



Cour I
A-3764/2017

Arrêt du 2 octobre 2019

Composition

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

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Nicolas Candaux, Borel & Barbey,
recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-RU).

Faits :**A.**

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

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

Bank : la banque B. _____

Bank accounts : [...].

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

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

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

B.

A l'appui de sa demande, l'autorité requérante expliqua effectuer un contrôle de la situation fiscale de A. _____. Il fut établi au cours de ce contrôle que la personne concernée était liée à la société C. _____ et que celle-ci avait, [en] 2014, vendu [...] des parts qu'elle détenait dans l'entité D. _____ pour un montant de [...]. Peu après, soit [en] 2014, D. _____ versa à C. _____ un dividende de [...]. Cette dernière transféra ce mon-

tant aux sociétés E. _____ et F. _____ par le biais d'un compte bancaire détenu auprès de la Banque. Une partie des montants reçus par ces deux dernières entités, soit [...], fut ensuite transférée sur les comptes bancaires détenus directement par A. _____ auprès de la Banque. Ce dernier ne déclara pas ce revenu aux autorités fiscales russes.

L'autorité requérante poursuit en expliquant avoir obtenu [d'autres informations].

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

C.

Par ordonnance de production du 10 octobre 2016, l'AFC requit auprès de la Banque les documents demandés, l'invitant également à informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure en la priant de désigner un domicile de notification en Suisse. Par pli du 27 octobre 2016, les avocats de la personne concernée informèrent l'AFC avoir été mandatés afin de la représenter dans la présente procédure et requièrent la consultation des pièces du dossier. Par courrier du 28 octobre 2016, la Banque transmet les informations requises à l'AFC. Elle indiqua également avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

D.

Par courriel du [...] 2016, l'AFC indiqua aux autorités russes qu'elles avaient la possibilité de faire valoir un intérêt public ou privé afin de justifier d'une éventuelle restriction à l'accès au dossier, plus particulièrement s'agissant de l'accès à la demande d'assistance administrative du [...] 2016, ainsi qu'à toute correspondance entre autorités. Par courriel du [...] 2016, les autorités russes indiquèrent n'avoir aucun motif de ce type à faire valoir et que l'accès au dossier pouvait être accordé.

Par courrier du 18 novembre 2016, l'AFC remit l'intégralité des pièces du dossier aux représentants de la personne concernée et leur notifia les in-

formations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité requérante, leur impartissant un délai pour prendre position par écrit. Par courrier et courriel du 23 décembre 2016, le représentant de la personne concernée remit ses observations à l'AFC.

E.

Par courriel du [...] 2016, les autorités compétentes russes apportèrent des précisions concernant la personne concernée. Le [...] 2017, l'AFC sollicita des précisions des autorités compétentes russes s'agissant du critère de la résidence prévu à l'art. 4 CDI CH-RU. Les autorités compétentes russes apportèrent les précisions requises par lettre du [...] 2017.

Par courriel du [...] 2017, l'AFC indiqua aux autorités russes qu'elles avaient la possibilité de faire valoir un intérêt public ou privé afin de justifier d'une éventuelle restriction à l'accès au dossier, s'agissant en particulier des derniers échanges intervenus entre autorités. Le [...] 2017, les autorités compétentes russes répondirent qu'elles considéraient que les échanges entre autorités relatifs au critère de résidence n'avaient pas à figurer au dossier selon leur conception. Elles ont également requis des précisions quant à la conception suisse.

Par courriel du [...] 2017, l'AFC indiqua aux autorités compétentes russes que l'accès au dossier s'étendait à toute correspondance entre autorités relative à la présente affaire. Par courrier électronique du [...] 2017, les autorités compétentes russes déclarèrent n'avoir aucun motif de confidentialité à faire valoir s'agissant des derniers échanges intervenus entre autorités.

F.

Par décision finale du 31 mai 2017, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité requérante. Le recourant a déposé un recours contre la décision susdite en date du 3 juillet 2017. Il sollicite, sous suite de frais et dépens, l'admission du recours. Il requiert principalement que la décision entreprise soit déclarée nulle. Il sollicite subsidiairement son annulation et le rejet de la demande d'assistance du [...] 2016. Plus subsidiairement encore, le recourant demande l'annulation du chiffre deux du dispositif de la décision entreprise et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision, en ce sens que (1) l'ensemble des informations et documents relatifs aux avis de débits, aux soldes/balances/totaux sur les relevés bancaires et aux ordres de paiements, y inclus les documents et factures joints à l'ordre de paiement doivent être écartés et ne peuvent être

transmis à l'autorité requérante ainsi que (2) toute mention de tiers non-concernés doit être caviardée dans les documents qui seront transmis.

G.

Dans sa réponse du 31 août 2017, portée à la connaissance du recourant par ordonnance du TAF du 6 septembre 2017, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours. Le 29 septembre 2017, le recourant a déposé des observations par lesquelles celui-ci maintient les conclusions prises dans son recours du 3 juillet 2017.

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

Droit :

1.

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

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 [en] 2016, 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 en temps utiles répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant 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 Le requérant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

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

2.

Le requérant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, à trois égards : (i) premièrement, dans la mesure où certaines pièces ont été préalablement caviardées par la détentrice de renseignements de sorte qu'il n'a pas eu l'occasion de les consulter dans leur version originale (cf. consid. 2.2 ci-après) ; (ii) deuxièmement, en tant que l'autorité inférieure n'aurait pas annexé à sa décision finale les documents objets de l'échange de renseignements (consid. 2.3 ci-après) ; (iii) troisièmement, le requérant avance également que certaines entités bénéficiant de la qualité pour recourir n'auraient pas été informées de la procédure d'assistance administrative (cf. consid. 2.4 ci-après). Il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (consid. 2.1 ci-après ; 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).

2.1

2.1.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, ATF 142 III 48 consid. 4.1.1, ATF 141 V 557 consid. 3 et ATF 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 2.1.1, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

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

L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF). La preuve de cette notification incombe à l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1 ; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 376 ad art. 14 LAAF). La notification présuppose une information tant de la ou des personnes concernées que des personnes dont l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir conformément aux art. 14 LAAF et 19 al. 2 LAAF, afin qu'elles aient la possibilité de s'exprimer avant le prononcé de la décision. La personne habilitée à recourir doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (art. 48 PA ; arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 3.1.3, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 2.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

2.1.3 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, ATF 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité

de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2, A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1. En outre, l'existence de vices dans la notification n'emporte pas nécessairement nullité de la décision contestée ; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il sied de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa, 111 V 149 consid. 4c ; arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 2.1.3, A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.2.2).

Toutefois, une telle réparation du vice de forme doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 2.1.4, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

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

2.2 En l'espèce, les documents transmis par la Banque à l'AFC contenaient des caviardages qu'elle avait elle-même spontanément effectués. Le recourant soutient ainsi, et en premier lieu, qu'étant donné que l'AFC n'a pas requis la production de documents exempts de caviardages préalables, il

n'aurait pas été en mesure de vérifier si, comme l'affirme la banque, seul le nom de l'employé en charge de la relation bancaire avait été caviardé dans les documents produits.

Le grief des recourants tombe à faux. En effet, les informations objets du caviardage « anticipé » sont aisément reconnaissables dans la mesure où seule l'information figurant sur la même ligne que l'indication « *your contact* » est noircie. Il tombe donc sous le sens qu'il ne peut s'agir là que du nom de l'employé de banque en charge de la relation bancaire en question. Le recourant n'a ainsi pas été restreint matériellement dans sa possibilité de contrôler la teneur exacte des informations contenues dans les documents que l'AFC entendait transmettre. Peut-être en irait-il différemment si les caviardages effectués spontanément par la Banque avait été plus importants, mais tel n'est pas le cas en l'espèce, la simple protection du nom de l'employé de banque contact du recourant ne constituant pas une restriction violant le droit d'être entendu du recourant. Ce dernier était en effet en mesure de reconnaître à partir des informations auxquelles il a eu accès qu'il faisait effectivement l'objet du contrôle fiscal opéré par l'autorité requérante et ce qui lui était reproché, dans la mesure où ce dernier a eu accès à la demande des autorités russes du [...] 2016, ainsi que les éléments déterminants qui allaient être transmis.

De surcroît, si certes il revient en principe à l'autorité inférieure et non aux détenteurs d'information de décider si une information doit être caviardée, interdiction n'est pas faite aux détenteurs d'informations de proposer certains caviardages. Il s'agit en effet de considérer que les noircissements effectués par la banque constituent ici une telle proposition et que cette dernière a été acceptée par l'AFC étant donné que les informations caviardées lui étaient ici aisément reconnaissables.

2.3 Le recourant allègue ensuite que l'autorité inférieure aurait violé son droit d'être entendu en ne joignant pas à la décision finale du 31 mai 2017 les annexes auxquelles il est fait référence dans le dispositif de dite décision. Partant, il n'aurait pas eu connaissance du contenu de la documentation que l'AFC entend transmettre aux autorités compétentes étrangères.

Le Tribunal constate cependant que par courrier du 18 novembre 2016 l'AFC avait notifié au recourant les informations et documents qu'elle entendait transmettre aux autorités compétentes étrangères (cf. consid. D ci-avant et pièce n°11 jointe à la réponse). Certes, ces mêmes pièces n'ont pas été une nouvelle fois annexées lors de la notification de la décision finale ; elle l'avait cependant déjà été précédemment. Conformément à la

jurisprudence applicable en matière du droit d'être entendu, le recourant a ainsi eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. consid. 2.1 ci-avant). Le Tribunal relève d'ailleurs que ce dernier a exercé son droit d'être entendu en faisant parvenir une prise de position en date du 23 décembre 2016 (cf. consid. D ci-avant et pièce n°15 jointe à la réponse). Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que le droit d'être entendu du recourant a été respecté par le biais du courrier de l'AFC du 18 novembre 2016. Il sera encore constaté ici que l'autorité inférieure a transmis spontanément au recourant les nouvelles pièces ayant été ajoutées au dossier après le 18 novembre 2016.

En outre, l'autorité inférieure s'est référée de manière explicite à son courrier du 18 novembre 2016 dans sa décision finale (« l'AFC considère dès lors que doivent être transmis aux autorités compétentes russes les renseignements requis, tels que présentés dans le courrier d'information du 18 novembre 2016 adressé à A. _____ » [Décision finale de l'AFC du 31 mai 2017, 5. Considérations finales, p. 10]). De plus, le fait que le dispositif de la décision finale reprenne mot pour mot les réponses que l'AFC envisage de transmettre aux autorités russes telles qu'exposées dans le courrier du 18 novembre 2016 permettait, de l'avis de la Cour, au recourant de comprendre le renvoi effectué par l'AFC. Dans ces circonstances, le fait que l'autorité inférieure n'ait pas joint une nouvelle fois les annexes auxquelles il est fait référence dans le dispositif de sa décision du 31 mai 2017 n'emporte pas violation du droit d'être entendu.

Ainsi l'autorité inférieure a informé le recourant des renseignements et documents qu'elle entendait transmettre aux autorités russes par courrier du 18 novembre 2016 et ce dernier a exercé son droit d'être entendu en faisant parvenir une prise de position. Partant, l'argument du recourant revenant à avancer qu'il n'a pas été en mesure de comprendre que son droit d'être entendu a été respecté ne saurait être pertinent dans l'examen du respect de ce droit. Compte tenu de tout ce qui précède, il y a lieu de considérer que l'autorité inférieure n'a pas violé le droit d'être entendu du recourant.

2.4

2.4.1 Dans un deuxième volet ayant trait au grief de la violation du droit d'être entendu, le recourant allègue que certaines sociétés disposant de la

qualité pour recourir n'auraient pas été informées de la procédure d'assistance administrative. Il s'agirait des sociétés listées ci-dessous : D. _____, E. _____ et C. _____ (ci-après ensemble : « les sociétés »). En effet, le recourant considère que la demande des autorités russes vise également à obtenir des informations concernant dites sociétés et les rapports qu'elles entretiennent avec lui. Il s'agirait donc ici pour la Cour de céans de constater que ces dernières sont directement concernées et spécialement atteintes par la décision entreprise.

Pour sa part, l'AFC considère dans sa réponse que le recourant est la seule personne concernée au sens de l'art. 3 LAAF de la demande d'assistance administrative dont il est question ici. En effet, les autorités compétentes étrangères requièrent la transmission d'informations relatives à des comptes bancaires dont le recourant est titulaire. L'AFC poursuit en exposant que bien que les sociétés soient mentionnées dans la demande d'assistance, aucune information n'est formellement requise à leur sujet. Les sociétés ne seraient pas non plus des personnes habilitées à recourir dans la présente procédure. Elles ne seraient ainsi pas spécialement atteintes par la décision entreprise et n'auraient pas d'intérêt digne de protection à son annulation.

Partant, le litige porte également sur le fait de savoir si lesdites sociétés auraient dû être informées en raison de leur qualité de personne concernée, respectivement habilitée à recourir.

2.4.2 S'agissant du droit d'être entendu des tiers, le Tribunal fédéral ne s'est pas encore prononcé sur la question de savoir dans quelle mesure ces personnes devraient être informées de l'existence d'une procédure d'assistance administrative en cours, en particulier sous l'angle du droit d'être entendu. Notre Haute Cour a en revanche eu l'occasion de préciser que les recours ne peuvent pas être formés au nom ou dans l'intérêt d'un tiers, cela signifie que, dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, la personne concernée ne saurait être suivie en tant qu'elle requerrait à ce que les tiers concernés par la procédure d'assistance soient informés de l'existence de dite procédure (ATF 139 II 404). Elle a ainsi refusé d'entrer en matière sur une conclusion prise par les recourants tendant à obliger les autorités à informer les personnes dont les données n'étaient pas caviardées, afin que celles-ci puissent s'en plaindre, au motif que les recourants n'étaient eux-mêmes pas directement concernés et ne pouvaient donc faire valoir les intérêts de tiers. Le Tribunal fédéral a ensuite clarifié cette jurisprudence en exposant qu'un (ancien) employé de banque qui figurait dans les documents à transmettre avait en revanche le droit de

déposer un recours pour lui-même (ATF 143 II 506 consid. 5.3.4, arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.4, A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 4.2.8).

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

2.4.3 Pour sa part, le Tribunal administratif fédéral a considéré jusqu'ici qu'en présence d'un défaut d'information quant à l'existence d'une procédure d'assistance administrative, le cas de la personne qui n'est pas concernée au sens strict diffère de celui de la personne directement concernée, c'est-à-dire la personne au sujet de laquelle la demande d'assistance administrative est dirigée.

Ainsi, le Tribunal administratif fédéral établit une distinction entre les personnes formellement (et en règle générale aussi matériellement) concernées, c'est-à-dire celles au sujet desquelles des informations sont requises dans la demande d'assistance administrative ou dont le respect des obligations fiscales doit être examiné par l'Etat requérant (art. 3 let. a LAAF), et les autres personnes qui sont autrement (matériellement) concernées, en ce qui concerne les informations relatives à l'existence d'une procédure en cours. Il a jugé que, le fait que les premières n'ont pas eu connaissance de l'existence de la procédure d'assistance administrative en cours entraîne en principe la nullité de la décision finale attaquée. En revanche, le défaut d'information des secondes n'entraînera pas de nullité de la décision

finale de l'autorité inférieure et une violation du droit d'être entendu pourra éventuellement être réparée dans le cadre d'une procédure devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.5, A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 4.2.10). Quoi qu'il en soit, les tiers matériellement concernés doivent en principe être informés de l'existence d'une procédure d'assistance administrative et ont qualité pour former recours (cf. arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.5, A-4588/2018 du 22 juillet 2019 consid. 4.3.7.5. et A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 4.5 et 6.5).

2.4.4 En l'occurrence, les autorités compétentes russes ont requis des informations au sujet du recourant, lequel doit être considéré comme seule personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF par la demande d'assistance dont il est question ici. Par ailleurs, les autorités compétentes étrangères requièrent la transmission d'informations relatives à des comptes bancaires dont le recourant est le seul titulaire.

S'agissant des sociétés, bien qu'elles soient citées dans l'état de fait de la demande, aucune information n'est formellement requise à leur sujet. Or, il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. consid. 2.4.1 ci-avant) que les recours ne peuvent être formés au nom ou dans l'intérêt d'un tiers, cela signifie que, dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, le recourant, en sa qualité de personne concernée, ne saurait être suivi en tant qu'il requiert que des tiers concernés par la procédure d'assistance soient informés de l'existence de dite procédure, d'autant plus que la décision ici attaquée ne saurait être considérée comme étant nulle.

2.5 Compte tenu de tout ce qui précède, le grief du recourant est rejeté. Le Tribunal de céans ne décèle aucune raison de s'écarter de l'appréciation de l'autorité inférieure. Il s'en suit donc qu'il ne saurait donc être admis qu'une violation du droit d'être entendu a été perpétrée par l'autorité inférieure.

3.

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

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

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

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

3.3

3.3.1 Aux termes de l'art. 25a par. 1 CDI CH-RU, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-2304/2018 du 14 août 2019 consid. 2.3.1, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est ainsi la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1).

3.3.2 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. 3.4 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).

3.3.3

3.3.3.1 En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1^{er} janvier 2017, par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements » (RO 2016 5059 ; ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; voir arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.1, A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 6, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.3).

Cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

3.3.3.2 Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de

procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; critique ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de tiers non impliqués que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le Tribunal fédéral ajoute que, dans ce cas, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre

toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par une demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2).

3.3.3.3 Tant dans l'ancienne que dans la nouvelle teneur de l'art. 4 al. 3 LAAF, les limites de la disposition doivent, cela dit, être comprises de manière restrictive ; l'élément déterminant reste la vraisemblable pertinence des informations à transmettre (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, ATF 141 II 436 consid. 3.3 et 4.5 ; arrêt du TF 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.3, A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 5.6, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.5.1).

Il convient à ce stade d'adopter une approche plus casuistique, en rappelant des exemples jurisprudentiels intervenus dans le contexte d'application de l'art. 4 al. 3 LAAF, d'abord dans son ancienne teneur (cf. consid. 3.3.3.4 ci-après), puis dans sa nouvelle teneur (cf. consid. 3.3.3.5 ci-après). On gardera en mémoire que l'art. 4 al. 3 LAAF (actuel) pérennise une jurisprudence et une pratique antérieures (cf. consid. 3.3.3.1 ci-avant).

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

En outre, la Cour suprême a considéré que les relations concrètes d'une société dont le contribuable est l'ayant droit économique peuvent être pertinentes (relevant) pour l'imposition de celui-ci ; tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement (*wirtschaftliche Beherrschung*) la société détentrice des informations (ATF

141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 et TAF A-5149/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.7.1 [décision confirmée par l'ATF 144 II 29]).

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

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

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

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

En lien avec les *noms d'employés de banque*, la Haute Cour a retenu que si l'AFC renonce à supprimer les noms des collaborateurs de la banque qui

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

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

3.4

3.4.1 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).

3.4.2 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).

3.5 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).

3.6 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 25a par. 2 CDI CH-RU ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision attaquée devant le TF], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

3.7 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme

à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

4.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (cf. consid. 4.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 4.2 à 4.5 ci-après).

4.1

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

4.2

4.2.1 Pour ce qui est des conditions de fond, le recourant invoque en premier lieu qu'étant donné que la demande d'assistance ne porte que sur l'impôt sur le revenu, seules les informations relatives aux revenus – à l'exclusion de celles relatives à la fortune ou à l'utilisation de fonds déposés auprès du détenteur de renseignements – peuvent faire l'objet d'une transmission à l'Etat requérant car elles seules remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Or, le recourant considère que l'autorité inférieure entend transmettre de nombreux documents concernant sa fortune.

Ainsi, si la demande des autorités compétentes russes ne devait pas être déclarée nulle, le recourant conclut, à titre subsidiaire, à l'annulation du chiffre deux du dispositif de la décision entreprise et au renvoi de la cause pour nouvelle décision, en ce sens que l'ensemble des informations et documents relatifs aux avis de débits, indications soldes/balance/totaux sur les relevés de comptes et des ordres de paiements, y compris les documents et factures joints à l'ordre de paiement doivent être préalablement extrait ou caviardé et ne peuvent faire l'objet d'une transmission à l'autorité requérante, faute d'être vraisemblablement pertinents pour la détermination de l'impôt sur le revenu éventuellement dû par le recourant.

4.2.2 En l'occurrence, le Tribunal constate que, dans sa demande d'assistance, l'Etat requérant indique qu'il considère le recourant comme étant un résident fiscal russe. Il expose aussi clairement les raisons qui le laissent soupçonner que le recourant se serait rendu coupable de fraude fiscale (« tax avoidance ») en Russie et cherche à collecter tout document pertinent afin de confirmer l'existence d'une stratégie de conduite frauduleuse et pour pouvoir déterminer l'impôt sur le revenu global du recourant (« *Russia wishes to collect all relevant documents to confirm conduit nature of tax avoidance scheme and additionally assess personal income tax in overall amount* »).

Il s'agit ici pour la Cour de céans de rappeler que la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité (cf. consid. 3.3 ci-avant). En outre, la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Or, déterminer quelle écriture passée en compte peut servir à déterminer le revenu d'un contribuable russe, est une question matérielle qui devra être tranchée par les autorités russes compétentes. Partant, il n'appartient pas à la Suisse de déterminer quelles informations sont, selon le droit russe, pertinentes pour la détermination de l'impôt sur le revenu selon le droit étranger. En effet, la notion d'impôt sur le revenu peut différer entre le droit suisse et le droit étranger.

Ainsi, face à l'impossibilité d'exclure d'emblée toute pertinence pour la procédure étrangère des informations des documents dont la transmission est envisagée, c'est à juste titre que l'AFC considère que ces informations doivent être transmises à l'autorité requérante. Celles-ci sont en lien étroit avec l'état de fait et entrent ainsi clairement dans le champ de recherche de la demande. Les informations requises sont en effet pertinentes dans la mesure où il n'est pas exclu qu'elles seront utiles aux autorités fiscales russes pour appliquer leur législation interne relative à l'impôt sur le revenu.

S'agissant plus particulièrement de la pertinence des informations relatives aux soldes des comptes bancaires eu égard à l'absence d'impôt sur la fortune dans l'Etat requérant, il y a lieu de souligner que les relevés de fortune

sont également adéquats pour le contrôle de l'impôt sur le revenu. Les variations et évolutions de la fortune permettent en effet de contrôler que l'entier des revenus soient bien annoncés. Les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont le recourant est titulaire, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). Il en découle que l'absence d'impôt sur la fortune ne permet pas en soi de supprimer la pertinence vraisemblable des informations et documents relatifs aux avis de débits, indications soldes/balance/totaux sur les relevés de comptes et des ordres de paiements, y compris les documents et factures joints à l'ordre de paiement.

Partant, l'AFC n'a pas statué au-delà de la requête qui lui était soumise et la procédure a été conduite dans le respect du principe de proportionnalité. En outre, le spectre des informations demandées est en lien direct avec l'objectif fiscal. Il n'appartient pas à l'Etat requis de restreindre l'étendue des informations requises que l'Etat requérant considère comme vraisemblablement pertinentes pour l'application de son droit interne.

Le grief du recourant étant mal fondé, il s'agit ici pour la Cour de céans de le rejeter.

4.3

4.3.1 Le recourant estime ne pas être un résident russe au sens de l'art. 4 CDI-RU. Bien au contraire, il aurait été domicilié en [...] durant la période visée par la demande d'entraide dont il est question ici. Partant, il n'aurait aucunement eu l'obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus mondiaux en Russie. Dès lors, l'état de fait décrit par l'autorité requérante dans sa demande d'assistance serait erroné sur un point essentiel. Pour ce motif, l'AFC aurait dû rejeter la demande des autorités russes et par conséquent, la décision entreprise devrait être annulée.

Pour sa part, l'AFC estime que, s'agissant de la détermination de la résidence fiscale du recourant durant la période concernée par la demande d'assistance des autorités compétentes russes, il est vraisemblable que les relevés des transactions sur les comptes du recourant contribuent à confirmer ou à exclure dite résidence fiscale. En effet, ces documents sont

susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser les intérêts vitaux du recourant. Or supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées qui figurent sur la liste de ces transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative à cet égard.

4.3.2 A cet égard, la jurisprudence a clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a pas à être tranchée par l'Etat requis (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). En effet, l'Etat requérant doit pouvoir obtenir de l'Etat requis des documents lui permettant de consolider sa position s'il considère qu'un contribuable assujéti dans l'Etat requis (ou dans un Etat tiers, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants) a en réalité sa résidence fiscale chez lui par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent ou que l'on est en présence d'autres points de rattachement fiscalement déterminants (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.6).

Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable (cf. art. 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune [ci-après : MC OCDE]) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher. L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. aussi arrêt du A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4).

En outre, si certes, la requête initiale pouvait apparaître comme lacunaire concernant la motivation d'un prétendu domicile fiscal en Russie, l'Etat requérant l'a complétée par courrier du 4 avril 2017 (pièce 14 annexée au recours). Il a ainsi exposé que le recourant [...]. Il s'avère donc que le grief d'inapplicabilité de la clause d'assistance fiscale est ici mal fondé au regard de la jurisprudence. Dans la mesure où l'Etat requérant dispose comme en l'espèce d'éléments tendant à fonder un assujettissement illimité en son

sein, à tout le moins sous l'angle de la vraisemblance et que les faits présentés par l'autorité requérante ne peuvent être invalidés d'emblée sur la base d'erreurs, de lacunes ou de contradictions manifestes, il n'y a aucune raison d'en douter dans le cas présent. En effet, l'assistance administrative en matière fiscale ne dépend pas du domicile de la personne concernée. Au contraire, la probabilité que la personne concernée soit soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée dans l'Etat requérant pendant la période concernée suffit (voir du TAF A-6290/2017 du 12 octobre 2018 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_999/2018 du 14 novembre 2018]). Or tel est bien le cas ici. En outre, tout argument tendant à montrer l'existence d'un domicile fiscal concurrent dans l'Etat requis ou dans un Etat tiers doit être considéré comme non déterminant au stade de l'entraide. Sur ce point, la décision attaquée a donc correctement appliqué le droit en vigueur.

Le grief du recourant étant mal fondé, il s'agit ici pour la Cour de céans de le rejeter.

4.4

4.4.1 Le recourant considère ensuite que l'AFC entend transmettre à l'Etat requérant des documents bancaires sur lesquels figurent l'identité de tiers non-concernés. Il s'agirait notamment de [...]. Selon lui, les identités de ces personnes et entités seraient sans incidence sur la demande d'entraide objet de la présente procédure et leur suppression de la documentation à transmettre ne la rendrait pas vide de substance. Il poursuit en exposant que ces tiers n'auraient rien à voir avec la question fiscale motivant la demande de l'Etat requérant. Il en irait de même des études d'avocats dont le nom figure dans la documentation bancaire ainsi que pour D._____, E._____ et C._____, si leur qualité de partie devait être déniée.

Ainsi, si la demande des autorités compétentes russes ne devait pas être déclarée nulle, le recourant conclut, à titre subsidiaire, à l'annulation du chiffre deux du dispositif de la décision entreprise et au renvoi de la cause pour nouvelle décision, en ce sens que toute mention de tiers non-concerné doit être caviardée dans les documents et informations qui seront transmis aux autorités compétentes russes.

4.4.2 Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 142 II 16 ; cf. consid. 3.3.3.2 et 2.4.2 ci-avant) que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir

avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Dans un tel cas de figure, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret. Il s'agit donc ici pour la Cour de céans déterminer si, supprimer les noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative. Or, tel est bien le cas ici.

Premièrement, c'est à raison que l'AFC considère dans sa réponse que les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et en particulier la liste des transactions sur des comptes bancaires dont le recourant est titulaire, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. Les documents en question révèlent les apports et les prélèvements effectués, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus et sont ainsi de nature à permettre, si besoin est, à l'autorité requérante de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu du recourant en Russie. Il est en outre plausible que les informations contenues dans ces documents soient de nature à permettre aux autorités russes de se prononcer sur la résidence fiscale russe ou étrangère du recourant (cf. consid. 3.3 ci-avant).

Deuxièmement, étant donné que les autorités compétentes russes cherchent à collecter tout document pertinent afin de confirmer l'existence d'une stratégie de conduite frauduleuse à laquelle les entités D._____, E._____ et C._____ auraient participé, il va de soi que supprimer leur nom des documents à transmettre rendrait complètement vide de sens la demande de l'autorité requérante.

Il en va de même des noms des différentes études d'avocats qui apparaissent sur les relevés de comptes. Le recourant estime que ces informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes en se fondant sur la jurisprudence relative au nom des employés de banques. Or, en l'espèce, le paiement d'honoraires à des études d'avocat est vraisemblablement pertinent notamment dans la perspective de la détermination d'un domicile fiscal, de la même manière que des versements effectués à d'autres prestataires de service. On soulignera au demeurant qu'il n'est pas ici question

de secret professionnel de l'avocat. L'information selon laquelle un paiement a été effectué depuis le compte bancaire du recourant à une étude d'avocats ne saurait en l'espèce tomber dans le champ d'application du secret professionnel. C'est bien plus le secret bancaire qui pourrait protéger cette information. Il en irait différemment si l'information avait été demandée ou obtenue de l'avocat lui-même. En l'espèce toutefois, cette information provient d'un relevé de compte bancaire. Dans ce sens, cette information ne diffère pas des autres informations concernant des tiers non parties à la procédure.

Ainsi, et après pesée de tous les intérêts en cause (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1), les noms des différentes personnes qui apparaissent dans ces informations et documents peuvent être transmis. D'une part, ces indications ne sont pas le fruit d'un pur hasard et, d'autre part, elles doivent être considérées comme étant vraisemblablement pertinentes pour les autorités fiscales étrangères compétentes, et ce, compte tenu de l'état de fait décrit et des informations recherchées (ATF 143 II 185 consid. 3.2, ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). Au demeurant, leur suppression rendrait la demande d'assistance administrative vide de sens. Au surplus, la récente jurisprudence précitée (arrêt du TAF A-5715/2918 du 3 septembre 2019 ; cf. ci-dessus consid. 2.4.2) doit être remise dans son contexte, à savoir d'un recours déposé par le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence dont le rôle est précisément de défendre des tiers et des autres dispositions fédérales relatives à la protection des données en surveillant l'application par les organes fédéraux de la Loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (LPD ; RS 235.1 ; art. 27 al. 1 LDP). Même après cet arrêt, la jurisprudence du Tribunal fédéral rappelée ci-dessus au consid. 2.4.2 garde toute sa portée, en ce sens qu'un recours ne peut pas être formé au nom ou dans l'intérêt d'un tiers. Le recourant ne peut donc pas non plus être suivi en tant qu'il requiert que les tiers concernés par la procédure d'assistance soient informés de l'existence de dite procédure. S'agissant d'un intérêt de tiers, il ne peut pas être entré en matière sur le grief.

4.5

4.5.1 Enfin, dans un dernier grief, le recourant estime que le principe de spécialité n'aurait pas été respecté par les autorités compétentes étrangères. Il expose [...]. Il serait ainsi à craindre que les autorités fiscales russes transmettent les informations récoltées dans le cadre de cette procédure aux autorités pénales.

4.5.2 Il résulte de la jurisprudence récente de la Cour de céans que les informations transmises doivent être gardées secrètes et ne peuvent être utilisées à d'autres fins qu'à des fins de taxation concernant des contribuables désignés comme tels dans la requête soit dans l'Etat requérant soit dans l'Etat requis (voir les arrêts A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3.3 ; A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4.1 ; A-846/2018 du 30 août 2018 consid. 3.5.2). Cela est compatible avec le fait que l'État requérant, en vertu du principe de spécialité, ne peut utiliser les informations obtenues par l'État requis que dans le cas de personnes ou d'actes pour lesquels il les a demandées.

A cet égard, il sera rappelé ici que 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. consid. 3.6 ci-avant). 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. Ainsi, selon le principe de la confiance en droit international (cf. consid. 3.4.2 ci-dessus), on peut supposer que les autorités compétentes russes adhèrent au principe de la spécialité, selon lequel l'Etat requérant ne peut utiliser les informations obtenues de l'Etat requis que pour les personnes ou les faits pour lesquels il les a demandées et pour lesquels une assistance administrative lui est accordée et les informations en Russie doivent être gardées secrètes conformément à l'art. art. 25a par. 2 CDI CH RU.

La Cour de céans relèvera encore que les autorités russes se sont explicitement engagées, dans leurs requêtes, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-RU (« *any information received shall be treated as confidential, in accordance with our Tax Treaty* »). Or, en vertu du principe de la bonne foi qui commande, en d'autres termes, une confiance mutuelle entre Etats contractants quant à la destination des informations transmises et quant au respect du principe de spécialité par les autorités de l'Etat requérant (cf. arrêts du TAF A-1538/2019 du 11 septembre 2019 consid. 4.2.2, A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 3.2.4.3), il n'y a ici aucune raison de discuter l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité. Il convient pour le surplus de rajouter que la conclusion d'une CDI constitue une décision politique et que les obligations découlant du droit international sont contraignantes pour les tribunaux en vertu de l'art. 190 Cst.

Le grief du recourant étant mal fondé, il s'agit ici pour la Cour de céans de le rejeter.

5.

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

6.

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

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

7.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce

dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :