Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-4453/2015

Arrêt du 14 août 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A.**_____,
2. **B.**_____,
3. **C.**_____,
4. **D.**_____,

tous représentés par ***,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

assistance administrative (CDI-RU).

Faits :

A.
Par demande d'assistance administrative du *** 2014 signée par le directeur du service de contrôle russe compétent ("Head of Control Directorate"; ci-après: autorité requérante) déposée au sujet de la société russe "E._____" (ci-après: société), qui fait l'objet d'un contrôle fiscal (impôt sur le revenu) pour les années 2011-2013, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) a été 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). La société suisse intéressée est A._____ (ci-après: recourante).

L'autorité requérante indique en substance que la société a acheté des biens étrangers (montres, bijoux) à la société russe "F._____" (ci-après: société F._____). Des sociétés – nommées dans la demande – (ci-après: importateurs) auraient importé ces biens en les achetant à la recourante. Des contrats sont joints à la demande à ce titre; les montants en jeu s'élèveraient à plusieurs dizaines de millions d'euros. Les importateurs auraient revendu à la société F._____ les biens à un prix très inférieur au prix de revente par cette dernière à la société. L'autorité requérante soupçonne que l'important stock en apparence chez la société F._____ a en fait été délivré et vendu à la société. Le produit de la vente des biens aurait été remis à la recourante, puis au fabricant. Afin de contrôler fiscalement la société, l'autorité requérante souhaite obtenir des informations au sujet de la recourante (existence de celle-ci, activités en 2011-2013, directeurs, actionnaires, relations avec les importateurs, représentants en Russie, relevés des comptes bancaires pour la période allant de 2011 à 2013) et des importateurs (état d'endettement, représentants).

B.
B.a La recourante a été invitée, à l'instar de l'administration fiscale cantonale *** (ci-après: administration cantonale), à fournir les informations sollicitées à l'AFC le 5 juin 2014. Le 17 juin 2014, Me *** a indiqué être chargé de défendre la recourante. L'administration cantonale a fourni à l'AFC des informations le 24 juin 2014. La recourante a fait de même le 7 juillet 2014, tout en s'opposant à toute transmission de renseignements. L'AFC a ainsi appris notamment le nom des actionnaires de la recourante, à savoir B._____, C._____ et D._____ (ci-après: actionnaires recourants). Le 12 février 2015, l'AFC a fait parvenir à la recourante un exposé des

réponses qu'elle entendait transmettre à l'autorité requérante. L'AFC a aussi demandé à la recourante de bien vouloir informer la société de la procédure. Le 16 mars 2015, la recourante s'est déterminée en s'opposant à tout envoi d'informations. Le 31 mars 2015, l'AFC a informé la recourante que l'assistance se limiterait à la période du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2013. L'AFC a en outre demandé une confirmation que les actionnaires recourants et la société avaient bien été informés de la procédure.

B.b Le 7 avril 2015, la recourante a indiqué à l'AFC qu'elle tenterait de contacter les actionnaires recourants. En revanche, elle n'avait aucun lien avec la société, qui ne pouvait ainsi être informée. Le 13 avril 2015, l'AFC a confirmé à la recourante qu'elle était tenue d'informer les actionnaires recourants de la procédure jusqu'au 17 avril 2015, date à laquelle la recourante a confirmé à l'AFC que ces derniers avaient été informés. Afin de lui permettre de faire valoir son droit d'être entendue, l'AFC a invité la société à désigner, dans un délai de 10 jours dès la publication dans la Feuille fédérale du *** 2015, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.c Le 27 avril 2015, Me *** a indiqué être chargé de défendre les actionnaires recourants, qui ont déposé leur prise de position le 18 mai 2015 et se sont opposés à l'octroi de l'assistance.

C.
Par décision finale du 27 mai 2015 rendue en la cause *** de la société ("Société concernée"), de la recourante ("Société habilitée à recourir") et des actionnaires recourants (chacun d'eux désigné comme "Personne habilitée à recourir"), l'AFC a décidé d'accorder aux autorités compétentes russes l'assistance administrative concernant la société, en transmettant les informations remises par la recourante et l'administration cantonale (notamment: inscription de la recourante au registre du commerce depuis 1996; activité de marketing et d'exportation de bijoux de cette dernière en 2011 et 2012; membres du "board" de la société; actionnaires; conclusion de contrats avec certains importateurs; relevés de comptes bancaires de la recourante [sans mention de référence dans le dispositif]).

La décision a été notifiée, d'une part, à l'attention de la société par publication dans la Feuille fédérale et d'autre part, par pli recommandé à la recourante et aux actionnaires recourants (ces derniers, ensemble avec la recourante: recourants), par le biais de leur Conseil commun.

D.
Le 1er juin 2015, les recourants, se référant à la décision évoquée, ont réservé leurs droits et demandé à l'AFC qu'elle leur transmette, sous forme de clef USB, une copie des documents qu'il est envisagé de transmettre.

E.
L'AFC a décidé de reconsidérer sa décision du 27 mai 2015 suite au courrier précité et a remis aux recourants les informations sollicitées sous forme de support crypté. Ainsi, la décision finale du 16 juin 2015 ("révocation de la décision finale du 27 mai 2015") a été rendue en la même cause que celle évoquée et notifiée de la même manière (let. C ci-dessus). Au surplus, en substance, le dispositif reconsidéré a le même teneur que celui présenté ci-dessus, si ce n'est qu'il ne fait plus référence aux années 2011 et 2012 – mais uniquement à l'année 2013 – et qu'il contient des références de quatre comptes bancaires de la recourante 1 à l'UBS.

F.
Les recourants ont déposé une écriture de recours commune du 17 juillet 2015 devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal). La recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 16 juin 2015 prise dans le cadre de l'assistance administrative internationale en matière fiscale concernant la société. Les actionnaires recourants ont pour leur part conclu, toujours sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision évoquée en ce qu'elle prévoit, au point n. 2 de son dispositif, de transmettre leur identité.

G.
Par réponse du 24 août 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours du 17 juillet 2015, sous suite de frais et dépens. Suite à deux demandes de prolongation de délai de l'AFC, une copie du dossier a été communiquée aux recourants le 23 octobre 2015. Ils ont déposé une réplique le 19 novembre 2015, persistant dans leurs conclusions. L'AFC a persisté pour sa part par duplique du 14 décembre 2015.

H.
Par ordonnance du 9 novembre 2016, le Tribunal a invité l'AFC à procéder conformément à l'art. 14 al. 4 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1) et, avec l'accord des autorités russes, à informer la société de la procédure d'assistance administrative en cours en lui fixant un délai pour désigner un représentant en Suisse. L'AFC a été invitée à faire part au Tribunal du résultat de ses démarches dès que possible. Le Tribunal a en

outre dit que, si les autorités russes refusaient que l'AFC informe directement la société ou que cette information n'aboutissait pas pour une autre raison, l'existence de la présente procédure serait notifiée à ladite société par un avis inséré dans la Feuille fédérale. Le 1er juin 2017, le Tribunal a relevé que l'AFC ne s'était pas manifestée par écrit auprès du Tribunal suite à l'ordonnance précitée. Il a ainsi souligné que l'invitation faite à l'AFC de faire part du résultat de ses démarches était devenue caduque et que la procédure suivrait son cours. Le 7 juin 2017, l'AFC a indiqué au Tribunal qu'elle avait tenté de contacter l'autorité requérante, les 24 février 2017 et 19 mai 2017, en vain. L'AFC a prié le Tribunal "de tenir compte des démarches entreprises par [elle]". Le 13 juin 2017, les recourants ont douté de l'intérêt de l'autorité requérante à l'octroi de l'assistance.

Droit :

1.

1.1 Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 LAAF, art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

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 recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit (consid. 5.2).

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, 121 V 204 consid. 6c).

3.

3.1 Le droit d'être entendu (voir art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]) est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3, arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (ATF 124 I 49 consid. 1; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 3.1.1).

L'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1). La décision nulle ne déployant pas d'effet juridique, elle ne peut pas être l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) dans une procédure de recours de droit administratif: il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur un tel recours. La nullité – qui peut être partielle (arrêt du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 4.4.1 et 5.5.1) – doit être constatée dans le dispositif (ATF 132 II 342 consid. 2.3; ATAF 2008/59 consid. 4.3, arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 5). Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, qui implique la transmission à l'autorité requérante d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, la nullité de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.3).

3.2 L'art. 14 LAAF prévoit quatre manières d'informer les personnes habilitées à recourir de la procédure, lorsque celles-ci habitent à l'étranger. Il s'agit 1) de l'information par l'intermédiaire du détenteur de renseignements, 2) de l'information directe par l'AFC avec le consentement de l'autorité requérante (voir art. 14 al. 4 let. b LAAF), 3) de l'information par l'autorité requérante elle-même et 4) d'une publication dans la Feuille fédérale (arrêts du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2 [non remis en cause sur ce point par l'arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017], A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2).

Selon l'art. 14 al. 3 LAAF en particulier, lorsqu'une personne visée à l'art. 14 al. 1 ou 2 (personne habilitée à recourir) est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Elle lui fixe

un délai pour ce faire. Selon l'art. 14 al. 5 LAAF, lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée, l'AFC l'informe de la procédure d'assistance administrative par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par publication dans la Feuille fédérale. Elle invite la personne habilitée à recourir à désigner en Suisse, sous dix jours, un représentant autorisé à recevoir des notifications.

La notification de la procédure par la voie de la Feuille fédérale a un caractère subsidiaire par rapport à une notification par l'entremise de l'autorité requérante ou par l'AFC, procédant avec l'assentiment de la première (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.2, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2). La notification par la voie de la Feuille fédérale – lorsqu'elle est conforme à la loi – entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (arrêts du TAF A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.3, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 2.2.2).

En d'autres termes, l'art. 14 LAAF prévoit, en cascade, quatre manières d'informer les intéressés, ce qui est du reste compatible avec la règle de publication prévue à l'art. 36 let. b PA. Le texte de cet article dispose que l'autorité peut notifier ses décisions par publication dans une feuille officielle à une partie qui séjourne à l'étranger et qui n'a pas de mandataire atteignable, lorsque la notification ne peut se faire à son lieu de séjour ou que, en violation de l'art. 11b al. 1 PA, la partie *n'a pas élu* de domicile de notification en Suisse. Or, on ne peut retenir qu'une personne n'a pas élu de domicile de notification en Suisse que si tous les moyens, en vertu de la loi, tendant à ce qu'un tel domicile soit élu ont été épuisés.

Le message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011, dans sa version germanophone en tout cas, laisse au surplus lui aussi entendre que la publication dans la Feuille fédérale a une nature subsidiaire ("Kann eine beschwerdeberechtigte Person nicht erreicht werden, so informiert die ESTV sie auf dem Weg der ersuchenden Behörde oder *allenfalls* durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Ersuchen. Sie fordert sie auf, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen, und setzt hierfür eine Frist" [FF 2011 6193, 6216, mise en évidence ajoutée]), même s'il est vrai que la version francophone du message n'est pas aussi claire, puisqu'elle ne contient pas l'équivalent du terme *allenfalls* ("Lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée, l'AFC l'informe de la procédure d'assistance administrative par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou d'une publication dans la Feuille fédérale.

Elle l'invite à désigner en Suisse un représentant autorisé à recevoir des notifications et lui fixe un délai à cette fin" [FF 2011 5771, 5794]).

3.3 La violation du droit d'être entendu peut 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, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b; arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 3.1, A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1). 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, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2; arrêts du TAF A-6949/2010 du 22 juillet 2014 consid. 5.2, A-2117/2013 du 6 mars 2014 consid. 2.1.2).

3.4 L'absence de possibilité de participer à la procédure, afin notamment qu'une partie fasse valoir efficacement son point de vue (ATF 132 II 485 consid. 3.2; arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.2), constitue une violation des règles essentielles de procédure, et ainsi un grave vice de procédure, à l'instar de l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision; ils sont des motifs de nullité (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.1; arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 4.3.2, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1, A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1), qui doit être relevée d'office et en tout temps (ATF 133 II 366 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2).

Lorsque l'AFC ne parvient pas à prouver devant le Tribunal administratif fédéral qu'elle a notifié l'existence de la procédure d'assistance administrative à la personne concernée avant de rendre sa décision finale, l'on considère qu'elle a violé le droit d'être entendu de cette dernière (arrêts du TAF A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 3, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA; arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2).

En matière d'assistance administrative internationale, des violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3; voir aussi arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 5.5.1, A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 5.5.1).

3.5 La notification de la décision finale par la Feuille fédérale est prévue par la loi lorsqu'une personne habilitée à recourir se trouve à l'étranger et qu'elle n'a pas désigné de représentant en Suisse (art. 17 al. 3 LAAF; arrêts du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2, A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.1.5). Pour qu'elle soit en mesure de désigner un représentant, chaque personne habilitée à recourir doit d'abord être informée de l'existence d'une demande d'assistance à son sujet, cette étape de la procédure étant réglée par l'art. 14 LAAF (voir consid. 3.2 ci-dessus; arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2). Une personne doit en tout cas se voir notifier une décision indiquant les informations qui pourront être utilisées contre elle dans la procédure étrangère, sous peine de nullité de la décision d'envoyer ces informations (arrêts du TAF A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 5.4.2 et 5.5.1, A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 5.4.2 et 5.5.1, A-8273/2015 du 29 août 2016 consid. 5.4.2 et 5.5.1).

4.
L'assistance administrative avec la Russie est régie par l'art. 25a CDI-RU et le chiffre 7 du Protocole à cette même convention (ci-après: Protocole; publié également au RS 0.672.966.51). L'art. 25a CDI-RU et le Protocole ont été ajoutés respectivement par les art. VII et X du Protocole du 24 septembre 2011 modifiant la CDI-RU (RO 2012 6647). Ce dernier Protocole est entré en vigueur le 9 novembre 2012; il est applicable, eu égard à l'art. 25a CDI-RU, conformément aux règles de ses art. XI chiffre 2 let. c) (arrêt du TAF A-1802/2016 du 15 juin 2016 consid. 3.1.1).

5.
5.1 En l'espèce, il ne fait pas de doutes que la société a la qualité de partie, puisqu'elle est visée par la procédure fiscale dont l'autorité requérante fait état dans sa demande d'assistance (personne concernée au sens formel

[sur cette notion, voir arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3]). L'AFC a d'ailleurs bien procédé à une notification – dont la conformité sera discutée dans quelques lignes – à l'attention de la société dans la Feuille fédérale afin de lui permettre de faire valoir son droit d'être entendue (let. B.b ci-dessus). Or, une des facettes de ce droit lui octroie la possibilité de participer à la procédure d'assistance. A ce titre, l'art. 14 LAAF – applicable d'un point de vue intertemporel même si l'art. 14 al. 1 et 2 LAAF dans sa version actuelle est entré en vigueur postérieurement au dépôt de la demande d'assistance (voir art. 24a al. 2 LAAF et décision incidente du 13 juillet 2015 A-6399/2014 consid. 4.3) – prévoit quatre manières d'informer les personnes habilitées à recourir de la procédure, lorsque celles-ci habitent à l'étranger. La notification de la procédure par la voie de la Feuille fédérale est un des quatre moyens disponibles (consid. 3.2 ci-dessus), mais il ne peut être utilisé à l'envi par l'AFC, ne serait-ce qu'en raison du fait que les lecteurs de la Feuille fédérale à l'étranger ne sont pas forcément très nombreux (voir arrêt A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2).

Pour que ladite notification entraîne la fiction que la société, visée par la publication, a eu connaissance de cette dernière (consid. 3.2 ci-dessus), il faut se demander si l'AFC a correctement fait usage de cette possibilité prévue par l'art. 14 al. 5 LAAF.

Or, une telle notification est subsidiaire (consid. 3.2 ci-dessus). Pourtant, c'est bien cette voie que l'AFC a utilisé pour notifier l'existence de la procédure à la société, après que la recourante eût exposé qu'elle n'avait pas de lien avec cette société (let. B.b ci-dessus), ce sans examiner les alternatives légales de notification.

Dans la mesure où l'AFC n'a pas *requis* des autorités compétentes russes une autorisation de notifier au sens de l'art. 14 al. 4 let. b LAAF, on ne voit pas ce qu'elle peut tirer du fait qu'elle n'a pas *reçu* une telle autorisation. L'AFC soutient en outre que le recours à la Feuille fédérale au sens de l'art. 14 al. 5 LAAF est subordonné seulement à la tentative infructueuse de notification par le biais du détenteur de renseignements au sens de l'art. 14 al. 3 LAAF. Il faut toutefois relever à ce propos que si le législateur avait voulu permettre à l'AFC de procéder systématiquement aux notifications dans la Feuille fédérale lorsque l'éventuel détenteur de renseignements ne notifie pas lui-même cette procédure à l'intéressé, il n'aurait pas octroyé à l'AFC la possibilité d'entreprendre quelque démarche en vue de parvenir à cette notification. L'AFC avait ainsi à sa disposition deux autres moyens – qui doivent être appréhendés en cascade

(consid. 3.2 ci-dessus) – prévus par la loi pour contacter la société, à savoir l'information directe avec le consentement de l'autorité requérante (art. 14 al. 4 let. b LAAF) et l'information par l'intermédiaire de l'autorité requérante (art. 14 al. 5 LAAF). Ces deux moyens n'ont visiblement pas été considérés par l'AFC au stade de la procédure qu'elle a conduite, ce sans raison intelligible et sans qu'on ne voit un obstacle à demander aux autorités russes la permission d'informer la société de la procédure, soit directement, soit par leur intermédiaire (voir arrêt A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2).

Par conséquent, la procédure de première instance conduite par l'AFC est viciée dans la mesure où il n'est pas possible de retenir, au sens de l'art. 14 al. 5 en lien avec l'art. 14 al. 3 LAAF, que la société "ne peut être contactée". La notification par le biais de la Feuille fédérale n'est donc pas conforme à la loi, ce qui implique qu'on ne peut retenir une fiction de notification de la procédure à l'encontre de la société.

La notification de la procédure ne déployant pas d'effets à l'égard de la société, la notification de la décision est également viciée, étant rappelé que cette dernière notification (consid. 3.5 ci-dessus), par publication du *** 2015 (pièce 46 du dossier de l'AFC), ne guérit de toute façon pas le fait que la société n'a pas été placée au préalable dans la position d'exercer son droit d'être entendue (voir arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3).

5.2 Reste à savoir quelle est la conséquence de la notification irrégulière de la procédure. Le Tribunal relève que la société est la personne concernée au sens formel. Or, puisque les cas de nullité constatés par le Tribunal de céans concernaient avant tout des défauts de notification à des personnes contre lesquelles l'Etat requérant disait diligenter une procédure fiscale nationale (voir consid. 3.4 s. ci-dessus), le Tribunal doit ici aussi constater la nullité de la décision attaquée, qui souffre d'un vice irréparable, comme exposé plus bas (consid. 5.3).

Ne pas constater la nullité en raison de la non-conformité de la notification par la Feuille fédérale reviendrait d'ailleurs à entériner une notification irrégulière au préjudice de la société, le dossier ne laissant pas apparaître que cette dernière a pris connaissance de la procédure d'assistance.

Il est vrai que les recourants disent avoir obtenu auprès de la société, "suite à une prise de contact, postérieure au premier échange d'écritures", des pièces qu'ils produisent avec leur réplique du 19 novembre 2015, ce dans

le but de soutenir l'allégation de violation du principe de subsidiarité. Les recourants soulignent cela dit immédiatement après la phrase citée que leur "prise de contact ne remet aucunement en cause l'allégation d'absence de liens entre [la recourante] et la société". Cette allégation n'est pas contestée par l'AFC dans sa duplique du 14 décembre 2015. On ne peut ainsi pas retenir, sur la base du dossier, que la société a été "d'une manière ou d'une autre, au courant de la procédure d'assistance administrative du fait de [...] liens avec [les recourants]", en particulier au sens de l'arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3 (voir aussi arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.5.2), puisqu'il n'apparaît pas ici que les recourants et la société ont été liés dans la mesure retenue par l'arrêt du Tribunal fédéral évoqué.

Partant, la société a été exclue de la procédure d'assistance administrative et elle n'a pas eu l'occasion de s'exprimer avant le prononcé de la décision finale de l'AFC du 16 juin 2015. Vu la gravité du vice formel dont souffre la décision à l'égard de la société, le Tribunal de céans se doit de constater la nullité de la décision attaquée. La nullité de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence, c'est-à-dire également à l'égard des recourants.

Par voie de conséquence, il n'est pas possible d'entrer en matière sur le recours déposé par les recourants, étant donné que la décision attaquée se révèle nulle, privant le recours de son objet (consid. 3.1 ci-dessus).

5.3

5.3.1 On pourrait se demander dans quelle mesure il appartiendrait au Tribunal de céans d'admettre devant lui une réparation de la violation du droit d'être entendu évoquée – pour autant d'ailleurs qu'une telle réparation soit envisageable dans les présentes circonstances – par le biais des deux possibilités ignorées par l'AFC de contacter la société (consid. 5.1 ci-dessus). En effet, il est vrai que le Tribunal a parfois lui-même porté à la connaisse de la personne concernée l'existence de la procédure de recours et donc de la procédure d'assistance. Tel a été le cas par exemple dans l'affaire de l'arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016. Le Tribunal a néanmoins procédé ainsi compte tenu d'impératifs de célérité et d'économie de procédure (voir consid. 4.2 de l'arrêt cité), en tant que ce dernier arrêt a été rendu suite à la déclaration de nullité du Tribunal dans son arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015. Or ici, le Tribunal a octroyé la faculté à l'AFC, en cours de procédure, de contacter la société, ce afin de tenir compte des droits de la société. Malgré cette invitation, l'AFC n'a pas été en mesure de

prouver au Tribunal qu'elle a notifié l'existence de la procédure d'assistance administrative à la société. Il est donc clair que le vice initial n'a pas été réparé à ce stade.

Quoi qu'il en soit, il faut souligner que selon son texte même, l'art. 14 LAAF s'adresse à l'AFC uniquement (voir décision incidente du 13 juillet 2015 A-6399/2014 consid. 4.3, au sujet de l'art. 14 al. 1 LAAF; voir aussi décision incidente du TAF A-6099/2014 du 22 janvier 2015, non remis en cause sur ce point par l'arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 rejetant le recours de l'AFC contre cette décision). Ainsi, même à admettre que le Tribunal puisse procéder sur la base de l'art. 14 LAAF, ce qui n'a pas à être discuté plus avant ici, le Tribunal n'est pas en mesure de réparer la violation du droit d'être entendu à ce stade, puisque qu'une telle réparation reviendrait à priver la société d'un degré de juridiction (voir arrêt du TAF A-5228/2016 du 25 avril 2017 consid. 4.2.3). Il convient également de ne pas suggérer que l'autorité inférieure – qui est l'autorité d'application de l'art. 14 LAAF en première instance – peut restreindre le droit d'être entendue d'une partie, en lui imposant de devoir recourir pour obtenir le respect de ses droits. Enfin, ce n'est pas à l'instance de recours, mais bien à l'autorité de première instance, d'entreprendre toute démarche utile pour contacter la société ou pour déterminer, le cas échéant et pièces à l'appui, que la notification par la Feuille fédérale est le seul moyen disponible, au sens de l'art. 14 al. 5 LAAF, pour procéder aux notifications requises.

5.3.2 L'AFC n'est bien entendu pas empêchée, pour autant que la procédure de l'art. 14 LAAF soit respectée, de procéder par publication dans la Feuille fédérale, ainsi que déjà suggéré dans l'ordonnance du 9 novembre 2016. Il appartient ainsi à l'AFC d'élucider notamment les raisons pour lesquelles la tentative de prise de contact avec l'autorité requérante est demeurée vaine, respectivement d'examiner le crédit du courrier des recourants du 13 juin 2017. Ils y soulignent que "le silence de l'autorité requérante" permettent de douter l'actualité de l'intérêt de cette dernière à l'obtention des informations requises. On remarque ici que le Tribunal a récemment rappelé que, suivant les circonstances, l'absence de communication de l'autorité requérante n'est pas en elle-même un motif de nier le respect de la condition de la vraisemblable pertinence (arrêt du TAF A-7309/2016 du 15 juin 2017 consid. 2.3.2). En outre, l'AFC devra examiner le sens qu'il convient d'accorder au fait que les recourants paraissent pouvoir contacter la société, contrairement à ce qu'ils ont indiqué le 7 avril 2015.

5.4 Le dossier de la cause doit ainsi être renvoyé à l'autorité inférieure, afin qu'elle notifie correctement l'existence de la procédure d'assistance administrative à la société, en lui octroyant un délai pour prendre position avant le prononcé d'une nouvelle décision finale, respectant ainsi pleinement son droit d'être entendue (voir art. 61 al. 1 PA et arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3), ce conformément au principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF (ATF 142 II 218 consid. 2.5; arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 7.3 s., A-3951/2016 du 26 avril 2016 consid. 4.2).

5.5 Vu ce qui précède, il n'y a pas besoin, à ce stade, d'examiner les conditions de l'octroi de l'assistance prévue par les dispositions applicables (consid. 4 ci-dessus), ni de discuter les questions qui se poseraient notamment en lien avec le principe de subsidiarité ou avec la transmission d'informations concernant des tiers.

6.

En ce qui concerne la notification du présent arrêt, le Tribunal relève ce qui suit. Il est vrai que dans certains cas (arrêts du TAF A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 3, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015), le Tribunal a notifié son arrêt par voie diplomatique à la personne concernée dont le droit d'être entendu avait été violé. Le Tribunal a toutefois aussi souligné que conformément à l'art. 11b al. 1 PA, les parties domiciliées à l'étranger sont tenues d'élire en Suisse un domicile de notification et qu'à défaut d'élection de domicile en Suisse, le Tribunal procède aux notifications par publication dans une feuille officielle, en l'occurrence la Feuille fédérale, selon l'art. 36 let. b PA (arrêts du TAF A-4009/2016 du 9 novembre 2016, A-4762/2016 du 25 octobre 2016, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 13), qui s'adresse notamment au Tribunal, au contraire de l'art. 14 LAAF, qui s'adresse à l'AFC (consid. 5.3.1 ci-dessus). Vu les circonstances de la présente cause, le présent arrêt sera notifié à la société dans cette même Feuille.

7.

7.1 Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). Le recours sur lequel il n'est pas entré en matière ensuite de la constatation de la nullité de la décision soumise au Tribunal n'emporte néanmoins pas mise à la charge des recourants des frais de procédure (arrêts du TAF A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 7.1, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du

24 mars 2015 consid. 6; voir art. 5 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-. La décision étant toutefois nulle, aucun frais n'est mis à la charge des recourants. L'avance de frais de Fr. 10'000.- versée par eux leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. L'AFC n'a pas de frais de procédure à payer (art. 63 al. 2 PA).

7.2 L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss FITAF). L'art. 64 PA ne s'applique qu'à la procédure de recours. Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance (ATF 132 II 47 consid. 5.2; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). En règle générale, selon l'art. 10 al. 2 FITAF, le tarif horaire des avocats, pour le calcul des dépens, est de Fr. 200.- au moins et de Fr. 400.- francs au plus, hors TVA. La note de frais doit être détaillée et indiquer qui a passé quel temps à faire quoi pour quel tarif (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, ch. 4.85; arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4).

Ici, les recourants ont droit à des dépens (arrêts du TAF A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 7.2, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6; voir art. 15 et 5 FITAF). Ils ont fourni à ce titre, le 14 décembre 2015, une note d'honoraires de leur Conseil pour la période du 29 mai au 30 novembre 2015, faisant état d'honoraires totaux de Fr. 27'810.- (comprenant la TVA à 8%) pour 51.50 heures de travail à un taux de Fr. 500.- par heure.

Conformément à la pratique du Tribunal, les notes d'honoraires ne sont pas envoyées aux entités de l'administration pour détermination, celles-ci n'étant pas stricto sensu titulaires du droit d'être entendu. L'AFC n'a ainsi pas été invitée à se prononcer sur le contenu de la note fournie par les recourants (arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4).

Cela dit, la note remise par les recourants n'indique pas qui a passé quel temps à faire quoi pour quel tarif, de sorte qu'elle n'est pas suffisamment détaillée pour pouvoir être examinée par le Tribunal. Tout au plus distingue-

t-on que 13.50 heures ont été passées pour "Avis de droit, analyses diverses", respectivement 25.40 heures pour "Rédaction d'actes judiciaires, conventions, etc." Quelques heures sont en outre ventilées sous les autres postes (conférences, téléphones, correspondances, étude du dossier, recherches juridiques).

Le Tribunal statuera donc sur la base du dossier (voir art. 14 al. 2 FITAF et arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8). Compte tenu de l'ensemble des circonstances, une indemnité de Fr. 12'000.- paraît adéquate. Les dépens ne comprennent aucun supplément TVA au sens de l’art. 9 al. 1 let. c FITAF.

8.
Le 14 décembre 2015, les recourants ont demandé que le Tribunal anonymise totalement l'arrêt à rendre, y compris le nom de tout Conseil intervenant dans la cause. Ils ont motivé leur requête le 18 janvier 2016, invoquant la protection de la personnalité et du secret fiscal.

Les règles relatives au principe de la publicité de la justice en relation avec les intérêts à protéger par le biais d'une anonymisation des arrêts ont été présentées notamment dans l'arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 8). Il y a lieu de s'y référer ici. Compte tenu de celles-ci – et même si, au regard de l'arrêt du TF 2C_54/2014 du 2 juin 2014 consid. 4, la motivation des recourants semble très succincte – le Tribunal procèdera à l'anonymisation complète des données relatives au Conseil des recourants dans la version de l'arrêt publiée, pour tenir compte des intérêts mis en évidence, comme déjà souligné dans l'ordonnance du 21 janvier 2016.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La nullité de la décision finale du 16 juin 2015 est constatée.

2.
Le recours est déclaré irrecevable.

3.
La cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle statue après avoir procédé conformément aux considérants.

4.
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

5.
L'avance de frais de Fr. 10'000.- (dix mille francs) versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

6.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 12'000.- (douze mille francs) aux recourants à titre de dépens.

7.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)
– à la société (par la voie de la Feuille fédérale)

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

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Lysandre Papadopoulos

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. 84*a*, 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :