



Arrêt du 14 août 2019

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Daniel Riedo, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

A. _____,
Représentée par
Maître Antonia Mottironi,
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.**

A.a En date du (...), le Federal Tax Service de Russie (ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité russe) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée sur 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 CH-RU, RS 0.672.966.51).

Dans sa requête, l'autorité requérante exposa procéder à l'examen de la situation fiscale de la société B. _____ (ci-après : la société B. _____). L'autorité russe indiqua que, d'après les informations à sa disposition, la société B. _____ aurait conclu en date du 6 juin 2008 un contrat de prêt d'un montant de USD 10'000'000.00 au taux d'intérêt de 10% avec une société chypriote. Cette dernière aurait cédé ledit contrat à une société située aux Iles Vierges britanniques qui l'aurait ensuite cédé, par contrat de cession du 6 février 2017, à la société A. _____ (ci-après : la société A. _____) ayant son siège à (...), laquelle aurait encaissé, le 23 mars 2017, le remboursement du prêt de la part de la société B. _____. L'autorité requérante expliqua soupçonner que les différentes cessions du contrat de prêt fussent des transactions fictives et que le remboursement du prêt fût intervenu en réalité en 2014. La demande des autorités russes visait ainsi à vérifier le véritable moment du remboursement dudit prêt afin de procéder à la correcte taxation de la société B. _____, en particulier vérifier l'admissibilité des déductions des intérêts relatifs au prêt susmentionné.

A.b L'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier 2014 au 30 juin 2017 (selon la première page de la requête) :

I) Who were founders, members (shareholders), beneficial owners, directors and representatives of A. _____ in the period from 2014 till the present day? If founders, members (shareholders), directors and representatives were legal persons, please indicate their founders, members (shareholders) including their participation share.

II) Has A. _____ conducted any commercial activity in the period from 2014 till the present day? If yes, please indicate the types of such activity.

III) Did A. _____ actually conclude the above mentioned Assignment Agreement dated 6 February 2017 with C. _____? Did A. _____

properly reflect it in the accounting records? Please provide the confirming documents.

IV) Did A._____ pay for assignment of claims to C._____ according to the mentioned Assignment Agreement? If so, please, indicate the dates and amounts of the mentioned payments and provide confirming documents.

V) Is D._____ the employee or representative of A._____? If so, please, provide the copy of power of attorney.

VI) Did A._____ pay tax on income received from B._____ according to the mentioned Assignment Agreement dated 6 February 2017 in Switzerland? Please provide tax returns for the period and other confirming documents.

VII) Please provide information regarding income received, expenses incurred and copies of financial and accounting statements for the period.

VIII) Did A._____ transfer the funds received from B._____ at the amounts of USD 10'000'000 and USD 4'870'474.14? If so, please, provide confirming documents, i.e. payment documents and bank statements for 2017, confirming the receipt of the funds from B._____ and further transfer of the mentioned funds to any person or company, which reflect dates and amounts of transactions, reasons for transfers of the mentioned funds, dates and numbers of documents, names, account numbers and banks of payers and recipients.

B.

B.a Au moyen de deux ordonnances de production distinctes du 30 octobre 2017, l'AFC invita la société A._____ et l'administration fiscale du canton de (...) (ci-après : l'administration cantonale), à fournir les documents et renseignements demandés par l'autorité russe. L'AFC pria également la société A._____ d'informer la société B._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative tout en l'invitant à désigner un représentant autorisé à recevoir des notifications en Suisse.

B.b Le 6 novembre 2017, Me Mottironi indiqua avoir été mandatée pour représenter la société A._____. Elle sollicita de l'AFC la consultation des pièces du dossier.

B.c Donnant suite à l'ordonnance de production du 30 octobre 2017, l'administration cantonale transmit, par pli du 14 novembre 2017, les informations demandées. La société A._____, par l'intermédiaire de sa représentante, fit de même par courriers des 24 novembre 2017 et 8 décembre 2017.

C.

Par courrier du 14 décembre 2017, l'AFC notifia à la société A. _____, par l'intermédiaire de Me Mottironi, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités requérantes et lui impartit un délai de dix jours pour prendre position par écrit. Dans ce contexte, elle remit l'intégralité des pièces du dossier.

D.

D.a Le 10 janvier 2018, l'AFC demanda à la société A. _____, par l'intermédiaire de sa représentante, si elle avait informé la société B. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative menée à son encontre.

D.b Le 19 janvier 2018, Me Mottironi transmet ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes. Elle indiqua également avoir informé la société B. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

E.

Par décisions finales du 20 mars 2018, notifiées à la société A. _____, en tant que personne habilitée à recourir, par l'intermédiaire de sa représentante, et à la société B. _____, en tant que personne concernée, par publication dans la Feuille fédérale, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités russes.

F.

F.a La société A. _____ (ci-après : la recourante) a déféré cette décision finale au Tribunal administratif fédéral le 19 avril 2018. Elle conclut principalement à l'annulation de la décision du 20 mars 2018 sous suite de frais et dépens, ainsi qu'à la non-entrée en matière sur la demande d'assistance administrative du 25 septembre 2017. Subsidièrement, elle conclut au rejet de la demande susmentionnée ainsi qu'au refus de la transmission d'informations la concernant aux autorités requérantes.

F.b La recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue. Elle invoque également, en substance, que la demande a été déposée à des fins de recherche de preuves, qu'elle viole l'art. 6 al. 2 de la loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1) ainsi que le principe de subsidiarité.

F.c Dans sa réponse du 1^{er} juin 2018, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle soutient en particulier que le droit d'être entendu de la recourante n'a pas été violé, que la requête des autorités russes ne constitue pas une « pêche aux renseignements » et qu'elle ne viole ni l'art. 6 al. 2 LAAF ni le principe de subsidiarité.

G.

Intervenant spontanément dans la procédure par courrier du 18 juin 2018, la recourante a fait parvenir de nouvelles observations. Par courrier du 29 juin 2018, l'AFC y a répondu.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

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) – 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 (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} 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).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), la recourante disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

1.4

1.4.1 La recourante 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).

1.4.2 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 ATF 121 V 204 consid. 6c).

1.5

1.5.1 En premier lieu, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue, dans la mesure où l'autorité inférieure aurait refusé d'administrer les moyens de preuve proposés et n'aurait pas suffisamment motivé sa décision. Il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5).

1.5.2

1.5.2.1 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_950/2012 du 8 août

2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

1.5.2.2 Le droit de faire administrer des preuves, constitue également une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (ATF 141 I 60, consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3).

1.5.2.3 Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 3.1.3 [décision attaquée devant le TF] et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 3.1).

1.5.2.4

1.5.2.4.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut 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 et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

1.5.2.4.2 Toutefois, 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 ; 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).

1.5.3 En l'occurrence, la recourante soutient, en substance, que l'autorité inférieure aurait violé son droit d'être entendue en refusant d'administrer les moyens de preuve proposés. A l'appui de ses dires, elle allègue que l'AFC aurait refusé – sans motivation suffisante – de requérir des autorités russes la production d'un document démontrant l'ouverture d'un contrôle fiscal mené en Russie à l'encontre de la société B._____ et aurait rejeté sa demande tendant à obtenir la traduction d'une annexe de la requête litigieuse rédigée en cyrillique (cf. consid. 1.5.7.1 ci-après). De plus, la recourante reproche à l'AFC de n'avoir pas suffisamment motivé la décision entreprise. Elle invoque en particulier que l'autorité inférieure se serait contentée de reprendre ses considérants-type en lieu et place d'une motivation (cf. consid. 1.5.7.2 ci-après).

1.5.3.1 A titre liminaire, la Cour de céans constate que, contrairement à ce qu'invoque la recourante, il ressort de la décision litigieuse que l'autorité inférieure a suffisamment exposé les motifs pour lesquels elle n'a pas requis des autorités russes un document attestant de l'ouverture d'un contrôle fiscal mené en Russie à l'encontre de la société B._____ (le grief de l'absence de motivation suffisante sera développé plus en détail ci-après, cf. consid. 1.5.7.2). Ce faisant, le Tribunal de céans relève que le refus de l'AFC – fondé sur le principe de la bonne foi – de requérir un tel document est justifié. En effet, la bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, que l'Etat requis ne saurait remettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf s'il existe un doute sérieux (cf. consid. 2.4.1 ci-après). En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné dans sa requête : « *We are currently conducting a tax audit of B._____* ». Compte tenu de cette allégation et du principe de la bonne foi, l'autorité inférieure n'avait aucune raison de requérir un document des autorités russes confirmant leur

affirmation. Partant, le droit d'être entendu de la recourante n'a pas été violé sur ce point.

S'agissant de la traduction des annexes de la requête rédigées en cyrillique (3 pages), le Tribunal de céans relève qu'il n'apparaît pas qu'une telle traduction était indispensable à la recourante pour saisir l'état de fait fondant la demande d'assistance administrative. En effet, il ressort clairement du recours que l'intéressée a été en mesure de se rendre compte de la portée de la requête et d'attaquer la décision de l'autorité inférieure en toute connaissance de cause. Ainsi, l'autorité inférieure n'a pas violé le droit d'être entendu de la recourante en n'accédant pas à sa demande.

1.5.3.2 S'agissant du grief de la violation du droit d'être entendu en lien avec l'insuffisance de motivation contenue dans la décision entreprise, le Tribunal de céans expose ce qui suit.

Certes, il est vrai que certains éléments figurant dans la décision du 20 mars 2018 de l'AFC paraissent être standardisés. Toutefois, la Cour de céans relève que, nonobstant la reprise de certains paragraphes standardisés – ce qui paraît du reste justifié pour une administration rendant des décisions de masse –, l'autorité inférieure s'est prononcée sur chacun des griefs invoqués par la recourante dans une subsomption circonstanciée (cf. chapitre 4 de la décision de l'AFC du 20 mars 2018). Ce faisant, il ressort de la décision attaquée que les considérants-type repris par l'autorité inférieure n'ont trait qu'aux passages retranscrivant les règles de droit applicable de sorte qu'ils ne sauraient entacher la motivation de l'autorité inférieure. Partant, il y a lieu de conclure que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que la recourante saisisse la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'elle a du reste fait.

Au vu de tout ce qui précède, le grief de la violation du droit d'être entendu est rejeté.

2.

2.1 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 1^{er} janvier 2013 (cf. arrêt du TAF 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 (...) en relation avec des périodes fiscales s'étendant du 1^{er} janvier 2014 au 30 juin 2017.

2.2 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).

2.3

2.3.1 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 mais in : RDAF 2017 II 336, spéc. p. 363 ; arrêts du TAF 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).

2.3.2 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. 2.4 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).

2.4

2.4.1 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).

2.4.2 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).

2.5 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).

2.6 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).

2.7

2.7.1 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).

2.7.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision

prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF] et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 4.6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF]).

2.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (consid. 5 ci-après).

4.

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 1^{er} janvier 2014 au 30 juin 2017 ; la description des renseignements demandés ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit le « Corporate Income Tax » ; ainsi que le nom et l'adresse de l'entité détentrice des documents demandés, à savoir la recourante. Ainsi, la requête contient tous les éléments mentionnés au ch. 7 let. c du Protocole de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites.

5.

5.1 Pour ce qui est des conditions de fond, la recourante invoque en premier lieu que la demande d'assistance litigieuse violerait l'art. 7 let. a LAAF, dès lors qu'elle aurait été déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (« pêche aux renseignements »). A cet égard, elle allègue en particulier que les autorités requérantes n'indiqueraient pas dans leur requête pour quelle raison elles soupçonnent que le remboursement du prêt est intervenu en 2014. L'absence d'informations à ce propos démontrerait que la requête des autorités russes constituerait une *fishing expedition* (cf. consid. 5.1.1 ci-après). De plus, la demande serait lacunaire puisqu'elle ne préciserait pas en quoi la recourante pourrait être, de près ou de loin, impliquée dans le potentiel remboursement du prêt intervenu en 2014 (cf. consid. 5.1.2 ci-après).

5.1.1 Il sied ici de rappeler qu'une demande d'assistance a précisément pour but de permettre à l'autorité requérante d'établir les faits (cf. ATF 129 II 484 consid. 4.1, 128 II 407 consid. 5.2.1, 127 II consid. 5a), si bien que celle-ci n'a pas à apporter de preuve absolue mais doit démontrer l'existence de soupçons suffisants (cf. arrêts du TAF A-2591/2017 du 5 mars 2019 consid. 5.3.2.2, A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 4.2.2). En l'espèce, les autorités russes mentionnent dans leur requête soupçonner que la société B. _____ ait remboursé son prêt en 2014 et qu'elle ait ainsi déduit indument les intérêts de sa dette jusqu'en 2017. Il ressort clairement du libellé de la demande que l'autorité requérante cherche à vérifier si ses soupçons sont avérés afin de procéder à la taxation correcte de la société B. _____ : « *If our suspicion is proven, we will disallow deduction of the interest above limitations provided by thin capitalization rules and recalculate the profits tax due to the Russian budget* ». De plus et contrairement à ce qu'invoque la recourante, les autorités russes mentionnent les raisons à l'origine de leurs soupçons en préambule de l'état de fait de leur requête : « *During the tax audit it was established that [...]* ». Il apparaît ainsi de manière convaincante que les soupçons des autorités russes sont nés lors d'un contrôle fiscal mené à l'encontre de la société B. _____. Dans ce contexte, demander à l'autorité requérante d'exposer avec plus de détails les raisons de ses soupçons reviendrait à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi des autorités russes. Au vu de ce qui précède, la Cour de céans retient que les soupçons de l'Etat requérant atteignent le degré requis, écartant ainsi tout caractère de *fishing expedition*. Partant, le grief de la recourante est rejeté.

5.1.2 En invoquant n'avoir aucun lien avec le potentiel remboursement du prêt intervenu en 2014, la recourante sous-entend que les informations requises ne seraient vraisemblablement pas pertinentes et que la demande constituerait de ce fait une *fishing expedition*. Le Tribunal de céans rappelle qu'il ressort du libellé de la requête que, d'après les informations à disposition des autorités russes, la recourante aurait repris le contrat de prêt litigieux par contrat de cession du 6 février 2017. La société B. _____ lui aurait ensuite remboursé le montant du prêt en date du 23 mars 2017. Les autorités requérantes mentionnent toutefois qu'elles soupçonnent que ledit remboursement serait intervenu en 2014 et que la société B. _____ aurait déduit de manière indue les intérêts de sa dette jusqu'en 2017 (cf. consid. A.a ci-avant). Les informations requises par l'autorité requérante ont précisément pour but de déterminer si la recourante a effectivement obtenu le remboursement du prêt en 2017. Ces renseignements permettront à l'autorité russe d'établir si ses soupçons, relatifs au potentiel remboursement du prêt intervenu en 2014, sont avérés. Au vu de ce qui précède, il apparaît clairement que les faits exposés par les autorités requérantes permettent sans conteste d'établir que la recourante présente un lien avec le potentiel remboursement du prêt intervenu en 2014 de telle sorte qu'il ne saurait être retenu que la demande est vide de sens, à tout le moins lacunaire.

Pour le surplus, le Tribunal de céans constate que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête, à savoir déterminer le moment du remboursement du prêt et ainsi procéder à la taxation correcte de la société B. _____.

Ce qui précède conduit la Cour de céans à écarter le grief de la recourante d'une pêche aux renseignements proscrite.

5.2 Au moyen d'un second grief, la recourante invoque que, en violation de l'art. 6 al. 2 LAAF, la demande ne l'identifierait pas comme étant une « personne concernée » et n'indiquerait pas les raisons qui laisseraient penser qu'elle détiendrait les renseignements requis.

Il convient de relever ici que l'art. 6 al. 2 LAAF, invoqué par la recourante, ne s'applique pas directement en l'occurrence ; la liste d'informations que doit comporter la demande énumérée dans cette disposition est d'application subsidiaire et n'est pas applicable lorsque la CDI – ici le ch. 7 let. b du Protocole – contient des indications sur le contenu nécessaire de

la demande (cf. consid. 2.2 ci-avant). Comme déjà exposé plus haut (cf. consid. 4 ci-avant), la présente demande remplit les différentes exigences formelles. Elle mentionne spécifiquement le nom et l'adresse de l'entité détentrice des documents demandés, à savoir la recourante.

Contrairement à ce qu'invoque la recourante, c'est à juste titre que les autorités russes ne l'ont pas mentionnée comme « personne concernée » dans leur requête. Avant toute autre considération, il sied ici de rappeler que la personne concernée est définie à l'art. 3 let. a LAAF comme étant « la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance [...] ». En l'occurrence, la personne formellement concernée par la demande est la société B._____, désignée comme « *Russian taxpayer* » dans la requête litigieuse. Le rôle endossé par la recourante dans le cadre de la présente procédure est celui de détenteur des renseignements, à savoir la personne qui détient en Suisse les renseignements demandés (art. 3 let. b et 9 LAAF). Du fait qu'elle constitue l'entité détentrice d'informations en Suisse, la recourante est tenue de transmettre tous les renseignements requis qui sont en sa possession conformément à l'art. 9 al. 3 LAAF. Cela dit, en l'espèce, la recourante a également transmis des informations la concernant directement – relatives notamment à sa structure et à son activité. Partant, il y a lieu de considérer qu'elle est particulièrement touchée par la décision entreprise de sorte que la qualité de « partie habilitée à recourir » doit lui être reconnue. La décision attaquée lui a d'ailleurs, à juste titre, été adressée en cette qualité (art. 19 al. 2 LAAF en lien avec les art. 6 et 48 PA ; cf. consid. E ci-avant ; arrêt du TAF 630/2019 du 12 avril 2019, consid. 2.1 [décision attaquée au TF]).

En l'occurrence, le Tribunal de céans relève que les informations demandées par les autorités russes ont été fournies par la recourante. Cet élément démontre que les autorités requérantes avaient, à bon droit, des raisons de penser que la recourante détenait ces informations. Partant, la position de cette dernière consistant à soutenir que l'autorité requérante ne ferait pas état des « raisons qui laisseraient à penser que les renseignements demandés seraient détenus dans l'Etat requis par la recourante » est réduite à néant.

Pour tous ces motifs, le grief de la recourante doit être rejeté.

5.3 Dans un autre grief, la recourante allègue que le principe de subsidiarité (consid. 2.7 ci-avant) n'est pas respecté sans toutefois apporter des éléments concrets qui permettraient de conclure que ce

principe serait violé dans le cadre de la procédure d'assistance administrative litigieuse.

Le Tribunal relève que les autorités requérantes mentionnent expressément dans leur 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. 2.4.2 ci-avant), les allégations de la recourante ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités russes confirmant l'épuisement des voies internes.

Au vu de ces différents éléments, force est de constater que le principe de subsidiarité n'est pas violé.

5.4 Pour le surplus, rien ne laisse penser – et la recourante ne le prétend pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance ne sont pas respectées.

5.5 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

6.

6.1 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.

6.2 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).

7.

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.

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)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

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. 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 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). 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 :