



---

Cour I  
A-941/2019

## **Arrêt du 13 octobre 2021**

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Raphaël Gani, juges,  
Julien Delaye, greffier.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
recourante,

contre

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

---

Objet

Echange spontané de renseignements sur les décisions  
anticipées en matière fiscale (« rulings »).

**Faits :****A.**

**A.a** A.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : l'assujettie) est une société ayant son siège à S.\_\_\_\_\_. Elle fait partie d'un groupe de sociétés déployant des activités dans le commerce de [...] en Russie (ci-après : le R.\_\_\_\_\_).

**A.b** OOO "B.\_\_\_\_\_" (ci-après : B.\_\_\_\_\_) et C.\_\_\_\_\_ LLC (ci-après : C.\_\_\_\_\_) sont des sociétés russes qui font également partie du groupe.

**A.c** L'assujettie agit en tant que commissionnaire à l'achat pour le R.\_\_\_\_\_. Elle se charge d'acquérir auprès de fournisseurs les marchandises qui seront ensuite vendues dans les différents magasins du groupe. Elle perçoit, à ce titre, des commissions des différentes sociétés.

**B.**

**B.a** En octobre 2014, la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre (ci-après : la DP DAT) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) a procédé à la révision des comptes de l'assujettie pour les exercices 2009 à 2013. Elle a notamment analysé les relations commerciales entre l'assujettie et les sociétés du groupe. Dans ce cadre, l'assujettie lui a remis divers documents et renseignements relatifs à la détermination des conditions commerciales et à la comptabilisation des commissions facturées aux sociétés du groupe.

**B.b** Par décision du 2 juillet 2015, l'AFC, agissant par la DP DAT, a notamment retenu que, durant les exercices 2009 à 2013, la société avait exercé une activité de commissionnaire pour le compte d'une société apparentée au groupe et que les commissions encaissées et, de manière plus précise, certaines charges supportées par l'assujettie n'avaient pas respecté le principe de pleine concurrence en matière de prix de transfert. Elle a assimilé les différences constatées à des prestations appréciables en argent, soumises à l'impôt anticipé, et a procédé aux reprises correspondantes. Enfin, elle a pris note que l'assujettie allait revenir vers elle pour fixer les conditions des prix de transfert pour l'avenir. La décision n'a pas été attaquée et est, par conséquent, entrée en force.

**C.**

**C.a** En date du 26 janvier 2016, l'assujettie a pris contact avec la DP DAT afin d'obtenir une confirmation quant au fait que les nouveaux prix fixés dans les relations contractuelles au sein du groupe respectaient les prix du

marché et afin d'obtenir l'assurance que ses prestations ne seraient plus qualifiées dans le futur de prestations appréciables en argent sous l'angle de l'impôt anticipé. Elle a ensuite précisé la méthode de calcul de ses commissions par courriel du 12 août 2016.

**C.b** Le 14 septembre 2016, la DP DAT a confirmé à l'assujettie, après étude de la documentation et des renseignements remis, qu'elle n'aurait pas de prétentions à faire valoir en matière d'impôt anticipé, pour autant que les commissions, brutes et nettes, ainsi que les proportions du budget soumis par courriel du 12 août 2016 soient respectées. Elle a indiqué que les opérations commerciales devaient être réalisées en conformité avec le descriptif fourni dans le courrier du 26 janvier 2016 et que l'accord était valable pour les exercices 2016 à 2020.

#### **D.**

**D.a** Par courrier du 9 octobre 2018, le Service d'échange d'informations en matière fiscale (ci-après : le SEI) de l'AFC a informé l'assujettie de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative spontanée. Le SEI a indiqué qu'il prévoyait d'échanger spontanément les renseignements relatifs à l'accord du 14 septembre 2016 avec la Fédération de Russie (ci-après : la Russie), que les entités russes concernées étaient les sociétés B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ et que l'information à transmettre portait sur le calcul des commissions payées par ces sociétés à l'assujettie et sur le fait que ces commissions étaient réputées être au prix du marché.

**D.b** Le 1<sup>er</sup> novembre 2018, l'assujettie s'est opposée à l'échange d'informations. Le SEI lui a répondu en date du 21 décembre 2018 et, par courrier du 15 janvier 2019, l'assujettie a maintenu son opposition.

#### **E.**

Par décision finale du 22 janvier 2019, l'AFC a accordé aux autorités compétentes de Russie l'assistance administrative spontanée concernant le formulaire relatif à l'accord du 14 septembre 2016 portant sur la situation fiscale de l'assujettie. Elle a également soumis les informations citées aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

#### **F.**

Le 22 février 2019, l'assujettie (ci-après également : la recourante) a formé recours contre cette décision devant le Tribunal administratif fédéral. Elle conclut principalement à son annulation et à ce que l'autorité inférieure soit

condamnée à lui verser une indemnité équitable valant participation aux frais encourus. Subsidiairement, en fin de mémoire, elle conclut à ce que les points 1 et 2 du dispositif de la décision attaquée soient réformés et à ce que la transmission des informations relatives à l'accord du 14 septembre 2016 aux autorités compétentes russes soit abandonnée.

**G.**

Par mémoire de réponse du 22 mars 2019, l'AFC (ci-après également : l'autorité inférieure) a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**H.**

En date du 3 avril 2019, la recourante a répliqué et complété les griefs formulés dans son recours.

**I.**

Par duplique du 3 mai 2019, l'autorité inférieure a persisté intégralement dans les conclusions prises dans le cadre de sa réponse.

Les arguments avancés de part et d'autre au cours de la présente procédure seront repris plus loin dans la mesure où cela s'avère nécessaire.

**Droit :**

**1.**

**1.1** Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour connaître du présent recours (art. 31, 32, 33 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], art. 17, 19 et 22d de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1] et art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]).

**1.2** La qualité pour recourir doit être reconnue à la recourante (art. 19 al. 2 LAAF et 48 al. 1 PA). Les dispositions relatives au délai de recours (art. 20 ss et 50 al. 1 PA), à la forme et au contenu du mémoire (art. 52 PA), ainsi qu'à l'avance de frais (art. 63 al. 4 PA) sont, en outre, respectées.

**1.3** Partant, le recours est recevable.

## 2.

Le recours peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, ainsi que pour inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

**2.1** Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd. 2013, n° 2.165). Il se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

**2.2** La procédure fédérale est essentiellement régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité administrative constate les faits d'office et procède, s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens idoines (art. 12 PA ; applicable à la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale, cf. ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2). La maxime inquisitoire doit cependant être relativisée par son corollaire : le devoir de collaborer des parties (art. 13 PA ; cf. CLÉMENCE GRISEL, *L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative*, 2008, n° 142). La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est également régie par la maxime inquisitoire en vertu de l'art. 37 LTAF. Celle-ci est cependant quelque peu tempérée, notamment en raison du fait qu'il ne s'agit, dans ce cas, pas d'un établissement des faits *ab ovo*. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure. En ce sens, le principe inquisitoire est une obligation de vérifier d'office les faits constatés par l'autorité inférieure plus que de les établir (cf. arrêts du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020 consid. 2.1.2 [non publié dans ATAF 2020 III/1] et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.1.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n° 1.52 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 82).

## 3.

La loi sur l'assistance administrative fiscale règle l'exécution de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande et d'échange spontané de renseignements au sujet de la personne concernée, fondée notamment sur les conventions qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale (art. 1 al. 1 let. b LAAF).

Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF).

**3.1** Selon l'art. 3 LAAF, par personne concernée, il y a lieu d'entendre la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements (let. a), et par échange spontané de renseignements, l'échange non sollicité de renseignements en possession de l'AFC ou des administrations fiscales cantonales, qui présentent vraisemblablement un intérêt pour l'autorité compétente étrangère (let. d).

Au surplus, le Conseil fédéral règle le détail des obligations découlant de l'échange spontané de renseignements. Il se fonde, à cet effet, sur les normes internationales et la pratique d'autres États (art. 22a al. 1 LAAF).

**3.2** Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (ordonnance sur l'assistance administrative fiscale, OAAF, RS 651.11), qui régit l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale dans le cadre de l'échange de renseignements sur demande et de l'échange spontané de renseignements (art. 1 OAAF).

Selon l'art. 9 al. 1 OAAF, il y a lieu de procéder à l'échange spontané de renseignements notamment lorsqu'une décision anticipée en matière fiscale a, dans un contexte transfrontalier, pour objet les prix de transfert entre des personnes étroitement liées ou une méthode concernant les prix de transfert qui a été définie par les autorités suisses compétentes sans l'entremise des autorités compétentes d'autres États (let. b). L'obligation de procéder à l'échange spontané de renseignements subsiste indépendamment du fait que les faits sur lesquels repose la décision anticipée en matière fiscale se sont réalisés (art. 9 al. 3 OAAF).

Sont réputés décisions anticipées en matière fiscale les renseignements, les confirmations ou les garanties fournis par une administration fiscale à un contribuable, s'ils portent sur les conséquences fiscales d'un fait présenté par le contribuable et si le contribuable peut les invoquer (art. 8 let. a à c OAAF).

Les dispositions relatives à l'échange spontané de renseignements s'appliquent également aux décisions anticipées en matière fiscale qui ont

été prononcées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et l'entrée en vigueur de l'ordonnance et qui se rapportent à des années fiscales auxquelles s'applique la norme de droit international en vertu de laquelle la Suisse est tenue de procéder à l'échange spontané de renseignements (art. 16 al. 1 OAAF).

**3.3** Au niveau international, l'assistance administrative en matière fiscale est notamment régie par la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (RS 0.652.1, ci-après : MAC), entrée en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (cf. RO 2016 5071). Cette assistance comprend notamment l'échange spontané de renseignements (art. 7 MAC).

Selon l'art. 7 par. 1 MAC, une partie communique, sans demande préalable, à une autre partie les informations dont elle a connaissance notamment lorsque la première partie a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôt dans l'autre partie (let. a), lorsqu'un contribuable obtient, dans la première partie, une réduction ou une exonération d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation d'impôt ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre Partie (let. b) ou lorsque, à la suite d'informations communiquées à une Partie par une autre Partie, la première Partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie (let. e).

Les parties échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la convention (art. 4 par. 1 MAC).

Enfin, selon l'art. 28 par. 6 MAC, les dispositions de la Convention s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1<sup>er</sup> janvier ou après le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention entrera en vigueur à l'égard d'une partie. Comme indiqué au début de ce considérant, la Convention est entrée en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> janvier 2017. Elle s'applique ainsi à l'échange spontané de renseignements au niveau international pour les périodes d'imposition qui débutent au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (cf. arrêt du TAF A-7302/2018 du 26 mai 2020 consid. 1.1).

#### **4.**

La décision attaquée porte sur l'octroi aux autorités compétentes de Russie de l'assistance administrative spontanée concernant l'accord du 14 septembre 2016. Les entités russes concernées sont les sociétés

B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_. L'information à transmettre porte sur le calcul des commissions payées par ces sociétés à l'assujettie et sur le fait que ces commissions sont réputées être au prix du marché.

## **5.**

La recourante se plaint principalement d'une violation des art. 7 MAC, 3 let. d LAAF et 8 OAAF. Elle fait valoir que l'accord du 14 septembre 2016 ne constituerait pas une information soumise à l'échange spontané, qu'il ne s'agirait pas d'une décision anticipée en matière fiscale et que sa transmission ne revêtirait pas de pertinence vraisemblable pour la Russie.

**5.1** Pour ce faire, elle soutient, dans un premier temps, que l'art. 7 MAC serait directement applicable. Ce faisant, elle plaide, ne serait-ce qu'implicitement, qu'il faudrait faire fi des dispositions matérielles de la loi sur l'assistance administrative fiscale et de son ordonnance.

**5.1.1** A cet égard, il y a lieu de rappeler que les principes sur lesquels reposent l'échange spontané de renseignements en matière fiscale sont les suivants.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'art. 7 MAC constitue la base juridique matérielle pour l'échange spontané de renseignements au niveau international (cf. Message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC, [ci-après : Message MAC], FF 2015 5121, p. 5167 ; arrêt A-7302/2018 précité consid. 4.1.1). Conformément à la norme internationale, la Suisse échange ainsi spontanément, c'est-à-dire sans demande préalable, des renseignements sur les accords fiscaux préalables, également désignés comme « rulings » ou « décisions anticipées en matière fiscale », conclus à partir de 2010 et qui sont en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2018 ou à une date ultérieure (cf. Communication 011-DVS-2019-f du 29 avril 2019 concernant la procédure formelle pour les décisions anticipées en matière fiscale/rulings fiscaux dans les domaines impôt fédéral direct, impôt anticipé et droits de timbre, ch. 2, [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Administration fédérale des contributions AFC > Politique fiscale Statistiques fiscales Publications > Publications > Services > Communications, consulté le 13 octobre 2021 [ci-après : la Communication 011-DVS-2019-f] ; ég. Rapport explicatif sur la refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale du Département fédérale des finances DFF du 20 avril 2016 [ci-après : le Rapport explicatif], p. 3).

L'art. 7 par. 1 MAC énumère ainsi les cas dans lesquels une partie contractante doit transmettre spontanément des renseignements à une autre partie. Tel est le cas notamment s'il y a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôt dans l'autre partie, si le contribuable obtient une réduction ou une exonération d'impôts qui entraînerait une augmentation d'impôt ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre partie ou si, à la suite de renseignements communiqués à une partie par une autre partie, la première partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre partie (cf. supra consid. 3.3 ; art. 7 par. 1 let. a, b et e MAC ; Message MAC, FF 2015 5121, p. 5141).

Seuls les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations sont échangés (art. 4 par. 1 MAC). Cette condition est la clé de voûte de l'échange de renseignements, peu importe qu'il s'agit d'un échange sur demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2) ou, comme en l'espèce, d'un échange spontané. Elle correspond au standard international de l'assistance administrative (cf. arrêt A-7302/2018 précité consid. 4.1.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Le principe énoncé à l'art. 4 par. 1 MAC est précisé aux art. 4 à 9 MAC, et notamment à l'art. 7 MAC s'agissant de l'échange spontané de renseignements (cf. Message MAC, FF 2015 5121, p. 5138 ; ég. arrêt A-7302/2018 précité consid. 4.1.2).

L'AFC est l'autorité compétente pour procéder à l'échange spontané de renseignements (art. 2 LAAF). Elle vérifie si les conditions énumérées ci-dessus sont remplies et décide quelles informations doivent être transmises (art. 22a al. 4 LAAF ; Message MAC, FF 2015 5121, p. 5162).

**5.1.2** Ceci étant, selon la jurisprudence, la loi sur l'assistance administrative fiscale et son ordonnance ont été conçues et voulues comme des lois d'exécution des conventions internationales prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.1). A ce titre, elles tendent avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en œuvre lesdites conventions (cf. ATF 143 II 136 consid. 4.1 ss). Les définitions matérielles que ces lois contiennent n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce (cf. arrêt du TAF A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4.4). La loi sur l'assistance administrative fiscale et son ordonnance doivent ainsi favoriser l'exécution uniforme de l'échange spontané par les autorités fiscales concernées et

visent, de plus, à renforcer la prévisibilité et la sécurité du droit (cf. Message MAC, FF 2015 5121, p. 5161).

Ainsi, en présence d'une décision anticipée en matière fiscale, l'art. 9 al. 1 OAAF détermine à quelles conditions un échange spontané doit avoir lieu. Cette disposition reproduit les cinq catégories de décisions anticipées en matière fiscale pour lesquelles, selon le standard de l'OCDE, il faut partir du principe que les renseignements y relatifs peuvent, en principe, être pertinents pour l'autre Etat (cf. Rapport explicatif, p. 10). A cet effet, il y a lieu de préciser que ces catégories ont été inscrites dans le standard de l'OCDE parce que des entreprises multinationales se sont servies par le passé de telles décisions pour éroder la base d'imposition et transférer leurs bénéfices (cf. arrêt A-7302/2018 précité consid. 4.4.1 ; Rapport explicatif, p. 10).

Plus particulièrement, l'art. 9 al. 1 let. b OAAF vise les décisions anticipées en matière fiscale dans un contexte transfrontalier qui ont pour objet les prix de transfert ou une méthodologie relative aux prix de transfert que l'autorité fiscale compétente en Suisse a arrêtées sans consulter les autorités compétentes des autres Etats. Cette catégorie comprend notamment les accords unilatéraux en matière de prix de transfert selon les principes de l'OCDE applicables aux prix de transfert (cf. Rapport explicatif, p. 10 s. ; [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > prix de transfert > principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, consulté le 13 octobre 2021) ainsi que les décisions anticipées en matière fiscale qui ne remplissent pas les conditions de l'OCDE relatives à un accord en matière de prix de transfert, mais qui ont un contenu similaire.

**5.1.3** Il suit de l'ensemble de ce qui précède qu'une décision anticipée en matière fiscale qui entre dans le champ d'application de l'art. 9 al. 1 OAAF satisfait aux conditions de l'art. 7 par. 1 MAC et il faut partir du principe que les renseignements y relatifs sont pertinents pour l'autre Etat. La recourante ne détaille d'ailleurs pas en quoi les dispositions matérielles de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale et plus particulièrement l'art. 9 al. 1 OAAF contreviendraient aux dispositions conventionnelles. Le Tribunal ne voit aucun élément qui tendrait à démontrer que tel serait le cas, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner davantage ce grief.

L'AFC est ainsi tenue de procéder à un échange spontané d'informations conformément à l'art. 7 MAC lorsqu'il existe une décision anticipée en matière fiscale au sens de l'art. 8 OAAF, que celle-ci répond aux exigences

de l'art. 9 OAAF et qu'au moins un Etat destinataire peut être identifié (art. 10 OAAF). Il ne doit toutefois pas s'agir d'un cas d'importance mineure (art. 5 OAAF) ou d'informations erronées (art. 14 OAAF ; cf. arrêt A-7302/2018 précité consid. 4.2).

**5.2** Par conséquent, il convient de déterminer, dans un premier temps, si l'accord du 14 septembre 2016 constitue une décision anticipée en matière fiscale au sens de l'art. 8 OAAF.

**5.2.1** La recourante estime qu'elle a été contrainte par l'autorité inférieure d'adapter les conditions commerciales de ses échanges avec les autres entités du groupe et qu'elle n'a, à aucun moment, cherché à le faire. Elle considère donc qu'un accord faisant suite à un contrôle est exclu du champ d'application de l'art. 8 OAAF en tant qu'il ne ferait pas suite à la demande d'un contribuable. Il en irait, en tout état de cause, de même de tout ruling fiscal. En effet, elle estime que la confirmation préalable des autorités à propos du traitement fiscal d'un état de fait ne crée pas un droit acquis en tant qu'il ne s'agit pas d'une décision produisant des effets juridiques directs et susceptible de recours.

**5.2.2** Dès lors que la recourante fait valoir que l'art. 8 OAAF ne s'appliquerait ni aux accords faisant suite à un contrôle mené par l'AFC ni aux rulings fiscaux, il y a lieu d'interpréter cette disposition.

Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; cf. ATF 135 II 416 consid. 2.2 et 134 I 184 consid. 5.1). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme. Il ne s'écarte de la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5, 142 II 80 consid. 4.1, 140 II 289 consid. 3.2 et 139 II 49 consid. 5.3.1).

D'un point de vue littéral, comme considéré (cf. supra consid. 3.2), sont réputés décisions anticipées en matière fiscale les renseignements, les confirmations ou les garanties fournis par une administration fiscale à un

contribuable, s'ils portent sur les conséquences fiscales d'un fait présenté par le contribuable et si le contribuable peut les invoquer. Force est de constater que l'art. 8 OAAF ne rattache pas la notion de décision anticipée en matière fiscale à la notion de décision au sens de l'art. 5 PA et encore moins à l'existence de voies de droit. L'emploi du substantif « décision » dans la version française de l'ordonnance ne suffit pas à conclure que tel serait le cas. La version allemande parle, en effet, de « Steuervorbescheid » – que l'on pourrait traduire par « préavis fiscal » – et la version italienne de « accordo fiscale preliminare » – qui reprend la notion d'accord fiscal préliminaire.

D'un point de vue historique, il ressort du message que, si l'art. 7 de la convention fournit bien la base juridique matérielle de l'échange spontané de renseignements, le Conseil fédéral est investi de la compétence de régler les obligations liées à l'échange spontané de renseignements. Ce faisant, il doit tenir compte de la norme internationale et de la pratique des autres Etats en la matière. A ce jour, la norme internationale est décrite dans le Manuel de l'OCDE sur l'échange spontané de renseignements (cf. Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements, consulté le 13 octobre 2021). Par ailleurs, le Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) développe un cadre pour l'échange spontané de renseignements sur les accords fiscaux préalables (rulings) en lien avec l'imposition des personnes morales (cf. Message MAC, FF 2015 5121, p. 5161).

Enfin, d'un point de vue systématique et téléologique, la notion de décision anticipée en matière fiscale se déduit ainsi principalement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et de la jurisprudence du Tribunal fédéral sur la protection de la bonne foi et de la protection de la confiance. Elle couvre non seulement des décisions anticipées en matière fiscale au sens étroit, c'est-à-dire des décisions au sens de l'art. 5 PA, mais aussi d'autres instruments qui ont une portée semblable (cf. Rapport explicatif, p. 9). Concrètement, il s'agit des informations, confirmations ou assurances préalables fournies par l'autorité fiscale qui, bien que n'ayant pas le caractère d'une décision au sens de l'art. 5 PA, peuvent, sous certaines conditions, produire des conséquences juridiques et lier l'autorité sur la base du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (cf. ATF 141 I 161 consid. 3.1 ; arrêts du TF 2C\_137/2016 du 13 janvier 2017 consid. 6.2 et 2C\_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 ;

arrêts du TAF A-7302/2018 précité consid. 4.3.1 et A-2347/2014 du 29 septembre 2015 consid. 3.2 ; Communication 011-DVS-2019-f, ch. 2).

A cet effet, il y a lieu de rappeler que, découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. ATF 141 I 161 consid. 3.1, 131 II 627 consid. 6.1, 129 I 161 consid. 4.1 et 128 II 112 consid. 10b/aa). Ainsi, un contribuable peut opposer à l'autorité fiscale un accord préalable, à condition que les informations de l'autorité soient intervenues dans une situation concrète à l'égard du contribuable, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 141 I 161 consid. 3.1, 131 II 627 consid. 6.1, 129 I 161 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-7302/2018 précité consid. 4.3.2 et A-2347/2014 du 29 septembre 2015 consid. 3.3 ; Communication 011-DVS-2019-f, ch. 2 ; JÉRÔME BÜRGISSER, Du ruling fiscal, in : RDAF 2014 II 402, p. 408 ss ; RAPHAËL GANI, Ruling fiscal : un contrat de confiance ?, in : Meier/Papaux [éd.], Risque[s] et droit, 2010, p. 139).

Il suit de l'ensemble de ce qui précède que les obligations de la Suisse en matière d'échange spontané de renseignements concernent bel et bien, à ce jour, les accords fiscaux préalables ou ruling fiscaux (cf. supra consid. 5.1.1 : ég. Communication 011-DVS-2019-f ; Rapport explicatif, p. 3). En ce sens, force est d'admettre que le texte de l'art. 8 OAAF va dans ce sens et qu'il est clair, de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'en éloigner.

**5.2.3** A cet effet, il y a lieu de préciser que la décision anticipée en matière fiscale concerne avant tout un contribuable et peut se rapporter soit à une situation individuelle spécifique, soit à une situation à long terme (cf. arrêt A-7302/2018 précité consid. 4.3.3). En revanche, les renseignements ou confirmations revêtant la forme de réglementations générales et abstraites, comme les circulaires ou les notices qui ne s'adressent pas à des bénéficiaires particuliers, ne sont pas soumis à l'échange de renseignements (cf. Rapport explicatif, p. 9). Il en va de même des renseignements, confirmations ou assurances donnés pendant la

procédure de taxation dans la mesure où ils concernent les années fiscales contrôlées (cf. arrêt A-7302/2018 précité consid. 4.3.3 ; Rapport explicatif, p. 10). Cette réserve ne concerne donc pas les exercices fiscaux postérieurs aux années contrôlées, en tant qu'il appartient, en tout état de cause, au contribuable de solliciter des renseignements des autorités quant au traitement fiscal de ses opérations futures.

**5.2.4** En l'occurrence, il ressort du dossier que, dans sa décision du 2 juillet 2015 mettant fin au contrôle des exercices 2009 à 2013, l'AFC a pris note que la recourante allait revenir vers elle pour fixer les conditions des prix de transfert pour l'avenir, ce qu'elle a fait le 26 janvier 2016. Elle a précisé ensuite la méthode de calcul de ses commissions le 12 août 2016. Puis, le 14 septembre 2016, la DP DAT a confirmé à l'assujettie, après étude de la documentation et des renseignements remis, qu'elle n'aurait pas de prétentions à faire valoir en matière d'impôt anticipé, pour autant que les commissions, brutes et nettes, ainsi que les proportions du budget soumis par courriel du 12 août 2016 soient respectées. Elle a indiqué que les opérations commerciales devaient être réalisées en conformité avec le descriptif fourni dans le courrier du 26 janvier 2016 et que l'accord était valable pour les exercices 2016 à 2020 (cf. supra consid. C).

**5.2.5** Ainsi, contrairement à ce que soutient la recourante, ce n'est pas parce qu'un accord fiscal préalable ne constitue pas une décision sujette à recours au sens de l'art. 5 PA qu'il ne s'agit pas d'une décision anticipée en matière fiscale au sens de l'art. 8 OAAF. Il s'agit bien plus de déterminer si les conditions fixées par dite disposition sont satisfaites en l'espèce. A cet égard, dès lors que l'accord contient des renseignements et garanties fournis par la DP DAT concernant le traitement fiscal des prix de transfert pratiqués entre la recourante et d'autres sociétés du groupe sises en Russie pour les exercices 2016 à 2020, que la recourante a pris contact, d'elle-même, avec la DP DAT afin d'obtenir une confirmation quant au traitement auquel seraient soumises ses activités en matière d'impôt anticipé, qu'elle lui a, à cet effet, remis notamment la méthode de calcul des commissions versées par les sociétés du groupe et que la DP DAT a confirmé à la recourante que, pour autant que les commissions, brutes et nettes, ainsi que les proportions du budget étaient respectées, elle n'aurait pas de prétentions à faire valoir en matière d'impôt anticipé, force est d'admettre que, eu égard à la jurisprudence développée en application du principe de la bonne foi (cf. supra consid. 5.2.2), les renseignements contenus dans l'accord du 14 septembre 2016 portent bien sur les conséquences fiscales des opérations présentées par la recourante et que cette dernière pourra, *a priori*, s'y référer dans le cadre des procédures de

taxation des exercices 2016 à 2020. Il importe ainsi peu que cet accord soit intervenu à la suite d'un contrôle fiscal portant sur les exercices 2009 à 2013. Contrairement à ce que soutient la recourante, il ne ressort pas de la décision de clôture de ce contrôle qu'elle avait l'obligation de conclure un accord avec l'AFC afin de déterminer les prix de transfert pour les exercices ultérieurs ; l'AFC a uniquement pris note que la recourante allait reprendre contact avec elle. Enfin, par surabondance, on ne saisit pas en quoi le fait, pour la recourante, d'adopter des prix de transfert à la valeur du marché pourrait être vu comme une forme de contrainte. Il en va bien plus du respect de la loi fiscale à laquelle chaque contribuable est astreint. La recourante ne saurait prétendre à quelque traitement privilégié à cet égard.

**5.2.6** Partant, le Tribunal retient que l'accord du 14 septembre 2016 constitue bel et bien une décision anticipée en matière fiscale au sens de l'art. 8 OAAF.

**5.3** Reste encore à déterminer si la décision anticipée en matière fiscale du 14 septembre 2016 entre dans le champ d'application de l'art. 9 al. 1 OAAF et satisfait, par conséquent, aux conditions fixées par les art. 7 par. 1 et 4 par. 1 MAC.

**5.3.1** Pour rappel, l'art. 9 al. 1 let. b OAAF vise les décisions anticipées en matière fiscale, dans un contexte transfrontalier, qui ont pour objet les prix de transfert ou une méthodologie relative aux prix de transfert que l'autorité fiscale compétente en Suisse a arrêtées sans consulter les autorités compétentes des autres Etats (cf. supra consid. 5.1.2). Dès lors que de telles décisions pourraient permettre d'éroder la base d'imposition (cf. supra consid. 5.1.2), de tels accords s'inscrivent, comme considéré (cf. supra consid. 5.1.3), manifestement dans le contexte de l'art. 7 par. 1 let. a MAC.

En l'occurrence, la recourante bénéficie d'un accord relatif à la taxation des prix de transfert pratiqués avec les autres sociétés du groupe sises en Russie. Cet accord, on l'a vu (cf. supra consid. 5.2.5), porte sur le traitement fiscal des commissions touchées par la recourante ainsi que des fonds qui lui sont transférés. Un tel accord entre ainsi indubitablement dans le champ d'application de l'art. 9 al. 1 let. b OAAF, dans la mesure où il porte sur la détermination des prix de transfert pratiqués entre la recourante et d'autres sociétés du groupe.

**5.3.2** Dès lors que l'accord du 14 septembre 2016 constitue une décision anticipée en matière fiscale relative à la taxation des prix de transfert au sens de l'art. 9 al. 1 let. b OAAF, il faut partir du principe que les renseignements y relatifs sont pertinents pour la Russie (cf. supra consid. 5.1.3).

Nonobstant, force est de constater que c'est à tort que la recourante estime que l'accord n'entraînera pas une augmentation de l'impôt en Russie et qu'il n'y a pas lieu de présumer qu'une réduction ou une absence d'imposition existe en Russie. En effet, comme le relève la recourante, aux termes de l'accord du 14 septembre 2016, les commissions dorénavant perçues sont moins élevées que celles qu'elle percevait auparavant. Un tel accord entraîne, *a priori*, une augmentation du bénéfice imposable en Russie. Le simple fait que la recourante indique qu'elle remplira ses obligations fiscales ne suffit pas à exclure l'échange spontané d'informations. En effet, l'art. 4 MAC a pour but d'assurer, en tout état de cause, un échange de renseignements le plus large possible (cf. arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1, transposable à l'échange spontané de renseignements).

**5.3.3** Il suit de là que la décision anticipée en matière fiscale du 14 septembre 2016 entre bel et bien dans le champ d'application de l'art. 9 al. 1 OAAF et satisfait aux conditions fixées par les art. 7 par. 1 et 4 par. 1 MAC.

**5.4** Il y a encore lieu de préciser que la recourante ne conteste pas être étroitement liée à B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ au sens de l'art. 9 al. 2 OAAF. Elle ne remet pas en cause la désignation de la Russie en tant qu'Etat destinataire des renseignements (art. 10 OAAF). Elle ne prétend enfin pas que les renseignements à échanger seraient d'importance mineure au sens de l'art. 5 OAAF, ni qu'ils seraient erronés au sens de l'art. 14 OAAF.

Le Tribunal ne voit, lui non plus, aucun élément au dossier qui conduirait à remettre en doute les conclusions de l'autorité inférieure sur ces points.

**5.5** Pour finir, l'AFC a rappelé, dans la décision attaquée, les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité découlant de l'art. 22 MAC. La Russie est ainsi tenue de se conformer strictement à cette disposition, sa bonne foi étant présumée dans les relations internationales (cf. arrêts du TAF A-7302/2018 précité consid. 7.5.2 et A-6035/2018 du 26 février 2020 consid. 3.7.1).

**6.**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, le Tribunal ne voit aucune raison d'exclure l'échange spontané de renseignements en matière fiscale conformément à la décision de l'AFC du 22 janvier 2019. C'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure a accordé aux autorités compétentes de Russie l'assistance administrative spontanée concernant le formulaire relatif à la décision anticipée en matière fiscale du 14 septembre 2016, que ce formulaire devait leur être transmis et qu'il était soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par l'art. 22 MAC.

Le recours doit ainsi être intégralement rejeté.

**7.**

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être fixés à 5'000 francs et mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils sont compensés par l'avance de frais du même montant versée par la recourante le 7 mars 2019.

**8.**

Compte tenu de l'issue de la procédure, la recourante n'a pas droit à des dépens (art. 64 al. 1 PA *a contrario* 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 est porté à la page suivante)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 5'000 francs sont mis à la charge de la recourante. Ils sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée.

**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 :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Julien Delaye

**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 :