



Cour I
A-3762/2017

Arrêt du 2 octobre 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Maître Arnaud Cywie,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-RU).

Faits :

A. [En] 2016, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) fut sollicitée pour fournir des informations sur la base de l'art. 25a de la Convention du 15 novembre 1995 entre la Confédération suisse et la Fédération de Russie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI-RU, RS 0.672.966.51). Les autorités compétentes russes (ci-après : autorité requérante) adressèrent à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC, autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale concernant B. _____ (ci-après : aussi la personne concernée), couvrant l'impôt sur le revenu des années 2014 à 2016 et pour des informations détenues par la Banque (ci-après aussi la détentrice des informations ou la Banque). En substance, l'autorité fiscale étrangère, en vue d'évaluer correctement la situation fiscale de B. _____, demande que les informations suivantes lui soient transmises :

1. Please provide bank account statements from which the cash flows of dividend income and income received by share purchase agreement under review for the period of 2014-2015 is visible.

Bank : la Banque

Bank accounts : [...]

Please provide identification information about the recipient of the amounts under consideration : names, bank names, bank account numbers, grounds of transactions.

2. Please provide payment orders for debit and credit transactions carried out by bank accounts mentioned in question 1 for the period of 2014-2015.

3. Please provide documents which contain emended grounds of transactions carried out by bank accounts mentioned in question 1 for the period of 2014-2015.

B.

A l'appui de sa demande, l'autorité requérante expliqua effectuer un contrôle de la situation fiscale de B. _____. Il fut établi au cours de ce contrôle que la personne concernée était liée à la société C. _____ et que celle-ci avait, le [...] 2014, vendu [...] % des parts qu'elle détenait dans l'entité D. _____ pour un montant de USD 99 millions. Peu après, soit le 16 mai 2014, D. _____ versa à C. _____ un dividende de [...]. Cette dernière transféra ce montant aux sociétés E. _____ et A. _____ SA par le biais d'un compte bancaire détenu auprès de la Banque. Une partie des montants reçus par ces deux dernières entités, [...], fut ensuite transférée

sur les comptes bancaires détenus directement par B. _____ auprès de la Banque. Ce dernier ne déclara pas ce revenu aux autorités fiscales russes.

L'autorité requérante poursuit en expliquant [...].

Sur la base de ces informations, les autorités compétentes russes expliquèrent souhaiter récolter tous les documents pertinents pour leur permettre de démontrer le mécanisme d'évasion fiscale et d'évaluer le revenu de la personne concernée. Elles précisèrent également être prêtes et capables d'obtenir et de fournir des informations dans des cas similaires sur une base réciproque ; que toute information reçue sera traitée de manière confidentielle. Elles ajoutèrent encore avoir utilisé tous les moyens disponibles sur le territoire russe pour obtenir les informations demandées.

Dans ce contexte, les autorités russes compétentes ont également sollicité des autorités [...] l'entraide administrative en matière fiscale concernant B. _____ et A. _____ SA. Cette demande a été formée [en 2016] également.

C.

Par décision finale du 31 mai 2017, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité requérante. Elle notifia cette décision à la personne concernée par dite procédure, à savoir B. _____. Cette décision ne fut en revanche pas notifiée à A. _____ SA, [...]. Cette dernière ne fut pas non plus – à tout le moins formellement – informée de l'existence de la procédure d'assistance administrative et ni formellement invitée à participer à la procédure devant l'autorité inférieure avant que cette dernière ne rende sa décision finale du 31 mai 2017.

A. _____ SA fût informée de l'existence de la décision entreprise et par voie de conséquence de l'existence de la procédure d'entraide dont il est question ici informellement par la personne concernée, sans que la date de cette information ne soit établie. Par correspondance du 30 juin 2017, elle s'adressa à l'autorité inférieure en lui indiquant qu'elle considérait que la décision finale du 31 mai 2017 était nulle. Elle demanda un accès au dossier et le respect de son droit d'être entendue. Par courrier du 11 juillet 2017, l'AFC a répondu à A. _____ SA qu'elle ne pouvait pas être considérée comme une personne habilitée à recourir et que sa demande d'accès au dossier devait par conséquent être rejetée.

D.

A. _____ SA (ci-après : la recourante) a déposé un recours contre la décision susdite en date du 3 juillet 2017. Elle sollicite, sous suite de frais et dépens, l'admission du recours et requiert que la décision entreprise soit déclarée nulle.

Dans sa réponse du 31 août 2017, portée à la connaissance de la recourante par ordonnance du TAF du 6 septembre 2017, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours au motif principal que la recourante ne revêt la qualité de personne habilitée à recourir. Le 29 septembre 2017, la recourante a déposé des observations par lesquelles celle-ci maintient les conclusions prises dans son recours du 3 juillet 2017.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

Droit :**1.**

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), le Tribunal administratif fédéral 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 les autorités citées à l'art. 33 LTAF. Les décisions rendues par l'AFC en matière d'assistance administrative fiscale peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 19 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1). La présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF). Le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition et il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 49 et art. 62 al. 4 PA). Il se limite néanmoins 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). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA).

En l'occurrence, le recours déposé en temps utiles respecte les exigences formelles (art. 50 al. 1 PA et 52 al. 1 PA).

1.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou

incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

2.

La qualité de partie à la procédure est litigieuse en l'espèce, dès lors que la recourante n'a pas participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Cette dernière conclut d'ailleurs à l'irrecevabilité du recours pour ce motif.

2.1 D'une manière générale, ont qualité de parties en procédure administrative les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision (art. 6 PA). Ainsi, la qualité de partie est conférée à ceux qui sont susceptibles d'être touchés plus que quiconque dans un intérêt juridique ou de fait, digne de protection, par la décision en cause (ATF 143 II 506 consid. 5, 139 II 504 consid. 3.3 ; 139 II 279 consid. 2.2 ; ATAF 2010/12 consid. 2.2 ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2011, n. 1490 ; ETIENNE POLTIER, *Les actes attaquables et la légitimation à recourir en matière de droit public*, in Bohnet/Tappy [éd.], *Dix ans de Loi sur le Tribunal fédéral*, 2017, p.123). Un tiers peut par exemple avoir un intérêt juridique lorsqu'un droit constitutionnel ou conféré par la loi pourrait être atteint par la décision (ATF 123 II 376 consid. 2 ; THIERRY TANQUEREL, *op. cit.*, n. 488 ; arrêt du TAF A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 2.1, A-5781/2011 du 7 juin 2013 consid. 4.2.2).

La qualité de partie à la procédure emporte en particulier le droit d'obtenir une décision de l'autorité (THIERRY TANQUEREL, *op. cit.*, n. 1484 ; VERA MARRANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [éd.], *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2^e éd., 2016, n. 33 ad art. 6 ; BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2^e éd., 2015, p. 166). Par voie de conséquence, la question de savoir si l'Administration fédérale devait entrer en matière sur la requête de la recourante du 30 juin 2017, et plus largement sur la qualité pour agir de la recourante dans la présente procédure, dépend du statut procédural dont cette dernière peut bénéficier.

2.2 Il en va de même dans la procédure d'assistance fiscale internationale puisque, selon l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions

prévues à l'art. 48 PA. A teneur de l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Cet intérêt doit être direct et concret ; en particulier, la partie recourante doit se trouver, avec la décision entreprise, dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération (ATF 143 II 506 consid. 5.3.4). Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (ATF 139 II 499 consid. 2.2 p. 504, 138 II 162 consid. 2.1.2 p. 164 ; ATF 137 II 30 consid. 2.2.2 p. 33). En d'autres termes, l'intérêt invoqué, qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé, mais qui peut être un intérêt de fait, doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération (ATF 142 II 80 consid. 1.4.1 p. 83, 141 II 14 consid. 4.4 p. 29, 140 II 214 consid. 2.1 p. 218).

Les personnes habilitées à recourir doivent dès lors être informées conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC informe de la procédure d'assistance administrative les autres personnes (que celles mentionnées à l'art. 14 al. 1 LAAF) dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF. Parmi les droits de partie que l'Administration fédérale doit garantir aux personnes habilitées à recourir en matière d'assistance administrative, on peut mentionner outre le droit d'information précité (cf. art. 14 al. 2 LAAF), également le droit de participation et celui de consultation des pièces (cf. art. 15 LAAF).

2.3 En l'occurrence, bien qu'elle ne soit pas la personne concernée par la demande des autorités compétentes russes [de] 2016, il ressort de cette requête, qui mentionne à diverses reprises la recourante, que les autorités russes la soupçonnent d'avoir participé à une stratégie d'évasion fiscale et cherchent à obtenir des informations permettant de démontrer dite stratégie.

C'est à ce titre que la recourante estime dans son recours que la demande d'assistance administrative dont il est question ici vise indirectement à obtenir des informations à son sujet et sur les rapports qu'elle entretient avec la personne concernée. Force est cependant de constater que ni la requête d'assistance ni la décision d'entraide ne porte directement sur la recourante. Certes, elle est mentionnée dans l'état de fait de la requête comme ayant participé avec la personne concernée à une stratégie de soustraction

d'impôts russes. Elle n'est toutefois mentionnée que dans un but explicatif. Aucun renseignement à son sujet n'est requis. [...]. La recourante n'est ensuite pas non plus mentionnée dans la décision dont est recours.

Cela étant, dans le contexte particulier du cas d'espèce, il s'impose ici de constater que la recourante est touchée plus que quiconque par la décision entreprise pour les motifs qui suivent. Les renseignements qui doivent être transmis à l'autorité russe résultent pour l'essentiel des transactions bancaires attestées par les pièces annexées à la décision d'entraide. Ils font état des transactions entre la personne concernée et la recourante pendant la période visée. Contrairement à des dépenses ordinaires reflétées dans un extrait bancaire, un transfert monétaire entre une entité et une personne physique dont tout laisse à penser qu'elles sont proches touche de manière spécifique non seulement la personne physique titulaire du compte bancaire mais également l'entité qui reçoit ou verse l'argent. Dans ce sens, la recourante est spécialement atteinte par la décision. Tel n'est pas le cas de toutes les personnes ou entités qui sont mentionnées dans les relevés bancaires ([...]), mais bien, compte tenu des circonstances, de la recourante. Contrairement à ces dernières, la recourante peut être directement affectée par la transmission des renseignements puisque potentiellement la transmission d'informations la concernant pourrait conduire les autorités compétentes russes à l'assujettir en Russie, au motif que cet Etat serait le lieu de son administration effective. De plus, en raison de la relation de proche avec la personne concernée les renseignements transmis pourraient conduire à une modification de sa situation fiscale propre.

Force est donc de constater qu'elle est directement concernée et spécialement atteinte par la décision entreprise. En outre, la décision entreprise lui causerait un préjudice direct dans la mesure où l'autorité inférieure aurait décidé de transmettre des informations la concernant à l'Etat requérant. Le Tribunal constate en outre que le recours apporte une utilité pratique à la recourante et que cette dernière possède un intérêt actuel, qui lui est propre et personnel à agir.

Enfin, et au vu de ce qui précède et de l'état de fait, il ne saurait ici lui être reproché de ne pas avoir pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, sans préjudice de savoir si une information concernant la procédure en cours ne lui avait pas déjà été transmise informellement par la personne concernée avant la décision finale de l'AFC.

Il y a donc lieu d'entrer en matière sur son recours et de lui accorder le statut de partie à la procédure.

3.

La recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, dans la mesure où elle a été privée du droit de prendre part à la procédure et de se prononcer sur le bien-fondé de la demande d'assistance administrative en matière fiscale dont il est question ici devant l'autorité inférieure. Cette violation de son droit d'être entendue devrait selon elle conduire à la constatation de la nullité de la décision entreprise.

3.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui 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, ATF 142 III 48 consid. 4.1.1, ATF 141 V 557 consid. 3 et ATF 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).

3.2 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, ATF 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant 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. En outre, l'existence de vices dans la notification n'emporte pas nécessairement nullité de la décision contestée ; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il sied de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa, 111 V 149 consid. 4c ; arrêt du TAF A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.2.2).

Toutefois, une telle réparation du vice de forme doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également

se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

3.3 Le droit de consulter le dossier n'a pas à être accordé d'office, mais uniquement sur demande (cf. arrêt du TAF A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1). Ainsi, une autorité n'a pas l'obligation de transmettre systématiquement aux parties toutes les pièces du dossier (ATF 112 la 198 consid. 2a; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.3). Bien au contraire, il est nécessaire que les parties intéressées manifestent l'intention de les consulter. A défaut, il n'y a pas de violation du droit d'être entendu si l'autorité rend une décision sans avoir soumis aux parties les pièces topiques (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 2).

Selon la jurisprudence, la personne à qui un acte n'a pas été notifié doit s'en prévaloir en temps utile dès lors que, d'une manière ou d'une autre, elle est au courant de la situation. Attendre passivement est contraire au principe de la bonne foi (arrêts du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3, 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2, 9C_202/2014 du 11 juillet 2014 consid. 4.2 et 8C_188/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.1.2 ainsi que la référence ; cf. aussi ATF 122 I 97 consid. 3 a] aa] ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd. 2011, p. 356 et les références citées).

3.4 Plus spécifiquement, dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, l'Administration fédérale doit informer, selon les modalités décrites aux art. 14 et 14a LAAF, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer. Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (voir aussi art. 30 al. 1 PA ; ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TAF A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.1).

L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF). La preuve de cette notification incombe à l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1 ; MICHAEL

BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 376 ad art. 14 LAAF). La notification présuppose une information tant de la ou des personnes concernées que des personnes dont l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir conformément aux art. 14 LAAF et 19 al. 2 LAAF, afin qu'elles aient la possibilité de s'exprimer avant le prononcé de la décision. La personne habilitée à recourir doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (art. 48 PA ; arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 3.1.3, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

4.

4.1 A l'égard de la personne concernée par la requête d'assistance, de graves violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 3.2.2, TAF A-7136/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 3.4 et A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3).

4.2 S'agissant du droit d'être entendu des tiers, le Tribunal fédéral ne s'est pas encore prononcé sur la question de savoir dans quelle mesure ces personnes devraient être informées de l'existence d'une procédure d'assistance administrative en cours, en particulier sous l'angle du droit d'être entendu. Notre Haute Cour a en revanche eu l'occasion de préciser que les recours ne peuvent pas être formés au nom ou dans l'intérêt d'un tiers, cela signifie que, dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, la personne concernée ne saurait être suivie en tant qu'elle requerrait à ce que les tiers concernés par la procédure d'assistance soient informés de l'existence de dite procédure. Elle a ensuite clarifié cette jurisprudence en exposant qu'un (ancien) employé de banque qui figurant dans les documents à transmettre avait en revanche le droit de déposer un recours pour lui-même (ATF 143 II 506 consid. 5.3.4, arrêt du TAF A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 4.2.8).

Pour sa part, le Tribunal administratif fédéral considère qu'en présence d'un défaut d'information quant à l'existence d'une procédure d'assistance administrative, le cas de la personne qui n'est pas concernée au sens strict

diffère de celui de la personne directement concernée, c'est-à-dire la personne au sujet de laquelle la demande d'assistance administrative est dirigée.

Ainsi, le Tribunal administratif fédéral établit une distinction entre les personnes formellement (et en règle générale aussi matériellement) concernées, c'est-à-dire celles au sujet desquelles des informations sont requises dans la demande d'assistance administrative ou dont le respect des obligations fiscales doit être examiné par l'Etat requérant (art. 3 let. a LAAF), et les autres personnes qui sont autrement (matériellement) concernées, en ce qui concerne les informations relatives à l'existence d'une procédure en cours. Il a jugé que le fait que les premières n'aient pas eu connaissance de l'existence de la procédure d'assistance administrative en cours entraîne en principe la nullité de la décision finale attaquée. En revanche, le défaut d'information des secondes n'entraînera pas de nullité de la décision finale de l'autorité inférieure et une violation du droit d'être entendu pourra éventuellement être réparée dans le cadre d'une procédure devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du TAF A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 4.2.10). Quoi qu'il en soit, les tiers matériellement concernés doivent en principe être informés de l'existence d'une procédure d'assistance administrative et ont qualité pour former recours (cf. arrêt du TAF A-4588/2018 du 22 juillet 2019 consid. 4.3.7.5 et A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 4.5 et 6.5).

5.

5.1 En l'espèce, la recourante n'est pas la personne concernée au sens strict par la demande d'assistance administrative dont il est question ici. En effet, l'unique personne formellement concernée par dite demande est B. _____. Il sera en outre constaté que la demande des autorités russes compétentes ne porte que sur la transmission d'information relative à des comptes bancaires dont la personne concernée est seule titulaire et qu'aucune information n'est, contrairement à la demande d'assistance administrative des autorités russes auprès des autorités luxembourgeoises, formellement requise au sujet de la recourante par l'autorité requérante. La Cour soulignera encore ici que la recourante ne détient en aucune façon les comptes bancaires de la personne concernée sur lesquels portent la demande des autorités russes et qu'elle n'est ainsi pas une personne appelée à donner des renseignements. Pour résumer, la recourante est citée dans la demande d'assistance administrative et apparaît également dans la documentation bancaire à transmettre (i.e dans la liste des transactions portées en compte). Elle doit donc être considérée comme une personne habilitée à recourir, mais pas une personne concernée. Conformément à

la jurisprudence précitée, cela correspond à la situation d'un tiers matériellement concerné, qui aurait dû être informé de la procédure, mais pour lequel une violation éventuelle du droit d'être entendu peut être réparée par la procédure devant le Tribunal administratif fédéral.

5.2 Une telle réparation de la violation du droit d'être entendu doit être admise en l'espèce. En effet, si certes 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 (cf. ATF 135 I 187 consid. 2.2, 126 I 19 consid. 2d/bb), sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant, comme le Tribunal de céans, d'un plein pouvoir d'examen (cf. consid 3.2 ci-avant ; ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 279 consid. 2.6.1, arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1). Certes, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. Tel est bien le cas en l'espèce de la recourante. La recourante s'est ici manifestée auprès de l'AFC en date du 30 juin 2017, soit après la notification de la décision du 31 mai 2017 peu de temps avant l'échéance du délai de recours. La recourante indique (Recours, ch. 10, p. 4) avoir été informée par B. _____, personne concernée, de la décision. [...]. La Cour admettra dès lors que la recourante a pu dans un tel contexte faire valoir son droit d'être entendu dans le cadre de la présente procédure et que par voie de conséquence, la violation de ce droit par l'autorité inférieure a été guérie. Compte tenu des circonstances du cas d'espèce exposée ci-dessus, il y a donc lieu d'admettre que la violation du droit d'être entendu de la recourante qui n'a pas été formellement invitée à participer à la procédure par l'AFC doit être considéré comme réparée par la présente procédure devant la Cour de céans.

5.3 Par surabondance de motifs, on soulignera qu'une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. consid. 3.2 ci-avant). Or, tel est bien le cas ici étant donné que les conditions d'octroi de l'assistance administrative sont remplies dans le présent cas (cf. consid. 6 et 7 ci-après) et que la recourante a été à même de déposer – dans les temps – un recours contre la décision litigieuse.

6.

6.1 L'assistance administrative avec la Russie est régie par l'art. 25a CDI CH RU et le chiffre 7 du Protocole de cette même convention (ci-après : le Protocole ; publié également au RS 0.672.966.51). L'art. 25a CDI CH RU et le Protocole ont été ajoutés respectivement par les art. VII et X du Protocole du 24 septembre 2011 modifiant la CDI CH-RU (RO 2012 6647). Ce dernier Protocole est entré en vigueur le 9 novembre 2012.

L'art. 25a CDI CH-RU et le chiffre 7 du Protocole sont applicables aux demandes d'assistance déposées à compter du 9 novembre 2012 relatives à des périodes fiscales qui débutent dès le 1er janvier 2013 (cf. arrêts du TAF A-2304/2018 du 14 août 2019 consid. 2.1, A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 3.1). Ces dispositions sont dès lors déterminantes en l'espèce, la requête de l'autorité russe ayant été déposée le 16 septembre 2016 en relation avec des périodes fiscales s'étendant du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2016.

6.2 Sur le plan formel, la requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. 7 let. b du Protocole à savoir (i) l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête ; (ii) la période visée ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif qui fonde la demande et, (v) dans la mesure où les autorités en ont connaissance, le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. 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).

6.3

6.3.1 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-2304/2018 du 14 août 2019 consid. 2.3.1, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La

condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est ainsi la 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-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1).

6.3.2 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, consid. 6.4 ci-après). 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).

6.3.3

6.3.3.1 En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017, par l'ajout suivant : « 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 de renseignements » (RO 2016 5059 ; ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; voir arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.1, A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 6, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.3).

Cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; arrêts du TF 2C_616/2018

du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

6.3.3.2 Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; critique ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de tiers non impliqués 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. 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 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, 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. Le Tribunal fédéral ajoute que, dans ce cas, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels

documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2).

On ajoutera que dans un arrêt récent (arrêt du TAF A-5715/2019 du 3 septembre 2019), la Cour de céans a admis un recours du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence qui dénonçait la pratique de l'AFC consistant à transmettre aux États-Unis les noms de personnes indirectement concernées par une procédure d'assistance administrative sans les en informer au préalable. Il ressort de cet arrêt que lorsque des informations relatives à des tiers doivent être considérées comme étant vraisemblablement pertinentes, ces tiers ne peuvent être considérés comme des tiers non concernés selon l'art. 4 al. 3 LAAF et endossent en conséquence la qualité de personnes habilitées à recourir au sens des art. 14 et 19 al. 2 LAAF en lien avec l'art. 48 PA, étant donné que des renseignements les concernant sont susceptibles d'être remis à l'Etat requérant. Ces personnes doivent dès lors être informées de l'existence de la procédure. A l'inverse, les informations relatives à des tiers qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes doivent être caviardées. Cet arrêt rendu sur recours du Préposé fédéral contre une décision concrète de l'AFC ne contredit cependant pas directement les ATF 139 II 404 et 143 II 506 cités au considérant précédant dès lors que les questions de qualité pour agir et d'intérêts de tiers n'étaient pas litigieuses.

6.3.3.3 Tant dans l'ancienne que dans la nouvelle teneur de l'art. 4 al. 3 LAAF, les limites de la disposition doivent, cela dit, être comprises de manière restrictive ; l'élément déterminant reste la vraisemblable pertinence des informations à transmettre (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, ATF 141 II

436 consid. 3.3 et 4.5 ; arrêt du TF 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.3, A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 5.6, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.5.1).

Il convient à ce stade d'adopter une approche plus casuistique, en rappelant des exemples jurisprudentiels intervenus dans le contexte d'application de l'art. 4 al. 3 LAAF, d'abord dans son ancienne teneur (cf. consid. 5.3.3.4 ci-après), puis dans sa nouvelle teneur (cf. consid. 5.3.3.5 ci-après). On gardera en mémoire que l'art. 4 al. 3 LAAF (actuel) pérennise une jurisprudence et une pratique antérieures (cf. consid. 5.3.3.1ci -avant).

6.3.3.4 Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que les noms des titulaires d'une procuration (en l'occurrence l'épouse et les filles) sur les comptes bancaires détenus par une personne visée par la demande d'assistance administrative remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié in : ATF 141 II 436, mais in : Archives 84 p. 559 et traduit in : RDAF 2016 II 374 ; voir ég. arrêt du TF 2C_216/2015 du 18 novembre 2015 consid. 4.2 ; voir encore ATF 144 II 29 consid. 4.2.4).

En outre, la Cour suprême a considéré que les relations concrètes d'une société dont le contribuable est l'ayant droit économique peuvent être pertinentes (relevant) pour l'imposition de celui-ci ; tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement (*wirtschaftliche Beherrschung*) la société détentrice des informations (ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 et TAF A-5149/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.7.1 [décision confirmée par l'ATF 144 II 29]).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs considéré que si des informations concernant une société pouvaient être pertinentes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituaient alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Les informations ayant trait aux activités de la société, au nombre de ses employés et à ses locaux doivent à ce titre être transmis car ils sont propres à déterminer si la société dispose, ou non, d'une existence réelle (ATF 142 II 69 consid. 3.1 et 3.2 [actionnariat unique d'une société à responsabilité limitée sise en Suisse] ; arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 ; cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

Dans un arrêt non publié 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 3.5 et 4.5 (résumé in RDAF 2017 II 122), intervenant dans le contexte d'une demande tendant à déterminer si des prestations dont une société française prétendait avoir bénéficié de la part d'une société sœur établie en Suisse étaient effectives et, partant, déductibles fiscalement (prix de transfert), la Cour suprême a estimé que le nom et l'adresse des salariés de la société suisse ainsi que les noms des clients pouvaient être transmis. Ces informations ont été considérées comme étant vraisemblablement pertinentes pour vérifier que la société suisse avait un personnel distinct de la société française et qu'elle était en mesure d'effectuer les prestations litigieuses (rappelé in : ATF 143 II 185 consid. 3.3.3 et ATF 144 II 29 consid. 4.2.4).

Dans un autre arrêt non publié 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.4, s'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, la Haute Cour a retenu que le nom des éventuels titulaires du mandat de gestion de ladite société au sein de la banque pouvait être transmis. En effet, en application du principe de la confiance, savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société-écran destinée à dissimuler l'identité du véritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (rappelé in : ATF 144 II 29 consid. 4.2.4).

6.3.3.5 Il s'agit encore de présenter des exemples plus récents de cas rendus en application de l'art. 4 al. 3 LAAF.

En lien avec les noms d'employés de banque, la Haute Cour a retenu que si l'AFC renonce à supprimer les noms des collaborateurs de la banque qui fournit les renseignements, c'est parce qu'elle estime que leur identité est en lien avec la question fiscale formulée dans la demande ou, qu'à tout le moins, ce renseignement a une certaine pertinence dans ce cadre qui justifie qu'il ne soit pas biffé. Le Tribunal fédéral ajoute que si tel est le cas, l'employé visé peut notamment faire valoir un intérêt digne de protection, d'une part, au sens de l'art. 48 PA et, d'autre part, le cas échéant, sous l'angle de la protection des données (cf. art. 25 LPD ; ATF 143 II 506 consid. 5.2.2 [en application de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu ; RS 0.672.933.61, ci-après : CDI-US).

Dans un arrêt plus récent encore, le Tribunal fédéral s'est penché sur la transmission de données permettant d'identifier des employés de banque et l'avocat/notaire figurant dans des documents. Ainsi, de l'avis de la Cour

suprême, cette transmission suppose que les informations soient nécessaires pour appliquer les dispositions de la convention ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la CDI-US. Dans ce cas, elle a jugé, d'une part, que ces informations n'avaient rien à voir avec la question fiscale motivant les demandes et, d'autre part, que le caviardage du nom des employés de banque et de l'avocat/notaire ne rendait pas lesdites demandes inintelligibles ou leur ôtait une quelconque force probante. Le Tribunal fédéral a tout particulièrement précisé que, du point de vue de l'éventuelle amende fiscale dans l'Etat requérant, l'information relative à l'identité des tiers n'était pas nécessaire, au contraire de celle relative à leur existence et à leur intervention (ATF 144 II 29 consid. 4.3).

6.4 Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (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).

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).

6.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« *fishing expedition* »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2,

A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF]). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

6.6 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 (cf. art. 25a par. 2 CDI CH RU ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision attaquée devant le TF], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). 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 (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

6.7 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 la 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).

7.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (cf. consid. 7.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative (cf. consid. 7.2 ci-après).

7.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom et l'adresse de la personne concernée ; la période visée par la demande, soit du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2016; la description des renseignements demandés ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit le « *Personal Income Tax Income Tax* » ; ainsi que le nom et l'adresse de l'entité détentrice des documents demandés. Ainsi, la requête contient tous les éléments mentionnés au ch. 7 let. c du Protocole de telle sorte que les exigences formelles sont respectées.

7.2 Pour ce qui est des conditions de fond, la recourante qui conclut à la nullité de la décision en raison de la violation de son droit d'être entendu, ne fait pas valoir de moyen ni de grief particuliers. Dans ces circonstances, eu égard à l'examen minutieux des conditions de fond auquel le Tribunal s'est prêté dans la procédure parallèle relative à la personne concernée, il sied de constater que la demande d'assistance fiscale du 16 septembre 2016 remplit les exigences matérielles prévues par les dispositions conventionnelles et légales.

Il résulte de ce qui précède que la décision entreprise est conforme au droit. Les arguments de la recourante – traités ci-dessus dans la mesure de leur pertinence – n'y changent rien. Le recours est rejeté.

8.

8.1 La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

9.

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 qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de Fr. 5'000.– (cinq mille francs) sont mis à la charge de la recourante. Ils seront imputés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.–.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de

l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :