



Cour I
A-2345/2018

Arrêt du 20 janvier 2020

Composition

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

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
toutes représentées par
Maître Nicolas Rouiller,
recourantes,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-LT).

Faits :**A.**

A.a Le 11 août 2017, le State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania (ci-après: l'autorité requérante ou l'autorité lituanienne) 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. 5 de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017 et pour la Lituanie depuis le 1^{er} juin 2014, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]) puis, après rectification de l'autorité requérante (cf. consid. G ci-après), sur la base de l'art. 26 de la Convention du 27 mai 2002 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République de Lituanie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI CH-LT ; RS 0.672.951.61).

Dans sa requête, l'autorité requérante exposa que d'après les informations à sa disposition, les sociétés lituaniennes A._____ et B._____ auraient versé en 2014 des dividendes d'un montant de EUR 666'126 et EUR 120'000, à la société suisse C._____. L'autorité requérante précisa qu'elle souhaitait obtenir des informations relatives à l'utilisation des dividendes, à leur paiement et leur imposition en vue d'établir les raisons de la constitution de la société C._____, en particulier afin d'examiner si cette société n'avait pas été créée artificiellement dans le but de mettre en place une planification fiscale agressive.

A.b L'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2016 (selon la deuxième page de la requête) :

- 1) *Is C._____ known to your tax authorities?*
- 2) *Does C._____ perform business activities?*
- 3) *What are the main business activities of your taxpayer?*
- 4) *If known, please indicate officials of your company (general manager, board members, shareholders, companies of the group and other).*
- 5) *Is C._____ exempted from taxes in your country?*

- 6) Is C. _____ actually performing business activities in your country?
- 7) Has C. _____ been exempted from some taxes?
- 8) What taxes have been paid by your taxpayer? Please indicate amounts, grounds of taxation, tax rates.
- 9) How did C. _____ use dividends amounted to 786 126 EUR received from the Lithuanian taxpayers A. _____ and B. _____ in 2014-2016, i.e. to whom, when, how, why or to what specific recipients and what amounts were paid? Was an amount of dividends received/or paid by C. _____ taxed in Switzerland? If yes, please indicate taxes and rates of taxes.
- 10) Are activities of C. _____ profitable? If yes, did C. _____ distribute the received profit to shareholders by 31-12-2016? Does C. _____ receive other business related income except dividends? If yes, please indicate kinds of income and amounts.
- 11) Where is seat of management of C. _____? Please indicate an address. Has C. _____ any branches (please indicate addresses).
- 12) Was an authorized capital of C. _____ magnified by 31-12-2016? Please indicate shareholders of C. _____, changes of the mentioned shareholders and share capital valid till 31-12-2016?
- 13) Did C. _____ invested to other companies' shares, except A. _____ or B. _____ in the period from 01-01-2014 to 31-12-2016? If yes, please provide us with copies of documents related to acquisition of the mentioned shares.
- 14) Had C. _____ any fixed assets (buildings, transport means or other)? If yes, please provide us with a list of fixed assets used in the company's business activities.
- 15) Please receive the following documents from officials of C. _____: copies of establishment documents, registration certificates, statute of C. _____, copies of financial accountability documents (profit (loss) reports, balance) for 2014 to 2016; copies of protocols of general shareholders meetings; copies of ownership and/or lease contracts of premises used by your taxpayer; copies of shareholders' registration journal where it would be indicated information concerning shareholders and their changes; copies of possessed licences.

B.

Par ordonnances de production du 28 septembre 2017, l'AFC requit l'Administration fiscale du Canton *** (ci-après : l'administration cantonale) ainsi que la société C._____ de fournir les documents et renseignements demandés. Cette dernière fut également priée d'informer les sociétés A._____ et B._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.

Par courrier du 9 octobre 2017, Maître Nicolas Rouiller indiqua avoir été mandaté pour représenter les sociétés C._____, A._____ et B._____. Il sollicita de l'AFC la consultation des pièces du dossier.

D.

D.a Lors d'un entretien téléphonique du 11 octobre 2017, l'administration cantonale demanda à l'AFC qu'elle lui expose les raisons pour lesquelles il avait été décidé d'entrer en matière sur la demande d'assistance administrative en cause. Cette dernière expliqua que certaines des informations requises par les autorités lituaniennes permettaient d'appliquer la CDI CH-LT. Elle requit ainsi l'administration cantonale de ne fournir les renseignements et documents demandés qu'à certaines questions de la demande.

D.b Par courrier du 16 octobre 2017, l'administration cantonale transmet les informations demandées à l'autorité inférieure en précisant que, conformément à leur entretien téléphonique du 11 octobre 2017, les questions 5, 7 et 9 ne constituaient pas des renseignements nécessaires au sens de l'art. 26 de la CDI CH-LT.

E. Le 27 octobre 2017, la société C._____, par l'intermédiaire de son représentant, transmet les informations demandées à l'autorité inférieure.

F.

F.a Par courrier du 24 novembre 2017, l'AFC notifia aux sociétés C._____, A._____ et B._____, par l'intermédiaire de leur représentant, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités lituaniennes. Elle leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit et remit l'intégralité des pièces du dossier.

F.b En date du 11 décembre 2017, Me Nicolas Rouiller transmet ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes.

G.

G.a Par courriel du 14 février 2018, l'AFC interpella l'autorité requérante afin de lui communiquer que les renseignements requis ne tombaient pas dans le champ d'application temporel de l'art. 5 MAC, à savoir l'article sur lequel l'autorité lituanienne avait fondé sa requête. De plus, l'AFC indiqua à l'autorité requérante que d'après sa compréhension de la requête, seules les informations requises aux questions 1, 2, 3 et 9 étaient pertinentes en vue de l'application de l'art. 10 CDI CH-LT.

G.b Par courriel de réponse du 23 février 2018, l'autorité requérante confirma que sa requête reposait sur l'art. 26 CDI CH-LT et non sur l'art. 5 MAC. Elle confirma également vouloir obtenir les informations requises aux questions 1, 2, 3 et 9 de sa demande. Dans ce contexte, elle demanda expressément à l'AFC s'il y avait lieu de faire parvenir une nouvelle requête d'assistance administrative contenant les bonnes dispositions légales.

G.c Par courriel du 23 février 2018, l'AFC indiqua à l'autorité requérante qu'il n'y avait pas lieu de lui faire parvenir une nouvelle demande d'assistance administrative contenant les bonnes dispositions légales.

H. Par décision finale du 22 mars 2018, notifiées aux sociétés A. _____ et B. _____, en tant que personnes concernées et à la société C. _____, en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités lituaniennes concernant les informations requises aux questions 1, 2, 3 et 9 (en partie) de la requête. L'autorité inférieure joignit à la décision précitée, les courriels échangés avec l'autorité requérante en date des 14 et 23 février 2018.

I.

I.a Les sociétés C. _____, A. _____ et B. _____ (ci-après : les recourantes) ont déféré cette décision finale au Tribunal administratif fédéral le 23 avril 2018. Elles concluent principalement, sous suite de frais et dépens, à l'admission de leur recours et à l'annulation de la décision finale du 22 mars 2018. Subsidiairement, elles concluent à la réformation de ladite décision en ce sens qu'aucune information n'est transmise aux autorités requérantes. Encore plus subsidiairement, elles concluent à la rectification des informations traduites et figurant dans la décision du 22 mars 2018.

I.b Les recourantes se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendues. Elles invoquent également, en substance, que la demande a été déposée à des fins de recherche de preuves, qu'elle viole l'art. 6 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), qu'elle contiendrait des erreurs manifestes et que l'AFC aurait fait des erreurs dans la traduction des renseignements qu'elle entend transmettre aux autorités requérantes.

I.c Dans sa réponse du 25 juin 2018, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle soutient en particulier que le droit d'être entendu des recourantes n'a pas été violé, que la requête des autorités lituaniennes ne constitue pas une « pêche aux renseignements », qu'elle ne viole pas l'art. 6 LAAF et qu'elle ne contient pas d'erreurs manifestes. S'agissant des erreurs de traduction, l'AFC a indiqué qu'elle rectifierait sa réponse aux autorités lituaniennes lors de la transmission dans le sens des remarques des recourantes.

J. Intervenant spontanément dans la procédure par courrier du 11 juillet 2018, les recourantes ont fait parvenir de nouvelles observations. Par courrier du 2 août 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 11 août 2017, 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), les recourantes 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 Les recourantes peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; 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, les recourantes se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendues, dans la mesure où l'autorité inférieure 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 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).

1.5.2.3

1.5.2.3.1 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).

1.5.2.3.2 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

1.5.3.1 En l'occurrence, les recourantes soutiennent que l'autorité inférieure aurait violé leur droit d'être entendues en appliquant, sans aucune motivation, l'art. 10 CDI CH-LT relatif aux dividendes. L'AFC n'aurait ainsi pas pris en compte le but fiscal invoqué à l'appui de la demande d'assistance administrative – à savoir l'impôt sur le bénéficiaire – ni considéré les arguments développés par les recourantes dans leurs écritures. Partant, en l'absence de toute motivation, les recourantes ne seraient pas en mesure d'attaquer l'application de l'art. 10 CDI CH-LT, de sorte que la décision querrellée devrait être annulée.

1.5.3.2 A titre liminaire, la Cour de céans signale qu'elle ne discutera pas ici du bien-fondé de l'application l'art. 10 CDI CH-LT par l'autorité inférieure – qui fera l'objet des consid. 5.1 ci-après – mais examinera uniquement si cette application repose sur une motivation suffisante.

La Cour de céans constate que, contrairement à ce qu'invoquent les recourantes, l'autorité inférieure s'est prononcée sur l'application de l'art. 10 CDI CH-LT dans une subsomption circonstanciée, répondant ainsi aux différents arguments soulevés par les recourantes quant à l'application de ladite disposition. Ainsi, il ressort de la décision attaquée que l'AFC a notamment indiqué que « les sociétés lituaniennes ont payé des dividendes non imposés à la société suisse. Les autorités lituaniennes ont besoin des informations requises afin de contrôler la véracité de la structure des sociétés concernées et l'imposition correcte des dividendes conformément à la CDI CH-LT. En ce sens, les informations requises sont nécessaires pour appliquer les dispositions de ladite Convention, en particulier l'art. 10 CDI CH-LT. Les questions posées par les autorités lituaniennes sur lesquelles l'AFC a décidé d'entrer en matière remplissent les conditions de l'art. 26 CDI CH-LT. En effet, les questions pour lesquelles l'assistance administrative a été accordée sont nécessaires pour appliquer l'art. 10 CDI CH-LT, dans la mesure où elles concernent directement l'imposition des divi-

dendes payés par les sociétés lituaniennes à la société Suisse » (cf. Décision de l'AFC du 22 mars 2018, 4. Circonstances, lettre b. Nécessité des renseignements requis). Pour le surplus, le Tribunal de céans relève que l'autorité inférieure a joint à sa décision du 22 mars 2018 une copie des courriels échangés avec l'autorité requérante desquels il ressort notamment que l'AFC a mentionné que, d'après sa compréhension de la demande, seules les informations requises aux questions 1, 2, 3 et 9 étaient pertinentes en vue de l'application de l'art. 10 CDI CH-LT (cf. consid. G.a ci-avant). Partant, il y a lieu de considérer qu'au vu des éléments du dossier ainsi que de la motivation figurant dans la décision attaquée, les recourantes étaient en mesure de saisir les raisons pour lesquelles l'AFC a appliqué l'art. 10 CDI CH-LT dans le cas d'espèce. La Cour de céans conclut ainsi que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que les recourantes saisissent la portée de celle-ci et puissent l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'elles ont du reste fait.

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

2.

2.1 L'assistance administrative avec la Lituanie est régie par l'art. 26 CDI CH-LT. Cette disposition est applicable aux demandes d'assistance concernant les périodes fiscales commençant à compter du 1^{er} janvier 2003 (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-LT). L'art. 26 CDI CH-LT est dès lors déterminant en l'espèce, la requête de l'autorité lituanienne ayant été déposée le 11 août 2017 en relation avec des périodes fiscales s'étendant du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2016.

2.2 Sur le plan formel, la CDI CH-LT ne contient aucune disposition sur le contenu de la demande, par conséquent la requête doit indiquer les éléments qui figurent à l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire, à savoir (a) l'identité de la personne concernée ; (b) l'indication des renseignements recherchés ; (c) le but fiscal dans lequel ces renseignements sont demandés ; (d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ; (e) le nom et l'adresse du détenteur supposé des renseignements ; (f) la déclaration selon laquelle la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de l'Etat requérant et ; (g) la déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale.

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, 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 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 ; 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 exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 c. 5.1).

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).

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

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. 26 par. 1 CDI CH-LT ; 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).

Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'entraide et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé.

2.7 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 (la CDI CH-LT ne contient toutefois aucune exigence de déclaration spécifique à cet égard, cf. consid. 4.1.1 ci-après ; 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).

2.8 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 les recourantes (consid. 5 ci-après).

4.

4.1 A titre liminaire, la Cour de céans rappelle ici que la forme de la demande doit remplir les conditions définies à l'art. 6 al. 2 LAAF, la CDI CH-LT ne fixant pas elle-même les conditions de forme applicables (cf. consid. 2.2 ci-avant).

4.1.1 Concernant les conditions formelles de la requête, la Cour de céans constate – bien que les recourantes ne l'aient pas relevé – que les autorités lituaniennes n'ont pas précisé, dans la requête litigieuse, qu'elles avaient utilisé tous les moyens disponibles en vertu de leur procédure fiscale nationale afin d'obtenir les renseignements requis conformément à l'art. 6 al. 2 let. g LAAF. Dans ce contexte, il est rappelé que la LAAF a été conçue et voulue comme une loi d'exécution des conventions contre les doubles impositions et des autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Elle tend avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en œuvre lesdites conventions. Les définitions matérielles que cette loi contient n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce (ATF 143 II 224 consid. 6.1).

L'art. 6 al. 2 LAAF se présente comme une liste de critères formels à remplir par la demande lorsque la CDI concernée ne contient aucune précision à ce sujet. Le libellé de l'art. 6 al. 2 let. g LAAF prévoit que la demande devra comprendre « la déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale ». Derrière cette lettre, se cache en réalité l'expression du respect du principe de subsidiarité qui, comme son nom l'indique, a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. consid. 2.7 ci-avant). En général, dans les dernières CDI révisées selon le dernier

standard OCDE (voir par exemple l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale [ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91]), il n'y a pas d'exigence de déclaration spécifique à cet égard. Cette exigence figure néanmoins dans la plupart des Protocoles des CDI qui précisent qu'il est entendu que l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (cf. par exemple le ch. XI du Protocole additionnel à la CDI CH-FR ; cette exigence n'est toutefois pas prévue dans le Protocole de la CDI CH-LT). En pratique, vraisemblablement à des fins de clarté, les Etats font souvent ce type de déclaration bien que, comme précisé ci-avant, les conventions n'exigent pas une déclaration formelle en tant que telle.

4.1.2 Toute cette problématique liée au principe de subsidiarité, telle qu'exposée ci-dessus, s'inscrit dans le contexte des principes de la bonne foi et de la confiance. Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard (ATF 143 II 224 consid. 6.4). Ceci est confirmé par la jurisprudence qui a déjà relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret, 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 lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention. Cela étant, si la Suisse a des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, le principe de la confiance ne fait pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement à l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2). Ces mêmes principes doivent être appliqués ici et l'art. 6 al. 2 let. g LAAF ne saurait être interprété comme conduisant à l'irrecevabilité de la requête du fait de l'absence d'une telle mention dans celle-ci. Sur la base du principe de la bonne foi, et même en l'absence d'une déclaration expresse de l'Etat requérant quant au respect du principe de subsidiarité, la Suisse doit pouvoir partir de l'idée que l'Etat qui présente une demande d'assistance a utilisé toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Ce n'est qu'en présence d'éléments concrets remettant sérieusement en question cette présomption de bonne foi que la Suisse peut procéder à un éventuel éclaircissement. Or, en l'espèce rien dans le dossier ne permet d'avoir des doutes à ce sujet. En effet, à la lecture du libellé de la requête,

il ressort que les autorités requérantes ont entrepris des démarches afin d'obtenir les informations disponibles selon leur droit interne (« According to our information »). De plus, les requérantes ne fournissent aucun indice concret permettant de remettre en cause la bonne foi des autorités requérantes, se contentant d'affirmer de manière générale que le principe de subsidiarité aurait été violé dans le cas d'espèce.

Compte tenu de tout ce qui précède, la Cour de céans conclut que, malgré l'absence de déclaration de l'autorité requérante au sens de l'art. 6 al. 2 let. g LAAF, c'est à bon droit que l'AFC n'a pas remis en question le respect du principe de subsidiarité dans le cas d'espèce. Partant, il y a lieu de considérer que la condition formelle prévue par ladite disposition est remplie.

4.2 Pour le surplus, le Tribunal de céans constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet l'identité des personnes concernées (let. a) ; l'identification des renseignements recherchés (let. b) ; les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis (let. d) ; et le nom et l'adresse du détenteur supposé des renseignements (let. e).

Selon l'art. 6 al. 2 let. c LAAF, il est prévu que la demande doit mentionner le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. Il est précisé ici que les requérantes se prévalent d'une violation de l'art. 6 LAAF au motif que le but fiscal poursuivi par la demande d'assistance litigieuse ne serait pas crédible. Ces dernières n'allèguent toutefois pas que la requête n'indiquerait aucun but fiscal conformément à l'art. 6 al. 2 let. c LAAF. Partant, le grief des requérantes – qui fera l'objet d'un examen ci-après (cf. consid. 5.1) – ne relève pas des conditions formelles de l'assistance administrative mais bien des conditions de fond. Ainsi et au vu de tout ce qui précède, la Cour de céans conclut que la demande d'assistance administrative litigieuse satisfait aux conditions formelles requises.

5.

5.1

5.1.1 Pour ce qui est des conditions de fond, les requérantes se prévalent en premier lieu, comme mentionné ci-avant, d'une violation de l'art. 6 LAAF au motif que le but fiscal poursuivi par la demande ne serait pas crédible. A l'appui de leur argument, elles allèguent en substance que la demande ne viserait ni l'imposition du bénéfice – contrairement à ce qui serait indiqué dans la demande (« The request is submitted for a profit tax ») – ni

l'imposition des dividendes – contrairement à ce que soutiendrait l'autorité inférieure. Les recourantes précisent que le but visé par la requête ne saurait être l'imposition du bénéfice dès lors que les informations requises, portant sur les dividendes, ne seraient pas pertinentes pour l'imposition du bénéfice compte tenu du fait que les distributions de dividendes s'effectuent après l'imposition du bénéfice. De plus, les recourantes considèrent que le but visé par la requête ne saurait être l'imposition des dividendes dès lors que ceux-ci ne pourraient faire l'objet d'une imposition à la source en Lituanie conformément aux art. 10 CDI CH-LT et 9 de l'Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international du 26 octobre 2004 (ci-après : l'Accord sur la fiscalité de l'épargne ; RS 0.641.926.81).

5.1.2 En l'occurrence, il ressort de l'état de fait exposé par les autorités requérantes que les sociétés lituaniennes A._____ et B._____ auraient versé des dividendes à la société C._____, située en Suisse. Les autorités lituaniennes précisent qu'elles souhaitent obtenir des informations relatives à l'utilisation des dividendes, à leur paiement et leur imposition en vue d'établir les raisons de la constitution de la société C._____, en particulier afin d'examiner notamment si cette société n'a pas été créée artificiellement dans le but de mettre en place une planification fiscale agressive, en particulier afin de permettre à une entité étrangère de bénéficier du paiement de dividendes exonérés d'impôt (« The request is submitted with a purpose to receive information related to usage of dividends received by C._____ from A._____ » and B._____ in 2014-2016, their payment and taxation in order to establish reasons of C._____ establishment and to establish possible aggressive tax planning structures in a chain of management of C._____ companies group. i.e. to determine if C._____ was not created artificially in the business structure of companies group [for establishment of aggressive tax planning] in order to get benefit to the foreign entity from payment of dividends exempted from taxation [misuse of a right] »). Il ressort ainsi de la compréhension générale du libellé de la requête que le but visé par celle-ci est l'imposition des dividendes. Toutefois, de manière contradictoire à ce qu'il ressort du libellé de la demande tel que décrit ci-dessus, les autorités requérantes mentionnent, dans le préambule de leur requête, que le but visé par celle-ci est l'impôt sur le bénéfice (« The request is submitted for a profit tax »). Une seconde contradiction apparaît dans le corps du texte de la requête, à savoir : « Dividends paid to your taxpayer in Lithuania were not taxed with a profit tax », soit en traduction libre que les dividendes

versés par les sociétés lituaniennes n'auraient pas fait l'objet d'une imposition sur le bénéfice en Lituanie. Or, comme l'ont relevé à juste titre les recourantes, les distributions de dividendes s'effectuent après l'imposition du bénéfice – du moins au regard du droit fiscal suisse – de sorte que les dividendes ne sont par définition pas soumis à l'impôt sur le bénéfice. Au vu de ce qui précède, la Cour de céans admet que la demande n'est pas exempte de contradictions et relève qu'il n'est, à la seule lecture de cette requête, pas possible de définir si le but visé par celle-ci est l'imposition du bénéfice ou des dividendes.

5.1.3 La Cour de céans rappelle ici que le principe de la bonne foi applicable en matière d'assistance administrative implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci, sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances. Cas échéant, 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. En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF).

En l'occurrence, l'examen des pièces du dossier permet de constater que l'autorité inférieure s'est rendue compte des contradictions contenues dans la demande et, conformément à ce qui vient d'être exposé, a interpellé spontanément les autorités requérantes par courriel du 14 février 2018 afin de circonscrire le but visé par la demande d'assistance administrative (cf. consid. G ci-avant). Il ressort dudit courriel que l'autorité inférieure a expressément mentionné aux autorités lituaniennes que, d'après sa compréhension de la requête, seules les informations requises aux questions 1, 2, 3 et 9 étaient utiles pour l'application de l'art. 10 CDI CH-LT (« [...] we understand that some of the requested information [questions 1, 2, 3 and 9] would be useful for carrying out the provisions of the Convention of 27 May 2002 between the Swiss Federal Council and the Government of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital [Article 10 on dividends] »). Il apparaît ensuite que dans leur courriel de réponse du 23 février 2018, les autorités lituaniennes n'ont pas contesté l'interprétation faite par l'AFC quant à l'application de l'art. 10 CDI CH-LT ni d'ailleurs quant à la limitation de l'assistance

administrative aux questions précitées (« [...] we would like to ask you to provide us with replies to the questions 1, 2, 3 et 9 of the request under the provisions of the Convention of 27 May 2002 between the Swiss Federal Council and the Government of Lithuania for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital, article 26. »).

5.1.4 Au vu de ce qui précède, la Cour de céans conclut qu'à sa seule lecture, la demande des autorités requérantes comporte certes des incohérences qui entravent la compréhension exacte du but visé par la requête. Toutefois, la prise en compte de l'ensemble des pièces du dossier, spécifiquement les échanges de courriels intervenus entre l'AFC et l'autorité requérante, permet de déterminer que la demande vise l'imposition des dividendes, soit l'application de l'art. 10 CDI CH-LT et non l'art. 7 CDI CH-LT relatif à l'imposition du bénéfice. Dans ce contexte, le Tribunal de céans précise qu'il ne peut être retenu – comme l'invoque les recourantes – que le but visé par la requête ne saurait être l'imposition des dividendes dès lors que ceux-ci ne pourraient faire l'objet d'une imposition à la source conformément aux art. 10 CDI CH-LT et 9 de l'Accord de la fiscalité de l'épargne. En effet, comme exposé précédemment, il ressort du libellé de la requête que les autorités lituaniennes souhaitent déterminer si la société suisse C._____ a été créée artificiellement afin de permettre à une entité étrangère de bénéficier du paiement de dividendes exonérés d'impôt. En d'autres termes, l'autorité requérante craint vraisemblablement que la structure mise en place soit constitutive d'un cas de « treaty shopping » qui constitue une forme spécifique d'abus des CDI. Celle-ci se produit lorsqu'une entité est interposée afin de faire transiter un revenu en provenance de l'Etat de la source vers un non-résident. Le « treaty shopping » permet ainsi d'obtenir un dégrèvement dans l'Etat de la source, bien que celui-ci ne soit pas lié par une CDI avec l'Etat tiers dans lequel les revenus sont finalement transférés. Appliqué au cas d'espèce, il apparaît que les autorités lituaniennes souhaitent s'assurer que la société suisse C._____ constitue véritablement la bénéficiaire effective des dividendes et non une société fictive interposée dans l'Etat de résidence, à savoir la Suisse, servant uniquement à faire transiter les dividendes provenant de l'Etat de source – la Lituanie – vers une personne domiciliée dans un Etat tiers qui ne pourrait ainsi bénéficier des allègements fiscaux prévus par la CDI CH-LT et l'Accord sur la fiscalité de l'épargne (cf. art. 10 CDI CH-LT et art. 9 de l'Accord de la fiscalité de l'épargne). Outre le cas de « treaty shopping » tel que décrit ci-dessus, il est également envisageable que les autorités requérantes souhaitent s'assurer que la structure en cause n'ait pas été mise en place dans le but d'éviter l'imposition des dividendes dans le chef d'un réel bénéficiaire effectif se

trouvant en Lituanie. Il est précisé ici que selon la définition retenue par la jurisprudence et en substance, le bénéficiaire effectif d'un dividende payé par une société résidente d'un des Etats contractants est en premier lieu celui qui reçoit effectivement la prestation et peut en disposer. Cela signifie que la personne qui reçoit le dividende doit être en mesure de contrôler son utilisation et en avoir pleine jouissance, sans que ce pouvoir de disposer ne soit limité par une obligation légale ou contractuelle. Lorsque la personne qui reçoit le dividende doit simplement le transférer à un tiers, elle ne dispose d'aucun pouvoir de contrôle sur la destination des revenus, de sorte qu'elle n'en est pas la bénéficiaire effective. Une telle limitation dans le pouvoir de disposer peut résulter d'un contrat écrit, mais aussi découler des circonstances (cf. arrêt du TF 2C_936/2017 du 22 août 2019 consid. 5.3 et les références citées). Il est encore précisé pour le surplus que si la structure mise en place s'avère abusive, ni la CDI CH-LT ni l'Accord sur la fiscalité de l'épargne ne trouvera application. Partant, la Lituanie sera certainement habilitée, en vertu de son droit interne, à taxer à la source les dividendes versés par les sociétés lituaniennes.

Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal de céans conclut que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a considéré que le but visé par la requête est l'imposition des dividendes conformément à l'art. 10 CDI CH-LT – étant rappelé que cette application repose sur une motivation suffisante (cf. consid. 1.5.3.2 ci-avant). Partant, les recourantes se méprennent sur le but poursuivi par la requête en arguant que celui-ci ne pourrait être l'imposition des dividendes. Ainsi, il ne saurait être retenu que la demande litigieuse viole l'art. 6 LAAF au motif que le but fiscal poursuivi par celle-ci ne serait pas crédible. Le grief des recourantes doit donc être rejeté.

5.2

5.2.1 Au moyen d'un second grief, les recourantes allèguent que la demande constituerait une *fishing expedition*. Dans un premier volet ayant trait à ce grief, elles avancent qu'il y aurait une incohérence manifeste entre le but fiscal poursuivi – à savoir l'imposition du bénéfice – et les renseignements requis. Les recourantes sous-entendent ainsi que les informations requises ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable. A l'appui de leurs dires, elles allèguent que l'administration cantonale, soit l'un des détenteurs d'informations dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative, aurait à juste titre douté de la validité de la demande et aurait de plus constaté que certains renseignements requis ne seraient pas nécessaires (cf. consid. D ci-avant).

5.2.2 A titre liminaire et comme déjà dit plus haut, les recourantes se méprennent sur le but poursuivi par la requête d'assistance administrative. Le Tribunal de céans rappelle qu'il ressort de la requête ainsi que des échanges de courriels intervenus entre l'AFC et l'autorité requérante que le but visé par la demande est l'imposition des dividendes versés par les sociétés A._____ et B._____ à la société suisse C._____. Compte tenu de cela, la Cour 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 dans la requête – complété par les échanges de courriels intervenus entre l'autorité requérante et l'AFC – ainsi que le but visé par la demande, à savoir l'imposition des dividendes.

5.2.3

5.2.3.1 S'agissant de l'argument selon lequel l'administration cantonale aurait à juste titre douté de la validité de la demande et constaté que certains renseignements n'étaient pas nécessaires, la Cour de céans relève ce qui suit. Il ressort de l'examen des pièces du dossier qu'en date du 11 octobre 2017, l'administration cantonale a appelé l'AFC afin qu'elle lui expose les raisons pour lesquelles il avait été décidé d'entrer en matière sur la demande d'assistance administrative en cause. Il ressort de la note au dossier rédigée par l'AFC qu'elle aurait répondu à l'administration cantonale que « certaines questions posées par les autorités lituaniennes permettent d'appliquer le droit de la Convention et non du droit interne. En ce sens, nous demandons à [l'administration cantonale] de ne répondre qu'à certaines questions posées par les autorités lituaniennes » (cf. Bordereau du mémoire de réponse de l'AFC du 25 juin 2018, pièce 6). Suite à cet appel téléphonique, l'administration cantonale a transmis les informations requises par courrier du 16 octobre 2017 (cf. consid. D.b ci-avant), en précisant que « les questions 5), 7) et 9) de la demande d'assistance administrative ne relèvent pas des articles 8 et 11 LAAF. Par ailleurs, il ne s'agit pas de renseignements nécessaires à l'application de la Convention, au sens de l'article 26 de ladite Convention » (cf. Bordereau du mémoire de réponse de l'AFC du 25 juin 2018, pièce 8). Il ressort de l'examen des pièces du dossier que l'AFC n'a pas demandé à l'administration cantonale – par le biais d'une ordonnance de production complémentaire – qu'elle fournisse les informations requises aux questions susmentionnées. Il apparaît ainsi que l'autorité inférieure a accepté l'interprétation, faite par l'autorité cantonale, de la pertinence vraisemblable des informations requises. Cela ressort d'ailleurs du mémoire de réponse de l'AFC du 25 juin 2018 dans lequel elle a exposé ce qui suit : « il faut rappeler le fait que l'AFC a requis les autorités fiscales *** de ne répondre

qu'à certaines questions, pour lesquelles elle a décidé d'entrer en matière en application de la CDI CH-LT. Dès lors, l'argument des recourantes ne saurait remettre en question l'échange d'informations sur la base de la CDI CH-LT. En effet, les renseignements qui seront transmis ont un lien manifeste avec le but fiscal poursuivi » (cf. Mémoire de réponse de l'AFC du 25 juin 2018, p. 4).

De manière contradictoire aux dires de l'AFC tels qu'exposés ci-dessus, le Tribunal de céans constate qu'il ressort cependant de la décision litigieuse que l'autorité inférieure entend tout de même transmettre aux autorités requérantes les informations requises à la question 9) de la demande – du moins en partie (« How did C._____ use dividends amounted to 786 126 EUR received from the Lithuanian taxpayers A._____ and B._____ in 2014-2016, i.e. to whom, when, how, why or to what specific recipients and what amounts were paid? Was an amount of dividends received/or paid by C._____ taxed in Switzerland? If yes, please indicate taxes and rates of taxes. »), étant précisé que ces informations ont été obtenues par le biais de la société C._____, disposant également de la qualité de détentrice d'informations dans le cadre de la présente procédure.

5.2.3.2 Au vu de ce qui précède, il y a lieu pour la Cour de céans de déterminer si les informations requises sous la question 9) remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Dans ce contexte, il est rappelé que l'autorité requérante souhaite notamment déterminer si la société suisse C._____ a une réelle existence ou si, au contraire, elle sert uniquement – soit à faire transiter les dividendes versés par les sociétés lituaniennes vers une personne domiciliée dans un Etat tiers qui ne pourrait bénéficier des allègements fiscaux relatifs à l'imposition des dividendes tels que prévus par la CDI CH-LT, respectivement l'Accord sur la fiscalité de l'épargne – soit à éviter l'imposition des dividendes en cause dans le chef d'une société sise en Lituanie ou d'une personne physique domiciliée dans ce pays (cf. consid. 5.1.4 ci-avant). Dans ce contexte, il apparaît que les informations que l'AFC entend transmettre sous la question 9) – relatives à l'utilisation des dividendes reçus par la société C._____ – 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 l'imposition des dividendes.

Compte tenu de tout ce qui précède, le grief des recourantes est rejeté.

5.3

5.3.1 Dans un deuxième volet ayant trait au grief de la *fishing expedition*, les recourantes allèguent que la demande contiendrait des erreurs manifestes. A l'appui de leur grief, elles avancent qu'en appliquant l'art. 10 CDI CH-LT, l'autorité inférieure aurait fait droit à une demande de renseignements erronée. Celle-ci n'aurait en effet aucun sens tant sous l'angle de l'art. 10 CDI CH-LT (en lien avec l'art. 9 de l'Accord de la fiscalité de l'épargne) que de l'art. 7 CDI CH-LT. Partant, l'autorité inférieure aurait dû rejeter la demande ou exiger une rectification de celle-ci.

5.3.2 Comme mentionné ci-avant (cf. consid. 5.1 ci-avant), le Tribunal de céans ne nie pas que la requête contient certaines erreurs et contradictions qui entravent, à sa seule lecture, la compréhension du but visé par celle-ci. Toutefois, il a déjà été relevé que les courriels qui ont été échangés entre l'AFC et l'autorité requérante ont permis de circonscrire le but visé par la requête réduisant ainsi à néant les erreurs contenues dans la demande. Partant, il y a lieu de considérer que la demande des autorités lituaniennes ne constitue pas une pêche aux renseignements proscrite.

5.3.3 S'agissant de l'argument selon lequel l'autorité inférieure aurait dû rejeter la demande ou exiger une rectification de celle-ci, la Cour de céans relève ce qui suit. Il ressort de l'examen des pièces du dossier que l'AFC a interpellé l'autorité lituanienne afin de circonscrire le but visé par la demande (cf. consid. G ci-avant). L'autorité inférieure n'a toutefois pas, conformément à ce qu'allèguent les recourantes, demandé à l'autorité requérante qu'elle rectifie sa demande conformément à l'art. 6 al. 3 LAAF, alors qu'un tel procédé aurait été le bienvenu et aurait permis d'écartier toute ambiguïté quant à l'interprétation du but visé par la requête. Ce manquement de l'AFC est d'autant plus regrettable qu'il ressort des pièces du dossier que les autorités requérantes lui ont expressément demandé s'il y avait lieu de déposer une nouvelle requête contenant les bonnes dispositions légales (cf. consid. G.b ci-avant). Malgré cela et comme déjà mentionné précédemment, la Cour de céans relève que les pièces au dossier permettent quand même de définir le but visé par la requête de sorte qu'il ne saurait être considéré que l'autorité inférieure a fait droit à une demande de renseignements erronée. Partant, le grief des recourantes doit être rejeté.

5.4 Dans leur dernier grief, les recourantes font valoir que la décision contestée comporterait des erreurs dans la traduction des renseignements donnés, altérant ainsi le sens des informations qui y figurent. Elles

avancent spécifiquement qu'au chiffre 2 du dispositif de la décision attaquée, l'autorité inférieure aurait faussement traduit les informations fournies par les détenteurs d'informations. Ainsi, l'AFC aurait – de manière erronée – traduit l'information selon laquelle la société D. _____ serait réviseur par le terme de « reviser services ». Les recourantes requièrent, en lieu et place, que le terme d'« audit services » soit employé. De plus, les recourantes avancent que la décision attaquée indiquerait faussement que la société E. _____ – agissant en qualité de fiduciaire – fournirait des « trustee service ». Cette erreur de traduction serait particulièrement problématique étant donné qu'elle laisserait suggérer l'existence d'un trust ou de services de propriété fiduciaire.

En l'espèce, la Cour de céans relève qu'il ressort des pièces du dossier que la détentrice d'informations, la société C. _____ a effectivement indiqué que la société D. _____ agissait en tant que réviseur et que la société E. _____ était une fiduciaire (cf. Bordereau du mémoire de réponse de l'AFC du 25 juin 2018, pièce 10). De surcroît, le Tribunal de céans observe que dans son mémoire de réponse du 25 juin 2018, l'AFC a indiqué qu'elle accédait à la requête des recourantes relative aux erreurs de traduction et que, partant, la décision contestée serait rectifiée dans le sens demandé avant toute transmission des informations requises aux autorités lituaniennes. Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal de céans conclut qu'il y a lieu d'admettre la requête des recourantes tendant à la rectification des traductions effectuées par l'AFC. Ainsi, le chiffre 2 du dispositif de la décision finale doit être modifié comme suit :

[...]

~~– EUR 5'481.98: payment for D. _____ for provided reviser services;~~
~~– EUR 6'580.77: payment to E. _____ for provided trustee services.~~

[...]

- EUR 5'481.98: payment for D. _____ for provided audit services;
 - EUR 6'580.77: payment to E. _____ for accounting services.

5.5 Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, au sens du considérant 5.4 ci-dessus, et à le rejeter pour le surplus.

6.

6.1 Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de

procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.–. Vu l'admission très partielle du recours et dans la mesure où les recourantes succombent pour l'essentiel, ceux-ci sont mis à leur charge à raison de quatre cinquièmes, soit Fr. 4'000.–. Les recourantes supportent ces frais à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et 6a du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 5'000.– déjà versée. Le solde de Fr. 1'000.– sera restitué aux recourantes une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elles de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

6.2 La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme les recourantes – représentées par un avocat – n'obtiennent que très partiellement raison et doivent supporter quatre cinquièmes des frais de procédure, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à Fr. 1'500.–.

6.3 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 partiellement admis au sens du considérant 5.4. Il est rejeté pour le surplus.

2.

Les frais de procédure de Fr. 4'000.– (quatre mille francs) sont mis à la charge des recourantes et prélevés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.– (cinq mille francs). Le solde de Fr. 1'000.– (mille francs) leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elles de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

3.

L'autorité inférieure doit verser Fr. 1'500.– (mille cinq cent francs) aux recourantes à titre de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourantes (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 :