



Cour I
A-4345/2020, A-4367/2020

Arrêt du 21 décembre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Keita Mutombo, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
représentée par
Maître Nicolas Candaux,
2. **B.** _____,
représenté par
Maître Laurent Kyd,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-RU).

Faits :**A.**

A.a L'autorité compétente russe (ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale russe) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 25a de la Convention du 15 novembre 1995 entre la Confédération suisse et la Fédération de Russie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI CH-RU; RS 0.672.966.51).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale russe a indiqué procéder à un contrôle fiscal (Tax audit) de la (...) russe A._____ pour la période allant de 2015 à 2017. L'autorité requérante a, en substance, expliqué que A._____ a reçu un dépôt subordonné de la société (...) C._____ en 2008. En 2015-2017, A._____ a payé les intérêts à C._____ sur le dépôt et n'a pas retenu d'impôt sur les intérêts payés. Dans les états financiers de C._____ pour 2015, il est mentionné que les passifs de C._____ étaient les prêts reçus de la société D._____, sise aux (...). Selon les états financiers de C._____, les intérêts reçus de A._____ ont été compensés par les coûts des dettes de C._____. Il ressort en outre de la documentation en possession de l'autorité fiscale russe que le bénéficiaire effectif de C._____ est B._____, ancien membre du conseil d'administration de A._____ et (...) de E._____, bénéficiaire effectif ultime de A._____. B._____ est par ailleurs désigné comme « actionnaire » (« bénéficiaire ») de C._____ et de D._____. Les actifs de D._____ seraient déclarés directement dans la déclaration fiscale individuelle de B._____ dans le cadre de son imposition sur le revenu et la fortune à (...). L'autorité fiscale russe présume que C._____ n'est pas le bénéficiaire effectif des revenus reçus de A._____ et que celle-ci a reçu les intérêts en cause pour le compte de tiers. Pour clarifier la situation, il lui est nécessaire d'examiner les circonstances susmentionnées. Si le soupçon est avéré, l'autorité fiscale russe déterminera, en vertu de sa législation fiscale interne, la retenue à la source dû par le contribuable A._____.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____ et en vue d'effectuer la correcte taxation de celle-ci, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

1. Was Mr. B._____ a tax resident of Switzerland in 2015-2019? If so, please indicate the reasons under which he considered to be a Swiss tax resident.

2. Was Mr. B. _____ a beneficial owner of [C. _____] and [D. _____] in 2015-2019? Please provide confirming documents.

3. Please provide Mr. B. _____'s tax returns for 2015-2019. What were the taxable income declared and the amounts of taxes paid by Mr. B. _____ in 2014-2019?

4. Did Mr. B. _____ receive any funds from [D. _____], [C. _____] or [A. _____] in 2015-2019? Please provide confirming documents.

5. Did Mr. B. _____ declare any income received from [D. _____] or [C. _____] in 2015-2019?

6. Did Mr. B. _____ declare any assets of [D. _____] in his individual tax return for 2015-2019?

7. Please provide a written confirmation of the (...) Tax Administration that [D. _____] is considered by the Swiss Tax Authorities as a «tax transparent» company for tax purposes.

Par ailleurs, la lettre d'accompagnement de la demande d'assistance administrative précise :

- we are prepared and able to obtain and provide information in similar cases on a reciprocal basis;
- any information received shall be treated as Confidential, in accordance with our Tax Treaty;
- any information received shall be used by our authorities only for the purpose of fulfilling our responsibilities in accordance with our Tax Treaty;
- we have pursued all means available in our territory to obtain the requested information.

B.

B.a Par ordonnances de production du 20 août 2019, l'AFC a demandé à l'Administration fiscale du canton de (...) et à Monsieur B. _____ de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. Monsieur B. _____ a en outre été prié d'informer A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celle-ci à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par lettres des 26 et 28 août 2019 et procurations annexées, Maître Laurent Kyd respectivement Maître Nicolas Candaux, tous deux de l'Etude

(...), ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de Monsieur B._____, respectivement de A._____ et ont requis la consultation des pièces du dossier.

B.c Par courriel du 11 septembre 2019, Maître Nicolas Candaux a demandé l'accès à la demande d'assistance administrative, préalablement à la production des informations concernant Monsieur B._____.

B.d Par courrier du 18 septembre 2019 adressé à l'AFC, l'Administration fiscale du canton de (...) a fourni les informations requises.

B.e Par courriel du 20 septembre 2019, l'AFC a indiqué à Maître Laurent Kyd que l'accès au dossier lui serait octroyé une fois la récolte des informations terminée.

B.f Par courriel du 23 septembre 2019, l'autorité fiscale russe a confirmé à l'AFC, sur requête de celle-ci du 9 septembre 2019, son accord pour octroyer l'accès au dossier à la condition que les données des employés russes participant à la procédure d'assistance administrative soient caviardées dans la demande et la correspondance qui s'y rapportent. Elle a fait valoir à cet égard sa législation interne en matière de protection des données qui interdit la divulgation de données personnels.

B.g Par courrier du 2 octobre 2019 adressé à l'AFC, Monsieur B._____, par l'intermédiaire de son mandataire, a fourni les informations requises.

B.h Sur requête de l'AFC du 20 novembre 2019, portant sur la période exacte concernée par la requête, l'autorité fiscale russe a indiqué par courriel du (...) que les années sous contrôle étaient bien les années 2015 à 2017 mais que des informations sur une période plus longue, à savoir de 2015 à 2019, lui étaient nécessaires pour établir la taxation correcte de A._____. L'autorité requérante a ainsi expliqué qu'elle cherchait à établir le moment où les revenus ont été reçus et reportés dans les déclarations d'impôts individuelles de Monsieur B._____ et qu'il était possible que la société « conduit » C._____ n'ait pas distribué les fonds reçus de A._____ au cours de la période sous contrôle mais ultérieurement. La déclaration des revenus en cause par Monsieur B._____ au cours de la période 2015-2019 confirmerait cependant les soupçons de l'autorité fiscale russe que Monsieur B._____ est bien le véritable bénéficiaire de ces fonds. L'autorité requérante a également précisé que les obligations découlant du prêt entre A._____ et C._____ ont pris fin en 2019.

B.i Par ordonnances de production complémentaires du 20 décembre 2019, l'AFC a demandé à l'Administration fiscale du canton de (...) et à Monsieur B. _____ de produire des informations complémentaires pour les années 2018 et 2019.

B.j Par courriers des 15 et 20 janvier 2020, Monsieur B. _____ respectivement l'Administration fiscale du canton de (...) ont fourni à l'AFC les informations requises par celle-ci.

C.

C.a Par courrier du 29 janvier 2020 à Maître Nicolas Candaux, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale russe accompagnées des documents utiles et a informé Monsieur B. _____ du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Par courrier du 28 février 2020, dans le délai prolongé à deux reprises par l'AFC, Monsieur B. _____ a, par l'intermédiaire de son mandataire, remis ses observations à l'AFC.

C.c Suite aux observations de Monsieur B. _____, l'AFC a modifié son projet de transmission en restreignant les informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale russe. Elle a ainsi, par courrier du 31 mars 2020, envoyé un nouveau projet de transmission à Maître Nicolas Candaux, lui accordant un nouveau délai de 10 jours pour prendre position.

C.d Par courrier du 30 avril 2020, dans le délai prolongé par l'AFC, Monsieur B. _____ a, par l'intermédiaire de son mandataire, remis ses observations à l'AFC.

C.e Par courrier du 5 juin 2020, Maître Nicolas Candaux a indiqué à l'AFC que A. _____ n'avait pas eu accès au dossier relatif à la procédure d'assistance administrative, bien que cela avait été requis par courrier du 28 août 2020.

C.f Par courrier du 9 juin 2020, l'AFC a transmis à Maître Nicolas Candaux les pièces du dossier ainsi que le projet de transmission tel que prévu dans son courrier du 31 mars 2020, impartissant à A. _____ un délai de 10 jours pour prendre position.

C.g Par courrier du 22 juin 2020, A. _____ a transmis ses observations à l'AFC.

D.

Par décision finale du 31 juillet 2020 notifiée à A. _____ et à Monsieur B. _____, par l'intermédiaire de leurs mandataires, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par l'Administration fiscale du canton de (...) et par Monsieur B. _____.

E.

E.a Par acte du 31 août 2020, A. _____ (ci-après : recourante 1), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 31 juillet 2020. Par ce recours, la recourante 1 a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à ce que son recours soit déclaré recevable. Quant au fond, elle a conclu, à titre principal, à ce que la décision finale de l'AFC du 31 juillet 2020 soit annulée et à ce que l'entraide administrative en matière fiscale requise le (...) par l'autorité fiscale russe soit refusée. En tout état de cause, elle a requis que l'AFC soit déboutée de toutes autres ou contraires conclusions.

E.b Par mémoire du 1^{er} septembre 2020, Monsieur B. _____ (ci-après : recourant 2 [avec la recourante 1 ci-après : les recourants]), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 31 juillet 2020. Par cet acte, le recourant 2 a conclu à ce qu'il plaise au TAF :

A la forme

1 Déclarer recevable le présent recours;

Au fond

Principalement

2 Annuler la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 31 juillet 2020 dans la cause (...);

Cela fait et statuant à nouveau

3 Refuser de répondre aux questions des chiffres 5 et 6 de la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 31 juillet 2020 dans la cause (...);

4 Supprimer le renvoi aux chiffres 5 et 6 aux réponses des chiffres 3 et 4 de la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 31 juillet 2020 dans la cause (...);

5 Confirmer les autres chiffres de la décision finale de l'Administration fédérale des contribution(AFC) du 31 juillet 2020 dans la cause (...);

Subsidiairement

6 Annuler la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 31 juillet 2020 dans la cause (...);

Cela fait et statuant à nouveau

7 Modifier comme suit les chiffres 3, 4, 5 et 6 de la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 31 juillet 2020 dans la cause (...):

3. Please provide Mr. B. _____'s tax returns for 2015-2019. What were the taxable income declared and amounts of taxes paid by Mr. B. _____ in 2015-2019?

Mr. B. _____ submits on a yearly basis a tax return to the Tax Administration of Canton of (...) and is taxable in Switzerland on his worldwide wealth and income in accordance with both (...) and Swiss tax laws.

4. Did Mr. B. _____ received any funds from D. _____, C. _____ or A. _____ in 2015-2019? Please provide confirming documents

According to Mr. B. _____, he did not receive any taxable income from A. _____, C. _____ or D. _____ derived from payments made by A. _____ to C. _____ during the period 2015-2019.

5. Did Mr. B. _____ declare any income received from C. _____ or D. _____ in 2015- 2019?

Mr. B. _____ did not receive and accordingly did not report any taxable income derived from payments made by A. _____ to C. _____ during the period 2015- 2019.

6. Did Mr. B. _____ declare any assets of D. _____ in his individual tax return for 2015-2019?

According to the Tax Administration of the Canton of (...), in 2015-2017, Mr. B. _____ declared assets in D. _____ in his tax return. For the years 2018 to 2019, the Tax Administration of the Canton of (...) does not have this information yet.

8 Confirmer les autres chiffres de la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 31 juillet 2020 dans la cause (...).

En tout état

9 Débouter l'Administration fédérale des contributions (AFC) de toutes autres ou contraires conclusions;

10 Condamner l'Administration fédérale des contributions(AFC) aux frais et dépens de la procédure, lesquels comprendront une indemnité équitable valant participation aux frais d'avocat du Recourant.

E.c Par décisions incidentes du 14 septembre 2020, le Tribunal a accusé réception du recours de la recourante 1 en lui attribuant le numéro de procédure A-4345/2020 et du recours du recourant 2 en lui attribuant le numéro de procédure A-4367/2020.

E.d Dans ses réponses du 29 octobre 2020 adressées au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours interjetés par les recourants et a requis la jonction des causes A-4345/2020 et A-4367/2020.

E.e Par réplique du 22 janvier 2021, dans le délai prolongé par le Tribunal, le recourant 2 a maintenu les conclusions déposées dans son recours du 1^{er} septembre 2020.

F.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (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 [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...), la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La

procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, la recourante 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue. S'agissant du recourant 2, celui-ci a été informé de la procédure de première instance et la décision finale du 31 juillet 2020 lui a été notifiée par l'AFC par l'intermédiaire de son mandataire. Le recourant 2 dispose, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, le Tribunal retient que le recourant 2 dispose également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et 19 al. 2 LAAF.

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

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

2.

2.1 Dans ses réponses du 29 octobre 2020, l'AFC a requis la jonction des causes A-4345/2020 et A-4367/2020 au motif que ces causes, concernant la même requête, étaient basées sur le même état de fait et soulevaient les mêmes questions juridiques. Sur cette question, le recourant 2 s'en est remis à l'appréciation du Tribunal dans sa réplique du 22 janvier 2021. Quant à la recourante 1, elle ne s'est pas déterminée sur ce point suite à la notification de la réponse de l'AFC du 29 octobre 2020.

2.2 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans

le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, ch. 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (cf. ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1; cf. arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1, A-1275/2011 et A-1304/2011 [causes jointes] du 20 septembre 2012 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (cf. arrêt du TAF A-5090/2014 et A-5135/2014 [causes jointes] du 16 avril 2015 consid. 2).

2.3 En l'espèce, le Tribunal constate que l'autorité inférieure a rendu, le 31 juillet 2020, une seule décision finale en réponse à une même demande de l'autorité fiscale russe du (...). Cette décision finale a été notifiée aux recourants. Ceux-ci ont eu accès à l'ensemble des informations que l'autorité inférieure envisage de transmettre. Devant le Tribunal, deux recours ont été déposés, l'un (A-4345/2020) par la recourante 1 et le second (A-4367/2020) par le recourant 2. Les deux recours, déposés par l'entremise de deux avocats de la même étude, reposent sur le même complexe de faits et forment des griefs en grande partie similaire à l'égard de la décision de l'autorité inférieure. Enfin, la recourante 1, tacitement, et le recourant 2, expressément, ne se sont pas opposés à la jonction des causes requise par l'AFC.

2.4 Par conséquent, il convient, par économie de procédure, de joindre les causes A-4345/2020 et A-4367/2020 sous le numéro A-4345/2020.

3.

3.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n°1146 ss).

3.2 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 En l'espèce, les recourants font valoir en substance, en se fondant sur le droit fiscal russe et la CDI entre la Russie et Chypre, une violation de la norme de la pertinence vraisemblable tant *ratione materiae* que *ratione temporis* ainsi que le caractère caduc de la demande d'assistance à la Suisse du fait d'une demande d'assistance subséquente déposée par l'autorité fiscale russe auprès de Chypre et des informations obtenues par ce biais. Le recourant 2 a de plus avancé que l'AFC procéderait à un échange spontané de renseignements dans la mesure où elle entend transmettre à l'autorité fiscale russe le montant des revenus que Monsieur B. _____ aurait perçu de C. _____ et de D. _____ et que les informations requises ne pouvaient être transmises en vertu de l'art. 25a al. 3 CDI CH-RU en lien avec l'art. 127 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD, RS 642.11).

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 4 infra). En lien avec les griefs matériels invoqués par les recourants, les questions tenant à l'exigence de pertinence vraisemblable des renseignements requis (consid. 5 infra) et à l'étendue du devoir de collaborer du recourant 2 (consid. 6 infra) seront enfin traitées.

4.

4.1

L'assistance administrative avec la Russie est régie par l'art. 25a CDI CH-RU – celle-ci étant largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation: OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org thèmes fiscalité conventions fiscales) et par le chiffre 7 du Protocole de cette même convention (ci-après: Protocole CDI CH-RU; publié également au RS 0.672.966.51). L'art. 25a CDI CH-RU et le Protocole CDI CH-RU ont été introduits par les art. VII et X du Protocole du 24 septembre 2011 modifiant la CDI CH-RU et sont en vigueur depuis le 9 novembre 2012 (RO 2012 6647).

4.2 Les impôts auxquels s'applique la Convention sont l'impôt sur le revenu et sur la fortune. En ce qui concerne la Russie, cela comprend, entre autres, (i) l'impôt sur le bénéfice des collectivités, (ii) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, (iii) l'impôt sur le capital des collectivités, (iv) l'impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 al. 1 et 3 CDI CH-

RU). Les modifications du 24 septembre 2011 s'appliquent aux demandes d'assistance déposées à compter du 9 novembre 2012 relatives à des périodes fiscales qui débutent dès le 1^{er} janvier 2013 (art. 11 al. 2 let. c du Protocole du 24 septembre 2011; arrêts du TAF A-2304/2018 du 14 août 2019 consid. 2.1 et A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 3.1).

4.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période de 2015 à 2019, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

4.4 Sur le plan formel, l'art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, (ii) la période visée par la demande (iii) une description des renseignements demandés, y compris de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis, (iv) l'objectif qui fonde la demande, (v) dans la mesure où elles en ont connaissance, le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis. La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec les réf. citées).

4.5 En l'espèce, il sied de relever que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante le (...) et précisée par celle-ci par courriel du (...) (cf. let. B.h supra) contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU. Elle mentionne en effet, l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir la recourante 1, ainsi que l'identité de la personne au sujet de laquelle les renseignements sont demandés, à savoir le recourant 2, la période visée par la demande, soit les années 2015 à 2019, la description des renseignements demandés (cf. let. A.c supra), l'objectif fiscal qui fonde la demande, à savoir la « Corporate income tax » et l'identité du détenteur des renseignements, à savoir le recourant 2.

4.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité fiscale russe est formellement recevable et conforme à la CDI CH-RU.

5.

5.1 Les recourants avancent, en substance que l'exigence de la pertinence vraisemblable serait violée, tant matériellement que temporellement, par l'autorité requérante. En se fondant sur le droit fiscal russe ainsi que la CDI

entre la Russie et Chypre, ils estiment que les informations requises par l'autorité fiscale russe ne seraient pas pertinentes pour atteindre le but visé par la demande, à savoir la vérification de la licéité du dégrèvement total d'impôt anticipé russe sur les revenus d'intérêts versés à C._____. Ainsi, l'autorité fiscale russe procéderait à une « fishing expedition » en requérant des informations relatives au recourant 2 alors que celui-ci n'est pas concerné par la requête du (...). Les recourantes considèrent également que les informations postérieures à l'année 2017 seraient dénuées de toute pertinence. Par ailleurs, les recourantes estiment que toutes les informations nécessaires à l'autorité fiscale russe lui auraient déjà été fournies tant par la recourante 1 que par les autorités (...), dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, et que la demande d'assistance administrative adressée à la Suisse serait devenue sans objet et donc caduque. Enfin, le recourant 2 fait valoir que l'AFC procéderait à un échange spontané de renseignements dans la mesure où elle entend transmettre à l'autorité fiscale russe le montant de ses revenus et avoirs en lien avec les sociétés D._____ et C._____ et/ou A._____. Ces informations, non requises par l'autorité fiscale russe, ne sauraient être vraisemblablement pertinentes.

5.2 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-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les réf. citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 et 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les réf. citées). Cette condition

est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

5.3 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, cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3]). 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).

5.4 Le Tribunal fédéral a souligné que, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur la vraisemblance, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative. Il suffit que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'Etat requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Une telle approche ne serait pas soutenable dans le contexte de la coopération internationale et au vu des spécificités de chaque procédure nationale. L'Etat requis ne disposerait du reste pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables visés s'agissant du respect des règles procédurales de l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et les réf. citées). Il appartient dans ces conditions aux contribuables de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités judiciaires de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4).

5.5 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative

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

5.6 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (en l'espèce, art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU comparé avec l'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).

5.7 En l'espèce, il apparaît que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 7 let. b du Protocole CDI CH-RU (cf. consid. 4.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 5.6 supra). Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 5.3 supra). L'autorité requérante a expliqué en substance que des liens étroits unissait le recourant 2 aux sociétés D. _____ et C. _____ ainsi qu'à la recourante 1 et qu'elle soupçonnait le recourant 2 d'être le bénéficiaire effectif des intérêts versés par la recourante 1 à C. _____. Afin de déterminer le bénéficiaire effectif des intérêts versés par la recourante 1, l'autorité fiscale russe a en particulier besoin de connaître les montants perçus par le recourant 2 de C. _____, de D. _____ et/ou de la recourante 1. Ces informations permettront potentiellement à l'autorité fiscale russe de comparer ces montants avec les intérêts versés par la recourante 1 à C. _____ et ainsi de déterminer l'identité du bénéficiaire de ces intérêts. Quant aux informations sur la résidence et le statut fiscal du recourant 2, celle-ci est apte à déterminer le traitement fiscal applicable. De tels informations sont propres à atteindre le but fiscal visé qui est d'établir la taxation correcte de la recourante 1 pour les années 2015 à 2017. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité fiscale russe et les

documents requis de sorte que la transmission des documents demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

5.8 S'agissant des références au droit fiscal russe ainsi qu'à la CDI entre la Russie et Chypre avancées par la recourante 1, le Tribunal rappelle à cet égard que la Suisse n'a pas à vérifier l'application du droit interne de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance et que seul est déterminant le fait que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère au moment de l'envoi de la demande d'assistance (cf. consid. 5.4 supra), ce qui est bien le cas en l'espèce (cf. consid. 5.7 supra). Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire d'examiner plus en avant les objections formulées par les recourants fondées sur le droit fiscal russe et notamment les dispositions de la CDI entre la Russie et Chypre. Les recourants doivent faire valoir leurs griefs à cet égard devant les autorités russes (cf. consid. 5.4 supra).

5.9 Quant aux allégations des recourants portant sur le dépôt par la Russie d'une demande d'assistance subséquente auprès des autorités fiscales (...) ainsi que sur les informations obtenues par ce biais, ces circonstances n'ont pas d'influence sur la présente procédure d'assistance administrative. La condition de la pertinence vraisemblable s'apprécie au moment de l'envoi de la demande d'assistance (cf. consid. 5.2 supra). Ainsi, une demande ultérieure de l'Etat requérant à un Etat autre que celui requis initialement, voire les informations obtenues par ce biais, même si celles-ci portent sur le même état de fait, ne font pas perdre aux renseignements demandés dans la première demande d'assistance leur pertinence vraisemblable. Il en va de même pour les informations obtenues lors de la procédure fiscale russe. Cela d'autant plus qu'une demande d'assistance administrative peut servir à vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5, 143 II 185 consid. 4.2; arrêt du TAF A-3049/2019 du 8 septembre 2020 consid. 7.1.2.2).

5.10 Par ailleurs, s'agissant du grief des recourants lié à la transmission de renseignements en dehors de la période sous contrôle, le Tribunal constate que l'autorité requérante a précisé, sur requête de l'AFC, qu'il était possible que les fonds en cause n'aient pas été distribués dans la période fiscale sous contrôle mais postérieurement, raison pour laquelle des informations pour les années 2018 et 2019 étaient pertinentes. Le Tribunal rappelle à cet égard que les conclusions que l'autorité requérante peut tirer des informations et documents à transmettre et qui se situent hors de la période temporelle indiquée dans la demande ne constituent pas, en elles-mêmes,

des circonstances de nature à remettre en cause la transmission de ces informations et documents (arrêt du TAF A-4044/ 2015 du 16 février 2015 consid. 3.4.2). En outre, aucun élément au dossier ne permet d'infirmer les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles les obligations découlant du prêt entre A._____ et C._____ ont pris fin en 2019 (cf. let. B.h supra). Ces déclarations qui ont une incidence sur la portée temporelle de la demande d'assistance ne sauraient être mises en doute, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi de l'autorité requérante, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3). Les allégations des recourants à ce sujet ne sauraient, dans ces circonstances, être suivies.

5.11 Enfin, s'agissant du grief lié à l'entraide spontanée formulé par le recourant 2, le Tribunal constate qu'en l'occurrence, l'autorité requérante a notamment demandé à la Suisse les déclarations fiscales du recourant 2 (question 3, cf. let. A.c supra). Elle a par ailleurs demandé si le recourant 2 avait déclaré un revenu de D._____ ou C._____ en 2015-2019 et s'il avait déclaré les actifs de D._____ en 2015-2019 (questions 5 et 6, cf. let. A.c supra). L'AFC a renoncé à transmettre les déclarations fiscales du recourant 2 mais a indiqué en réponse aux questions 5 et 6 de la demande d'assistance la quotité des revenus déclarés provenant de D._____, respectivement la valeur des actifs de D._____ telle que celles-ci ressortent des déclarations fiscales déposées par le recourant 2. Le Tribunal relève qu'une déclaration fiscale contient par essence le montant des avoirs et des revenus du contribuable concerné et qu'en l'espèce, comme le soutient à juste titre l'AFC, un tel document, s'agissant du recourant 2, contient par là-même l'information relative aux revenus perçus par le recourant 2 de C._____ et de D._____. Il s'ensuit que, contrairement à ce que soutient le recourant 2, les réponses fournies par l'AFC ne constituent pas de transmission spontanée d'informations, à savoir la transmission de renseignements vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés (XAVIER OBERSON, *International exchange of informations in tax matters*, 2015, p. 27 s.; cf. également art. 3 let. d LAAF). En transmettant ces informations, l'AFC s'est contentée de donner suite à la demande de l'autorité requérante, considérée dans son ensemble. Suivre la position des recourants viderait de son sens la demande d'assistance et contredirait les principes d'interprétation des conventions de double imposition développées par la jurisprudence (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2). La transmission d'information décidée par l'AFC est donc conforme à l'art. 25a CDI CH-RU.

5.12 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale russe et par l'AFC.

6.

6.1 Le recourant 2 considère que les informations qui ont été requises auprès de lui vont au-delà du devoir de collaborer prévu par le droit suisse. Il estime ainsi être un tiers, qui n'est pas concerné par l'enquête fiscale russe, et que son devoir de collaborer est moins important que celui du contribuable directement touché par l'imposition en Russie. Dans la mesure où l'art. 25a par. 2 let. a et b CDI CH-RU réserve expressément le droit national, le recourant 2 fait valoir que l'AFC ne saurait requérir et donc transmettre plus d'informations que les art. 127 à 129 LIFD ne le permettent. Or, dans la mesure où aucune information ne pouvait à ses yeux être requise sur la base de l'art. 127 LIFD en l'espèce, aucune information ne saurait être transmise à l'autorité fiscale russe.

6.2 Selon l'art. 8 al. 1 LAAF, pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. A cette fin, l'AFC requiert de la personne concernée assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée qu'elle lui remette les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative (art. 9 al. 1 LAAF).

6.3 Selon l'art. 3 let. a LAAF, une personne concernée est la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. La notion de personne concernée à l'art. 3 let. a LAAF est de nature formelle (ATF 141 II 436 consid. 3.3). Par ailleurs, dans la mesure où la « notion », respectivement l'expression « personnes qui ne sont pas concernées par la demande » au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF ne doit pas être interprétée de façon trop extensive (ATF 141 II 436 consid. 4.4 et 4.5), une personne dont l'assujettissement à l'impôt dans l'État requérant n'est pas invoqué par celui-ci doit être qualifiée de personne matériellement concernée, lorsque les informations requises sur cette personne sont vraisemblablement pertinentes pour l'État requérant (ATF 141 II 436 consid. 4.4.3 et 4.5, 143 II 185 consid. 3.2 ss.; arrêt du TAF A-6079/2019 du 8 septembre 2021 consid. 2.4.2 et 2.5).

6.4 Selon l'art. 25a par. 3 CDI CH-RU, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation : a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant; b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant; c) [...]. Cette disposition reprend verbatim le texte de l'art. 26 par. 3 MC OCDE.

L'art. 28 par. 3 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) reprend de manière identique le texte de l'art. 26 par. 3 MC OCDE. A cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que la réserve conventionnelle en faveur du droit interne qui est libellée à l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR (soit l'art. 26 par. 3 MC OCDE) renvoie, pour ce qui a trait à l'obtention de renseignements auprès d'une personne en Suisse, à la LIFD. Sont ici concernées les dispositions réglant les obligations de procédure qui incombent au contribuable et aux tiers, soit les art. 123-129 LIFD (ATF 142 II 161 consid. 4.4.1, 142 II 69 consid. 4). Dans la mesure, où l'art. 25a par. 3 CDI CH-RU, l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR et l'art. 26 par. 3 MC OCDE présentent un contenu identique, la jurisprudence précitée est applicable par analogie à l'art. 25a par. 3 CDI CH-RU.

6.5 La LIFD opère une distinction entre, d'une part, le devoir de collaboration du contribuable (cf. art. 123-126 LIFD) et, d'autre part, les obligations de collaboration qui incombent à certains tiers (art. 127 LIFD : « attestations de tiers »; art. 128 LIFD : « renseignements de tiers »; art. 129 LIFD : « informations de tiers » [ATF 142 II 69 consid. 5]).

6.6 Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'art. 89 al. 2, deuxième phrase, de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994 (AIFD), qui réglait alors la matière, l'obligation de collaborer du contribuable s'étendait également à la fourniture de renseignements relevant pour la taxation de ses partenaires en affaires, à condition que cela puisse présenter de l'importance pour sa propre taxation, et ce même si le but principal de la demande de l'autorité fiscale concernait la situation fiscale de ses partenaires en affaires. Ne pouvaient être exclus que les renseignements dont la communication occasionnait des frais déraisonnables pour le contribuable (cf. ATF 142 II 69 consid. 5.1.2, 120 Ib 417 consid. 1a-1c, 107 Ib 213 consid. 2).

6.7 Cette jurisprudence a été reprise depuis l'entrée en vigueur de la LIFD (arrêt du TF 2A.41/1997 du 11 janvier 1999 consid. 2; cf. aussi ATF 133 II 114 consid. 3.3-3.5 et arrêt du TF 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.2) et elle est toujours d'actualité, y compris dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale (ATF 142 II 69 consid. 5.1.3 ; cf. également les réf. à l'art. 126 LIFD et à l'ATF 120 Ib 417 précité dans l'arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3.1, non publié in ATF 141 II 436).

6.8 Le Tribunal fédéral considère notamment qu'une distribution dissimulée de bénéfices ou une répartition internationale des profits afin d'aboutir à une taxation plus avantageuse dans un Etat relèvent d'une telle configuration. Il convient ainsi de se demander si la « réattribution fiscale » de revenu opérée par l'autorité fiscale peut avoir une incidence sur la taxation de la personne tenue de fournir les renseignements. Si tel est le cas, cette personne est tenue de collaborer sur la base de l'art. 126 LIFD et donc de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Si tel n'est pas le cas, c'est le devoir plus limité des art. 127 à 129 LIFD qui s'applique (ATF 142 II 69 consid. 5.1.4; cf. également arrêt du TAF A-6079/2019 du 8 septembre 2021 consid. 2.5).

6.9 Il découle de ce qui précède que pour savoir quelle est l'étendue du devoir de collaboration d'un contribuable lorsqu'est en jeu l'imposition d'un autre contribuable, il faut déterminer si les renseignements demandés sont susceptibles ou non d'affecter sa propre taxation. Dans l'affirmative, c'est l'art. 126 LIFD qui s'applique; dans la négative, le devoir de collaboration est régi par les art. 127-129 LIFD (ATF 142 II 69 consid. 5.3).

6.10 Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir des renseignements oraux ou écrits, de présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). L'art. 126 LIFD exprime une obligation de collaboration générale de la part du contribuable, dont la limite découle avant tout du caractère nécessaire à une taxation complète et exacte et du principe de proportionnalité (ISABELLE ALTHAUS HOURIET, in: Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, n° 5 ad art. 126 LIFD; MARTIN ZWEIFEL, in: Zweifel/Beusch (éd.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 3^e éd. 2017, n° 2 et 4 ad art. 126 LIFD; ATF 142 II 69 consid. 5.1.1).

6.11 En l'espèce, le recourant 2 est une personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative mais dont l'assujettissement à l'impôt en Russie n'est pas invoqué par celle-ci. Dans la mesure où la pertinence vraisemblable des renseignements, eu égard au soupçon de l'autorité requérante selon lequel la société C._____ ne serait pas le réel bénéficiaire des intérêts et qu'une construction aurait été mise en place pour fictivement transférer des avoirs à l'étranger afin de les soustraire à l'imposition, a été établie ci-dessus (cf. consid. 5.7 supra), le recourant 2 peut ainsi être qualifié de personne matériellement concernée (cf. supra consid. 6.3 supra). Par ailleurs, il apparaît que les documents requis par la demande d'assistance administrative sont tous, in abstracto, susceptibles d'affecter la taxation du recourant 2 en Suisse dans la mesure où s'il s'avérait être le réel bénéficiaire des intérêts, ceux-ci devraient lui être réattribués fiscalement. Ainsi, conformément à la jurisprudence, l'étendue du devoir de collaboration du recourant 2 est régie par l'art. 126 LIFD (ATF 142 II 69 consid. 5.3). Partant, le recourant 2 est tenu de fournir des renseignements oraux ou écrits, de présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). A cet égard, le Tribunal précise que l'effort requis du recourant 2 pour la production des documents est conforme au principe de proportionnalité (ATF 142 II 69 consid. 5.1.1). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas d'impossibilité, selon le droit interne suisse, d'obtenir les informations requises par l'autorité fiscale russe, dans la présente cause.

7.

Le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 31 juillet 2020 prévoit que :

[L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes russes que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25a par. 2 CDI CH-RU).

Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourants n'ont pas fourni d'élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante, aucune raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité n'existe. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3), l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 du dispositif de sa décision, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de la recourante

1 dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 25a CDI CH-RU.

8.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

9.

Les recourants qui succombent, doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 10'000 francs déjà versée. Le solde de 2'500 francs sera restitué par 1'250 francs, à chacun des recourants, une fois le présent arrêt entré en force.

10.

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

11.

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 lorsqu'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 est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les causes A-4345/2020 et A-4367/2020 sont jointes.

2.

Les recours sont rejetés.

3.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffres 3 du dispositif de sa décision finale du 31 juillet 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de la recourante 1 dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 25a par. 2 CDI CH-RU.

4.

Les frais de procédure, d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), sont mis solidairement à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 10'000 francs (dix-mille francs), déjà versée. Le solde de 2'500 francs (deux mille cinq cents francs), sera restitué par 1'250 francs (mille deux cent cinquante francs), à chacun des recourants, une fois le présent arrêt entré en force.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...); acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

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 :