 1.3

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de

l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

E. 1.4

En l'espèce, 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 2 et 3, celles-ci ont été informées de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 3 LAAF. Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure leur a notifié la décision finale du 20 avril 2020 en qualité de personnes habilitées à recourir, par l'entremise de leur mandataire commun. Chacune des recourantes 2 et 3 disposent, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, la Cour retient que les recourantes 2 et 3 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

E. 1.6

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 1.7

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

E. 2

Did E. _____ have account opened in F. _____ in 2015 - 2017? If it did, please provide information on beneficial owners of E. _____ (according to client profile and other information, which was provided by E. _____ to F. _____). Il est par ailleurs confirmé dans la lettre d'accompagnement de la demande d'assistance administrative : *we are prepared and able to obtain and provide information in similar cases on a reciprocal basis; *any information received shall be treated as Confidential, in accordance with our Tax Treaty; *any information received shall be used by our authorities only for the purpose of fulfilling our responsibilities in accordance with our Tax Treaty; *we have pursued all means available in our territory to obtain the requested information. B. B.a Par ordonnance de production du 16 septembre 2019, l'AFC a demandé à F. _____ de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. F. _____ a en outre été priée d'informer la personne concernée ainsi que toute autre personne éventuellement concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. B.b Par courriel du 20 septembre 2019, F. _____ a informé l'AFC que la personne concernée n'était pas sa cliente et que le courrier d'information ne pouvait dès lors pas lui être transmis. B.c Par lettre du 23 septembre 2019 et procuration remise le jour suivant, Maîtres Pierre-Damien Eggly et Elisa Bianchetti de l'Etude (...) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de B. _____ et C. _____ et ont requis la consultation des pièces du dossier. B.d Par courriel du 25 septembre 2019, l'AFC a indiqué à Maîtres Pierre-Damien Eggly et Elisa Bianchetti que l'accès au dossier leur serait octroyé une fois la récolte des informations terminée. B.e Par courriel du 21 octobre 2019,

l'autorité fiscale russe a confirmé à l'AFC, sur requête de celle-ci du 9 octobre 2019, son accord pour octroyer l'accès au 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 personnels. B.f Par courrier du 27 septembre 2019 adressé à l'AFC, F._____ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. B.g Par courrier du 13 novembre 2019 avec procuration annexée, Maître Louis Burrus de l'Etude (...) a indiqué avoir été mandaté pour représenter A._____, qui a été informée de la procédure dans l'intervalle par Maîtres Pierre-Damien Eggly et Elisa Bianchetti, et demandé la consultation des pièces du dossier. B.h Par courriel du 25 septembre 2019, l'AFC a indiqué à Maître Louis Burrus que l'accès au dossier lui serait octroyé une fois la récolte des informations terminée. C. C.a Par courriers du 4 décembre 2019 à Maîtres Pierre-Damien Eggly et Elisa Bianchetti et à Maître Louis Burrus, l'AFC a accordé l'accès au dossier et indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale russe accompagnées des documents utiles. Elle a également informé A._____, B._____ et C._____ du fait que celles-ci pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. C.b Par courrier du 9 janvier 2020, dans le délai prolongé par l'AFC, Maîtres Pierre-Damien Eggly et Elisa Bianchetti ont transmis leurs observations en s'opposant, au nom de leurs mandantes, à l'entrée en matière sur la demande d'assistance administrative du (...) et à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale russe. Subsidièrement, et si une telle entraide devait toujours être envisagée, elles ont sollicité que des clarifications soient effectuées auprès de l'autorité requérante. C.c Par courrier du 24 janvier 2020, dans le délai prolongé par l'AFC à deux reprises, Maître Marc Balavoine de l'Etude (...), qui a entretemps remplacé Maître Louis Burrus en tant que mandataire de A._____ a remis ses observations, en concluant, au nom de sa mandante, au rejet de la demande d'entraide et subsidièrement à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale russe. D. Par décisions finales du 20 avril 2020 notifiées, d'une part, à A._____ et, d'autre part, à B._____ et C._____, par l'intermédiaire de leurs mandataires respectifs, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par F._____. E. E.a Par mémoire du 20 mai 2020, A._____ (ci-après : recourante 1) agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 20 avril 2020. Par ce recours, la recourante 1 a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à ce que son recours soit déclaré recevable. Quant au fond, elle a conclu, à titre principal, à ce que la décision finale de l'AFC du 20 avril 2020 soit réformée en ce sens que la demande d'assistance du (...) soit rejetée. Subsidièrement, elle a requis que la décision finale de l'AFC du 20 avril 2020 soit annulée et la cause soit envoyée à l'AFC pour instruction et nouvelle décision afin que celle-ci interpelle l'autorité requérante sur le but de la demande d'assistance et le statut de la procédure en Russie. En tout état de cause, elle a requis de débouter l'AFC et toute autre partie de toutes autres ou contraires conclusions. E.b Par mémoire du même jour, B._____ (ci-après : recourante 2) et C._____ (ci-après : recourante 3) agissant par l'intermédiaire de leurs mandataires, ont interjeté un recours par devant le Tribunal à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 20 avril 2020. Par ce recours, les recourantes 2 et 3 ont conclu, sous suite de dépens, quant à la forme, à ce que leur recours soit déclaré recevable. Quant au fond, elles ont conclu, à titre principal, à ce que la décision finale de l'AFC du 20 avril 2020 soit annulée et mise à néant et, cela fait, à

ce que le Tribunal dise que l'assistance administrative requise par l'autorité fiscale russe le (...) est refusée. Subsidiairement, elles ont requis que la décision finale de l'AFC du 20 avril 2020 soit annulée et mise à néant et que la cause soit renvoyée à l'AFC pour que celle-ci interpelle l'autorité requérante sur le but de la demande d'assistance et le statut de la procédure en Russie. Plus subsidiairement, elles ont conclu à ce que la décision finale de l'AFC du 20 avril 2020 soit annulée et mise à néant et que la cause soit renvoyée à l'AFC pour que celle-ci procède à un tri, respectivement à un caviardage des pièces tel qu'elles l'ont requis. Dans tous les cas, elles ont requis de débouter l'AFC et toute autre partie de toutes autres ou contraires conclusions. E.c Par décisions incidentes du 28 mai 2020, le Tribunal a accusé réception du recours de la recourantes 1 en lui attribuant le numéro de procédure A-2655/2020 et du recours des recourantes 2 et 3 en lui attribuant le numéro de procédure A-2668/2020. E.d Par ordonnances du 23 juillet 2020, le Tribunal a informé les parties qu'elle envisageait de joindre les procédures A-2655/2020 et A-2668/2020 et les a invitées à se déterminer au sujet de la jonction. E.e Par courrier du 19 août 2020, les recourantes 2 et 3 ont indiqué qu'elles ne s'opposaient pas à la jonction des causes. E.f Par courrier du 20 août 2020, la recourante 1 a indiqué qu'elle ne s'opposait pas à la jonction des causes. E.g Dans ses réponses du 20 août 2020 adressées au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours interjetés par les recourantes et a déclaré ne pas s'opposer à la jonction des causes. E.h Par ordonnance du 26 août 2020, le Tribunal a ordonné la jonction des procédures A-2655/2020 et A-2668/2020 sous le numéro A-2655/2020. E.i Par réplique du 28 septembre 2020, la recourante 1 a maintenu les conclusions déposées dans son recours du 20 mai 2020. E.j Par réplique du 12 octobre 2020, dans le délai prolongé par le Tribunal, les recourantes 2 et 3 ont maintenu les conclusions déposées dans leur recours du 20 mai 2020. E.k Par duplique du 16 novembre 2020, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans ses réponses du 20 août 2020. F. Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après. Droit : 1.

E. 2.1

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

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.3

En l'espèce, les recourantes allèguent, en substance, des violations de la norme de la pertinence vraisemblable, du principe de la bonne foi, du principe de spécialité et du principe de subsidiarité, essentiellement en lieu avec la clôture alléguée de la procédure fiscale en Russie. Elles requièrent enfin le caviardage de plusieurs transactions dans la

documentation devant être transmise à l'autorité fiscale russe. Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative et la recevabilité formelle de celle-ci (consid. 3 infra), avant de traiter les questions matérielles dont il est fait grief par les recourantes. Les griefs des recourantes relatifs aux violations du principe de la bonne foi et de l'exigence de la pertinence vraisemblable seront ainsi examinés conjointement (consid. 4 infra), avant ceux relatifs aux violations des principes de subsidiarité (consid. 5 infra) et de spécialité (consid. 6 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). L'art. 25a CDI CH-RU et le Protocole CDI CH-RU ont été introduits 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 et 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 (...) 2015 au (...) 2017, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

E. 3.4

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.

E. 3.5

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 2015 à 2017, la description des renseignements demandés (cf. let. A.c supra), l'objectif fiscal qui

fonde la demande, à savoir la « Corporate income tax, transfer pricing » et le nom et l'adresse de la détentrice des renseignements, à savoir F._____.

E. 3.6

Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité fiscale russe est formellement recevable et conforme à la CDI CH-RU.

E. 4.1

La recourante 1 estime que l'autorité requérante aurait fait preuve d'un manque de transparence crasse, voire même aurait délibérément cherché à tromper les autorités suisses sur la pertinence réelle des informations demandées, en ne suspendant pas sa procédure interne dans l'attente du retour des autorités suisses et en n'attendant pas ledit retour avant de clôturer la procédure le 18 décembre 2019. A l'appui de cette allégation la recourante 1 a produit un rapport d'audit fiscal daté du 18 décembre 2019. Dans de telles circonstances, les informations requises ne pourraient plus être utilisées dans la procédure interne russe et n'auraient plus aucune utilité. La bonne foi de l'Autorité requérante devrait dès lors être sérieusement remise en question, tant et si bien que la présomption de bonne foi devrait être renversée. Quant aux recourantes 2 et 3, elles ont allégué que l'AFC ne pouvait - sans la moindre réserve - partir du principe que l'autorité requérante était de bonne foi sur le vu des constatations du Conseil de l'Europe et de la CEDH de violations des engagements internationaux par les autorités russes.

E. 4.2

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 et 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 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

E. 4.3

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 et les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

E. 4.4

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 et les réf.

citées). 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 et 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les réf. citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

E. 4.5

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. 4.2 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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). L'Etat requis ne peut 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. Une telle approche ne serait pas soutenable dans le contexte de la coopération internationale et au vu des spécificités de chaque procédure nationale. L'Etat requis ne disposerait du reste pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables visés s'agissant du respect des règles procédurales de l'Etat requérant. Il appartient dans ces conditions aux contribuables de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités judiciaires de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4).

E. 4.6

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) et est interprétée de façon large par le Tribunal fédéral lorsque la problématique des prix de transfert se pose (ATF 143 II 185 consid. 3.3.3). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF 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 Tribunal fédéral a relevé à cet égard que l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés, qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire, lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (arrêt du TF 2C_174/2014 du 24 septembre 2015 consid. 4.6.1). 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. 4.7

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. 4.8

En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

E. 4.9

En l'espèce, il convient de constater que la Suisse s'est engagée par un traité international à coopérer avec la Russie dans le domaine de l'assistance administrative fiscale. Le fait qu'une clause d'assistance administrative ait été conclue avec la Russie est une décision

politique que les autorités doivent en principe accepter (cf. art. 190 Cst, arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 4.4.4). L'AFC, en tant que partie de l'administration fédérale, est donc tenue de coopérer avec la Russie dans ce domaine. Dans la mesure où les recourantes n'allèguent pas être concrètement exposées en Russie à un traitement qui violerait de manière flagrante la CEDH, il n'existe a priori aucune raison de remettre en cause la bonne foi de l'autorité fiscale russe.

E. 4.10

Il apparaît ensuite 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. 3.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 4.8 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. 4.5 supra). Les informations demandées par l'autorité fiscale russe portent sur les transferts de fonds en provenance et à destination du compte bancaire détenu en Suisse par la recourante 2. Ces informations visent à déterminer la réalité économique des transactions réalisées entre la recourante 1 et la recourante 2 s'agissant des équipements de D._____, l'existence réelle de la recourante 2 et l'exercice par celle-ci d'une activité commerciale effective ainsi que le destinataire final des fonds que l'autorité fiscale russe soupçonne être la recourante 3. Ces informations sont propres à atteindre le but fiscal visé qui est de déterminer l'impôt sur les bénéfices (« Corporate income tax ») dû par la recourante 1 pour les années 2015 à 2017 en lien avec une problématique de prix de transfert. 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 ».

E. 4.11

S'agissant de l'absence de suspension voire de la clôture de la procédure d'audit russe alléguées par la recourante 1, le Tribunal rappelle à cet égard que de telles circonstances ne sont pas de nature à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante. La Suisse n'a en effet pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance et seul est déterminant le fait que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère au moment du dépôt de la demande d'assistance (cf. consid. 4.4 s. supra), ce qui est bien le cas en l'espèce (cf. consid. 4.10 supra). Dans ces conditions, les recourantes doivent faire valoir leurs griefs et produire toute pièce qu'elles estiment pertinente devant les autorités russes. C'est donc à bon droit que l'AFC s'est abstenue de demander des clarifications auprès de l'autorité requérante quant au sort de la procédure fiscale interne.

E. 4.12

Le chef de conclusions formulé à titre plus subsidiaire par les recourantes 2 et 3 selon lequel toute information précédant la première entrée de la recourante 1 sur le compte de la recourante 2 devrait être caviardée, tout comme toutes les transactions ne correspondant pas à une entrée (in Flow) en lien avec la livraison d'équipements à la recourante 1 ainsi que les débits successifs ne peut être suivi. En effet, dans le cadre de la problématique des prix de transfert, le détail des transactions apparaissant sur les relevés du compte est clairement en

lien avec la demande d'assistance et est propre à retracer les flux financiers transitant à partir de la recourante 2 ainsi qu'à établir l'existence réelle de la recourante 2, notamment au vu des dépenses effectuées par celle-ci. L'autorité fiscale russe a dans sa demande d'assistance rendu vraisemblable que ces renseignements ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et qu'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure menée en Russie à l'encontre de la recourante 1. Il s'ensuit que les relevés bancaires de la recourante 2 ne sauraient être caviardés sous peine de vider de sa substance la demande d'assistance. Par ailleurs, contrairement aux allégations des recourantes 2 et 3 dans leur réplique du 12 octobre 2020, ces informations, qui concernent des transactions financières, ne relèvent pas par nature de la notion de secret commercial prévu à l'art. 25a par. 3 let. c CDI CH-RU (arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1).

E. 4.13

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violations du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale russe.

E. 5.1

Les recourantes avancent qu'ils existent de sérieux doutes quant au respect du principe de spécialité par l'autorité fiscale russe en raison de la clôture de la procédure fiscale en cause et plus généralement de l'absence de garantie de la protection des données en Russie.

E. 5.2

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [non publié dans ATF 146 I 172]; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3; arrêt du TF 2C_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 [non publié dans ATF 146 I 172], 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [non publié dans ATF 146 I 172], 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

E. 5.3

En l'espèce, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité. Ainsi, selon le principe de la confiance en droit international (cf. consid. 4.2 s. supra), on peut supposer que les autorités compétentes russes adhèrent au principe de la spécialité, selon lequel l'Etat requérant ne peut utiliser les informations obtenues de l'Etat requis que pour les personnes

ou les faits pour lesquels il les a demandées et pour lesquels une assistance administrative lui est accordée et les informations en Russie doivent être gardées secrètes conformément à l'art. 25a par. 2 CDI CH-RU. Le Tribunal relève encore que l'autorité fiscale russe s'est expressément engagée, dans sa requête, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-RU (« any information received shall be treated as confidential, in accordance with our Tax Treaty »). Or, en vertu du principe de la bonne foi qui commande une confiance mutuelle entre Etats contractants quant à la destination des informations transmises et quant au respect du principe de spécialité par les autorités de l'Etat requérant (cf. arrêts du TAF A-1538/2019 du 11 septembre 2019 consid. 4.2.2, A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 3.2.4.3), il n'y a ici aucune raison de remettre en cause l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité. Cela d'autant plus au regard du risque purement théorique de violation du principe de spécialité, tel qu'invoqué par les recourantes et au fait que le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a constaté que la Russie respectait le principe de confidentialité (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews : Russian Federation 2014, Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, pp. 120 ss ; cf. également Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review Report on the Exchange of Information on Request RUSSIAN FEDERATION 2021 [Second Round, Phase 1], pp. 106 ss qui confirme que le cadre légal et réglementaire russe est adapté à cet égard). Il convient pour le surplus de rappeler que la conclusion d'une CDI constitue une décision politique et que les obligations découlant du droit international sont contraignantes pour les autorités suisses (cf. consid. 4.9 supra).

E. 5.4

Les chiffres 3 des dispositifs des deux décisions de l'AFC du 20 avril 2020 prévoient que : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes russes que les informations citées au chiffre 2 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. 4.2 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 3 des dispositifs, 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. 5.5

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de spécialité par l'autorité fiscale russe.

E. 6.1

Les recourantes allèguent que la demande d'assistance violerait le principe de subsidiarité. L'autorité fiscale russe n'aurait en particulier pas demandé à la recourante 1, lors de sa procédure, des renseignements sur le flux des paiements et sur la recourante 3.

E. 6.2

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. 6.3

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 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). 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 et 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 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

E. 6.4

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 et 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 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

E. 6.5

Le Tribunal relève que l'autorité requérante mentionne expressément dans sa requête avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné (« We have pursued all means available in our territory to obtain the requested information »). Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 4.2 supra), les allégations des recourantes ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités russes confirmant l'épuisement des voies internes. De surcroît, il est rappelé ici que le principe de subsidiarité ne requiert de toute manière pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'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 (cf. consid. 6.3 supra).

E. 6.6

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

E. 7

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

E. 8

Les recourantes qui succombent, doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 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 10'000 francs déjà versée. Le solde de 2'500 francs sera restitué par 1'250 francs, à chacune des deux parties à l'origine des recours dans les procédures A-2655/2020 et A-2668/2020, à savoir, d'une part, la recourante 1 et, d'autre part, les recourantes 2 et 3, une fois le présent arrêt entré en force.

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)