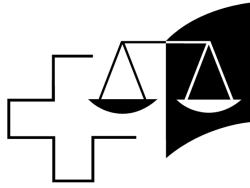


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_101/2022

Arrêt du 2 novembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz,
Hänni, Hartmann et Ryter.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

1. A. _____,
2. B. _____,

tous les deux représentés par Maîtres Fouad Sayegh
et Yacine Rezki, avocats,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-US),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 12 janvier 2022 (A-900/2020, A-920/2020).

Faits :

A.

A.a. Le 2 juillet 2019, le Service américain d'échange d'informations en matière fiscale (Department of the Treasury, Internal Revenue Service; ci-après: l'IRS ou l'autorité requérante) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale). Elle indiquait être en train de procéder à l'examen d'un compte bancaire ouvert auprès de la banque C. _____ AG (ci-après: la Banque, laquelle bénéficiait du statut d'intermédiaire qualifié; art. 105 al. 2 LTF). Ce compte, ouvert au nom d'une société de domicile étrangère, avait investi dans des titres américains. Le formulaire A lié à ce compte indiquait un bénéficiaire économique américain, mais le formulaire W-8BEN (Declaration of Non-US Status) contredisait les indications figurant sur ce formulaire. Le dossier bancaire lié à ce compte ne contenait par ailleurs pas de formulaire W-9 et la Banque n'avait pas non plus transmis de formulaire 1099 à l'IRS aux fins d'annoncer les revenus imposables. L'autorité requérante énumérait par ailleurs

plusieurs ordres qui avaient été passés sur ce compte par des bénéficiaires économiques, qui avaient la nationalité américaine. L'autorité requérante soupçonnait que ce compte ait été utilisé dans un montage fiscal constitutif de fraude ou de délit semblable et sollicitait partant l'assistance administrative de la Suisse pour obtenir des renseignements sur ce compte pour la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2017. La demande précisait que:

The IRS and the U.S. Department of Justice understand that any evidence obtained from Switzerland can be used to investigate and prosecute any criminal tax violation that arose out of the fraud scheme described in this request. In accordance with Article 26, paragraph 1 of the Convention, any information provided to the United States pursuant to this request will be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment, collection, or administration of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, to taxes covered by the Convention. Thus, the information may be used in civil or criminal cases involving tax enforcement, including cases charging U.S. taxpayers with failure to report the existence of non-U.S. bank and financial accounts in violation of Title 31 of the United States Code. Furthermore, this request shall not be deemed a waiver of any right of the United States to utilize other legal processes available in the United States to obtain information sought in the request.

(L'IRS et le Département américain de la Justice comprennent que toute preuve reçue de la Suisse peut être utilisée pour enquêter et poursuivre toute infraction fiscale criminelle liée au schéma frauduleux décrit dans cette demande. Conformément à l'article 26, paragraphe 1 de la Convention, tout renseignement transmis aux Etats-Unis en vertu de cette demande ne sera communiqué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par l'administration et la mise en exécution de ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ainsi, les renseignements sont susceptibles d'être utilisés dans des causes civiles ou pénales impliquant l'application de la loi fiscale, y compris des causes dans lesquelles des contribuables américains sont accusés de ne pas avoir déclaré l'existence de comptes bancaires et financiers non américains, en violation du Titre 31 du Code des Etats-Unis. En outre, cette demande ne doit pas être considérée comme une renonciation à tout droit des Etats-Unis d'utiliser d'autres procédures légales applicables aux Etats-Unis afin d'obtenir les renseignements demandés dans la demande).

A.b. Déférant à une ordonnance de production de l'Administration fédérale du 5 juillet 2019, la Banque lui a fourni les renseignements demandés par l'autorité requérante.

A.c. Le 8 août 2019, A. _____ et B. _____ ont, par la voix de leurs mandataires, demandé à l'Administration fédérale de pouvoir consulter le dossier. Par courrier du 4 octobre 2019, ils se sont opposés à tout échange de renseignements avec l'autorité requérante.

B.

Par décision finale du 14 janvier 2020, l'Administration fédérale a partiellement accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante, pour la période du 1er janvier 2011 (sic) au 14 mars 2008. Contre cette décision, A. _____ et B. _____ ont formé chacun un recours auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant, principalement, à sa réforme dans le sens des considérants; subsidiairement, à la correction de l'erreur de rédaction qui figurait dans son dispositif, relative à l'année à partir de laquelle l'assistance administrative était octroyée, qui était 2001 et non 2011. Le Tribunal administratif fédéral a statué par arrêt du 12 janvier 2022. Après avoir joint les causes, il a jugé que les conditions de l'assistance administrative étaient remplies et confirmé la décision finale du 14 janvier 2020, corrigeant toutefois l'erreur de plume susmentionnée. Il a partant admis très partiellement le recours dans la mesure de sa recevabilité, ordonné à l'Administration fédérale de corriger l'erreur de plume relative à la date et lui a aussi ordonné de préciser que les informations transmises ne pourraient être utilisées qu'à l'encontre de A. _____ et de B. _____ dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 CDI CH-US.

C.

Contre l'arrêt du 12 janvier 2022 du Tribunal administratif fédéral, A. _____ et B. _____ forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Sous suite de frais et dépens, ils concluent, principalement, à son annulation et à sa réforme, en ce sens que la demande d'assistance est

refusée; subsidiairement, à son annulation et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il réforme son arrêt en refusant l'assistance administrative à l'autorité requérante. Le Tribunal administratif fédéral s'est déterminé et conclut implicitement au rejet du recours. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours, sous suite de frais. Les recourants ont déposé des observations.

D.

D. _____, qui se prétend bénéficiaire effective du compte bancaire concerné et qui soutient qu'elle aurait aussi dû participer à la procédure et se voir notifier une décision finale par l'Administration fédérale, a également recouru au Tribunal fédéral contre l'arrêt du 12 janvier 2022 du Tribunal administratif fédéral, par l'intermédiaire des mêmes mandataires que ceux qui représentent A. _____ et B. _____ dans la présente procédure. Son recours a toutefois été déclaré irrecevable, la recourante n'ayant pas allégué, ni a fortiori démontré, que la présente cause soulèverait une question juridique de principe ou constituerait un cas particulièrement important (arrêt 2C_100/2022 du 15 février 2022).

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

1.1. Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public 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 (cf. art. 83 let. h et 84a LTF). La présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1. 3; arrêt 2C_289/2015 du 5 avril 2016 consid. 1.2.1 non publié in ATF 142 II 218; arrêt 2C_54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4. Nr. 20).

1.2. Les recourants soutiennent notamment que la présente cause soulève une question juridique de principe liée à l'application de l'art. 20 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1). Il s'agit de déterminer si, conformément à cette disposition, l'Administration fédérale n'aurait pas dû obtenir l'accord de l'Office fédéral de la justice avant d'accorder l'assistance administrative aux Etats-Unis, dès lors que les renseignements seront transmis au Département américain de la justice (ci-après: DoJ; cf. extrait de la demande reproduit supra sous let. A.a).

Le point de savoir si l'art. 20 al. 3 LAAF est susceptible de s'appliquer dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative reposant, comme en l'espèce, sur l'art. 26 de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, dans sa teneur originelle (ci-après: aCDI CH-US; RO 1999 1460; cf. infra consid. 4.1), n'a jamais été examiné par le Tribunal fédéral. Dans la mesure où, dans l'affirmative, l'art. 20 al. 3 LAAF serait susceptible d'avoir un impact sur le déroulement de la procédure en Suisse, cette question mérite un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral. Le recours remplit donc la condition de recevabilité de l'art. 84a LTF.

1.3. Au surplus, les recourants, qui ont qualité pour agir (cf. art. 89 al. 1 LTF), ont recouru en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prévues (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

Lorsqu'il entre en matière en raison de l'existence d'une question juridique de principe, le Tribunal fédéral examine l'affaire en application des art. 95 ss et 105 ss LTF dans leur ensemble, sans se limiter aux seules questions justifiant l'entrée en matière selon l'art. 84a LTF (cf. ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 et les références).

3.

3.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, ce qui signifie que le recours doit exposer de manière claire et détaillée en quoi ces droits auraient été violés (exigence de motivation qualifiée; [ATF 147 II 44](#) consid. 1.2; [146 IV 114](#) consid. 2.1; [143 I 1](#) consid. 1.4).

3.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ([ATF 147 I 73](#) consid. 2.2; [145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées (cf. [ATF 147 I 73](#) consid. 2.2; [140 III 264](#) consid. 2.3; [137 II 353](#) consid. 5.1).

4.

Il convient d'abord de déterminer le droit applicable à la présente cause.

4.1. Les demandes d'assistance administrative américaines déposées comme en l'espèce avant le 20 septembre 2019 sont régies par l'art. 26 aCDI CH-US, par le chiffre 10 du Protocole à l'aCDI CH-US et par le ch. 8 du Protocole d'Accord à l'aCDI CH-US (publiés sous RO 1999 1460, 1482 et 1489; arrêts [2C_880/2020](#) du 15 juin 2021 consid. 3.1, in StE [2022](#) A 31.4 Nr. 28 et RDAF 2021 II 476; [2C_310/2020](#) du 1er décembre 2020 consid. 3, in RF 76/2021, p. 154; 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1).

4.2. En droit interne, la procédure d'exécution des demandes d'assistance administratives américaines qui sont fondées sur l'aCDI CH-US et qui sont déposées à partir du 1er février 2013, date d'entrée en vigueur de la LAAF, est régie par cette loi fédérale, et non par les art. 20c à 20l de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (RS 672.933.61; arrêts [2C_792/2016](#) du 23 août 2017 consid. 2.2 non publié in [ATF 143 II 506](#), mais in Pra 2018/70 p. 586; [2C_54/2014](#) du 2 juin 2014 consid. 2.1 et 3.4, in StE 2014 A 31.4 Nr. 20). La LAAF est une loi d'exécution, qui s'applique à la procédure en Suisse dans la mesure où ses dispositions viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce ([ATF 146 II 150](#) consid. 5.4; [143 II 628](#) consid. 4.3). Ses dispositions ne peuvent donc pas aller à l'encontre de la convention sur laquelle repose la demande d'assistance administrative à l'origine de la procédure (cf. [ATF 143 II 136](#) consid. 4.4; [143 II 224](#) consid. 6.1; arrêts [2C_540/2021](#) du 6 juillet [2022](#) consid. 3.2; [2C_1037/2019](#) du 27 août 2020 consid. 3.3 non publié in [ATF 147 II 116](#), mais in StE 2021 A 32 Nr. 44).

5.

En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a estimé que les conditions de l'art. 26 aCDI CH-US étaient remplies et que l'assistance requise devait partant être accordée aux Etats-Unis. Il ressortait de la demande du 2 juillet 2019 que l'IRS soupçonnait l'existence d'un montage fiscal constitutif de fraude et délit semblable en lien avec le compte identifié sous n° 59 au sein de la Banque, et les infractions concernées étaient couvertes par le champ d'application de la notion de fraude fiscale exprimée au chiffre 10 ad art. 26 du Protocole à l'aCDI CH-US. Par ailleurs, comme l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US autorisait l'utilisation des renseignements transmis aux fins de la poursuite d'infractions fiscales, les renseignements pouvaient être communiqués au DoJ sans autorisation préalable des autorités suisses, le DoJ étant une autorité concernée au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US. L'autorisation préalable de l'Office fédéral de la justice qui figurait à l'art. 20 al. 3 LAAF n'était au demeurant pas une condition de validité de la décision de l'Administration fédérale.

6.

Invoquant l'art. 97 al. 1 LTF, les recourants soutiennent que le Tribunal administratif fédéral a établi les faits de manière arbitraire.

6.1. En matière d'établissement des faits et d'appréciation des preuves, il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des conclusions insoutenables (ATF 148 I 127 consid. 4.3; 144 II 281 consid. 3.6.2).

6.2. Les requérants reprochent d'abord au Tribunal administratif fédéral d'avoir arbitrairement omis de citer deux extraits de la demande d'assistance administrative du 2 juillet 2019, qui seraient pourtant décisifs, parce que l'autorité requérante y indiquerait que les informations collectées seraient transmises au DoJ pour y poursuivre des infractions " pénales et civiles " et en particulier l'infraction de droit pénal commun de " conspiracy to defraud the United States ", en violation de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US.

Force est toutefois de constater que le premier extrait (passage dans lequel l'IRS et le DoJ exposent dans quels buts les renseignements reçus seraient utilisés) est dûment reproduit dans l'arrêt attaqué (page 5; également reproduit ci-dessus sous let. A.a). Quant au second (passage contenant le libellé et la définition de l'infraction de " conspiracy to defraud the United States "), il n'est pas propre à influencer sur le sort de la cause (cf. sur ce point infra consid. 7.1.4). C'est donc sans arbitraire que l'arrêt attaqué n'en fait pas mention.

6.3. Les requérants soutiennent aussi que le Tribunal administratif fédéral a arbitrairement omis de constater que le DoJ est une autorité de poursuite pénale aux Etats-Unis, alors qu'ils l'avaient pourtant prouvé en produisant deux pièces. Ce constat serait décisif, car il montrerait que les autorités américaines entendent utiliser les renseignements, afin de poursuivre une infraction pénale, en violation de l'art. 26 aCDI CH-US et de l'art. 20 al. 3 LAAF.

Le point de savoir si le DoJ est une autorité de poursuite pénale aux Etats-Unis n'est pas un élément propre à influencer sur le sort de la cause (infra consid. 7.2 et 8). C'est donc sans arbitraire que les juges précédents n'ont pas établi les faits sur ce point.

6.4. Les griefs tirés de l'art. 97 al. 1 LTF sont donc infondés et sont par conséquent rejetés.

7.

Les requérants font valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US à double titre.

7.1. Ils soutiennent d'abord que, contrairement à ce qu'ont retenu les juges précédents, l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US ne permet pas d'utiliser les renseignements à des fins de poursuite d'infractions pénales fiscales. Si le Tribunal fédéral devait néanmoins confirmer l'arrêt attaqué sur ce point, ils font valoir que cette disposition n'autorise pas l'utilisation des renseignements reçus pour entamer la poursuite d'infractions pénales de droit commun. Les juges précédents auraient partant violé l'art. 26 aCDI CH-US en confirmant l'octroi de l'assistance administrative, dès lors que l'infraction de " conspiracy to defraud the United States " mentionnée dans la demande serait précisément une infraction de droit pénal commun, car elle ne figure pas dans le Titre du Code des Etats-Unis dédié aux infractions fiscales.

7.1.1. L'art. 26 aCDI CH-US a la teneur suivante:

Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la présente Convention. Dans les cas de fraude fiscale, (a) l'échange de renseignements n'est pas limité par l'article 1 (Personnes visées) et (b) s'il est expressément demandé par l'autorité compétente d'un Etat contractant, l'autorité compétente de l'autre Etat contractant fournira les renseignements conformément au présent article sous forme de copie authentique des données ou documents originaux non modifiés. Tout renseignement reçu par un Etat contractant doit être tenu secret, de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation fiscale de cet Etat, et n'est communiqué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par l'administration et la mise en exécution de ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Il ne pourra pas

être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.

Il ressort de la première phrase de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US que l'échange de renseignements peut avoir pour but l'application des dispositions de la présente Convention ou la prévention des fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la présente Convention. Dans ce dernier cas, la jurisprudence retient qu'une demande d'assistance administrative est fondée en cas de soupçon suffisant de commission de telles infractions ([ATF 144 II 29](#) consid. 4.1; [139 II 404](#) consid. 9.5; 451 consid. 2.2.1).

La notion de fraude fiscale de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US est définie au ch. 10 du Protocole à l'aCDI CH-US comme suit:

Il est entendu que l'expression " fraude fiscale " désigne une attitude frauduleuse qui a pour effet, ou qui vise, une soustraction illégale et importante d'un montant d'impôt dû à un Etat contractant. Une attitude frauduleuse est réalisée lorsqu'un contribuable utilise ou a l'intention d'utiliser dans le dessein de tromper les autorités fiscales des titres faux ou falsifiés (p. ex. une double comptabilité, de fausses factures, un bilan ou un compte de pertes et profits au contenu incorrect, des commandes fictives ou en règle générale d'autres moyens de preuves falsifiés) ou une construction mensongère. Il est entendu que cette énumération est exemplaire et non exhaustive. L'expression " fraude fiscale " peut également comprendre des agissements qui, au moment de la présentation de la demande, représentent des comportements délictueux à l'égard desquels l'Etat contractant requis peut obtenir des renseignements conformément à sa législation et à sa pratique administrative.

Selon la jurisprudence, une attitude frauduleuse au sens du ch. 10 du Protocole à l'aCDI CH-US peut déjà être retenue lorsqu'un contribuable fait usage, dans le dessein de tromper les autorités fiscales, de manoeuvres qui sont de nature à diminuer illégalement ses impôts. Une tromperie astucieuse ne peut cependant être retenue qu'en cas de machination spéciale, de stratagème ou de construction mensongère ([ATF 139 II 404](#) consid. 9.3 et les références; arrêt 2A.430/2005 du 12 avril 2005 consid. 4.1).

7.1.2. L'art. 26 aCDI CH-US ne détaille pas les infractions qui sont susceptibles de poursuites aux Etats-Unis en cas de soupçon de fraude fiscale. En effet, est seul déterminant le fait que l'on soit en présence d'une fraude fiscale (ou délit semblable) au sens défini sous le chiffre 10 du Protocole à l'aCDI CH-US. En d'autres termes, les renseignements transmis en application de l'art. 26 aCDI CH-US peuvent être utilisés pour réprimer la commission de toute infraction, pour autant que celle-ci réprime une fraude fiscale au sens du chiffre 10 du Protocole à l'aCDI CH-US, laquelle désigne une attitude frauduleuse qui a pour effet ou qui vise une soustraction illégale et importante d'un montant d'impôt dû à un Etat contractant (cf. supra consid. 7.1.1). L'Etat requérant est à cet égard présumé agir de bonne foi (sur les fondements de la présomption de bonne foi, cf. [ATF 146 II 150](#) consid. 5.3.1 et 7.1 et les références). Conformément à la jurisprudence, la présomption de bonne foi n'empêche pas l'Etat requis de requérir des explications de l'Etat requérant en cas de doutes sérieux. La présomption de la bonne foi d'un Etat ne peut toutefois être renversée que sur la base de faits concrets et établis ([ATF 146 II 150](#) consid. 7.1; [144 II 206](#) consid. 4.4; [143 II 202](#) consid. 8.7.4).

7.1.3. En l'espèce, il ressort des faits constatés par l'instance précédente qu'une société de domicile était titulaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse au sein de la Banque. Certains des ayants droit économiques de ce compte, contribuables américains, avaient passé directement des ordres sur ce compte. Ce compte contenait par ailleurs des titres américains; or, aucun formulaire W-9 ni 1066, qui servent à déclarer l'impôt à la source américain, n'avait été transmis par la Banque, et le formulaire américain W-8BEN (destiné à déclarer le statut de l'ayant droit économique pour le prélèvement à la source) avait été établi au nom de la société, et non des ayants droit économiques.

Le Tribunal fédéral a déjà été amené à qualifier une constellation de faits similaire à celle du cas d'espèce. Il en a conclu qu'elle permettait de fonder un soupçon suffisant de commission de fraude fiscale au sens de l'art. 26 aCDI CH-US, parce que la structure mise en place avait pour but de tromper l'IRS par une construction mensongère destinée à diminuer illégalement les impôts dus aux Etats-Unis (cf. [ATF 139 II 404](#) consid. 9.6 à 9.10; sur le système d'intermédiaire qualifié mis en place aux Etats-Unis en 2001 et sa possible utilisation détournée aux fins d'éluider l'impôt à la source américain, cf. entre autres: XAVIER OBERSON, " Tax fraud or the like " selon l'art. 26 de la CDI de 1996 entre les Etats-Unis d'Amérique et la Suisse, in Archives 91, p. 110 s. et p. 114; MICHAEL

NORDIN/ROLAND WILD, in Amtshilfe, 2020, § 5 DBA USA, n° 1). Les recourants ne le contestent du reste pas.

S'agissant de l'utilisation des renseignements, l'IRS et le DoJ ont - quand bien même l'aCDI CH-US ne l'exige pas - dûment exposé dans quels buts les renseignements reçus seraient susceptibles d'être utilisés (cf. supra let. A). Sous l'angle de la bonne foi, aucun élément ne permet donc de renverser la présomption que cette utilisation sera conforme à l'art. 26 aCDI CH-US.

7.1.4. Les arguments des recourants ne sont pas propres à conduire à une autre conclusion. C'est d'abord en vain qu'ils reprochent aux autorités américaines d'envisager des poursuites dans des causes " civiles ou pénales ", puisque le passage complet de la demande d'assistance - qu'ils s'abstiennent de citer - est " causes civiles ou pénales impliquant l'application de la loi fiscale " (" in civil or criminal cases involving tax enforcement"; supra let. A.a). C'est aussi en vain qu'ils relèvent que la poursuite de l'infraction de conspiracy to defraud the United States (" conspiration visant à commettre une fraude aux dépens des Etats-Unis "), qui est mentionnée dans la demande parmi les infractions concernées, constituerait une utilisation non conforme des renseignements, en raison de la nature purement pénale de cette infraction. Ils se limitent en effet à souligner son prétendu caractère de droit pénal commun, sans expliquer, ni même alléguer, pourquoi cette infraction ne peut pas être liée à une attitude frauduleuse selon le chiffre 10 du Protocole à l'aCDI CH-US, constitutive de fraude fiscale ou délit semblable au sens de l'art. 26 aCDI CH-US.

On peut du reste relever sur ce point que, selon la définition de cette infraction qui figure dans la demande, il y a " conspiracy to defraud the United States " si deux personnes ou plus conspirent, afin de commettre un délit contre les Etats-Unis ou une fraude aux dépens des Etats-Unis ou de l'un de ses organismes, de quelque manière et dans quelque but que ce soit, et qu'une ou plusieurs de ces personnes accomplissent un acte pour réaliser l'objet de la conspiration (" if two or more persons conspire either to commit any offense against the United States, or to defraud the United States, or any agency thereof in any manner or for any purpose, and one or more of such persons do any act to effect the object of the conspiracy "). Au vu de ce libellé, on ne peut pas exclure que cette infraction ait vocation à entrer en ligne de compte lorsque, comme en l'espèce, les autorités américaines soupçonnent des personnes d'avoir eu une attitude frauduleuse visant à tromper l'IRS. Au surplus, cette infraction est mentionnée dans le chapitre 23 du " Criminal Tax manual " édicté par le DoJ, qui expose qu'elle entre en ligne de compte lorsque l'IRS est visé par un comportement frauduleux (manuel consultable à l'adresse <https://www.justice.gov/tax/foia-library/criminal-tax-manual-title-page-0>, p. 2 et p. 22 s. du chapitre 23). Ce manuel est une simple directive du DoJ, mais il tend aussi à montrer que cette infraction participe au champ matériel de l'art. 26 aCDI CH-US et du chiffre 10 du Protocole à l'aCDI CH-US.

7.1.5. Au vu de ce qui précède, le premier grief de violation de l'art. 26 aCDI CH-US est rejeté.

7.2. Les recourants soutiennent ensuite que le Tribunal administratif fédéral a violé l'art. 26 aCDI CH-US en ne constatant pas que les renseignements ne peuvent pas être transmis au DoJ, parce que celle-ci est une autorité de poursuite pénale et qu'elle n'est pas mentionnée comme autorité concernée à l'art. 3 par. 1 let. f aCDI CH-US.

7.2.1. L'art. 3 par. 1 aCDI CH-US contient des définitions générales de notions figurant dans la Convention.

Selon l'art. 3 par. 1 let. f (ii) aCDI CH-US, la notion d'autorité compétente utilisée dans la Convention désigne aux Etats-Unis le Secrétaire du Trésor ou son représentant (soit l'IRS) et ne mentionne pas le DoJ. Les recourants ne peuvent toutefois rien en tirer. En effet, l'art. 26 par. 1 3e phrase aCDI CH-US, qui énumère les autorités qui peuvent recevoir les renseignements, fait référence aux autorités " concernées " et non pas à l'autorité " compétente ". Il n'y a donc pas lieu d'interpréter la notion d'autorités concernées de l'art. 26 aCDI CH-US à la lumière de l'art. 3 par. 1 let. f aCDI CH-US et de limiter celles-ci à la seule notion d'autorité " compétente ".

7.2.2. Le point de savoir quelles sont, aux Etats-Unis, les autorités concernées au sens de l'art. 26 par. 1 3e phrase aCDI CH-US relève du droit de procédure américain. Déterminer si le DoJ en fait partie n'est pas relevant pour l'application de l'art. 26 aCDI-CH-US, quand bien même il s'agirait d'une autorité de poursuite pénale.

Au surplus, il ressort du site internet officiel du DoJ que cette autorité comprend une " Tax Division ", laquelle a notamment pour mission de superviser l'application du droit fiscal pénal fédéral et de diriger

les enquêtes et/ou les poursuites dans certaines affaires fiscales pénales, en particulier en cas de violations impliquant une activité internationale, comme l'utilisation de trusts offshore ou de comptes bancaires étrangers pour éluder l'impôt (" Oversee all federal criminal tax enforcement and direct the investigation and/or prosecution of selected criminal tax cases (...) not infrequently focusing on violations involving international activity, such as the use of offshore trusts and foreign bank accounts to evade taxes "; cf. l'extrait du deuxième paragraphe décrivant les activités de la Tax Division du DoJ, consultable sur le site du DoJ à l'adresse <https://www.justice.gov/jmd/organization-mission-and-functions-manual-tax-division>; art. 105 al. 2 LTF). Ce texte tend à démontrer que le DoJ est bien une autorité concernée au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US.

7.2.3. Le second grief de violation de l'art. 26 aCDI CH-US est partant infondé et doit donc aussi être rejeté.

8.

Les recourants font finalement valoir une violation de l'art. 20 al. 3 LAAF. Selon eux, l'Administration fédérale aurait dû demander l'accord préalable de l'Office fédéral de la justice avant de transmettre les renseignements requis au DoJ, parce qu'il s'agit d'une autorité pénale.

8.1. Selon l'art. 20 al. 3 LAAF, lorsque la convention applicable prévoit que les renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative peuvent, pour autant que l'autorité compétente de l'Etat requis y consente, aussi être utilisés à des fins autres que fiscales ou transmis à un Etat tiers, l'AFC donne son consentement après examen. Lorsque les renseignements obtenus sont destinés à être transmis à des autorités pénales, l'AFC les donne en accord avec l'Office fédéral de la justice.

8.2. La LAAF étant une loi d'exécution, ses dispositions ont vocation à concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce. Ses dispositions ne peuvent en revanche pas aller à l'encontre de la convention sur laquelle repose la demande d'assistance administrative (supra consid. 4.2).

Il convient donc de déterminer la portée de l'art. 20 al. 3 LAAF, pour savoir si elle concrétise l'art. 26 aCDI CH-US.

8.3. A cet effet, il faut se rappeler que la LAAF a été adoptée après que le Conseil fédéral a annoncé, le 13 mars 2009, un changement de politique majeur en matière d'échange de renseignements, en déclarant vouloir désormais adapter les clauses d'échanges de renseignements en matière fiscale pour qu'elles correspondent au standard de l'art. 26 du Modèle de Convention OCDE concernant le revenu et la fortune (MC OCDE; Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5772; cf. **ATF 142 II 161** consid. 4.3). L'adoption du standard de l'art. 26 MC OCDE a impliqué que l'échange de renseignements serait, désormais, ouvert en cas de simple soupçon de soustraction fiscale, voire à des seules fins d'application du droit fiscal, sans soupçon de comportement contraire au droit pénal fiscal (par exemple, pour vérifier des prix de transfert, cf. **ATF 143 II 185** consid. 3.3.3 et les références; arrêt **2C_481/2021** du 19 mai **2022** consid. 7.5 destiné à la publication).

L'art 26 par. 2 MC OCDE décrit notamment les personnes et les autorités de l'Etat requérant auxquelles les renseignements peuvent être communiqués, et dans quels buts ils peuvent être utilisés. Il en ressort que l'Etat requérant ne peut utiliser les renseignements reçus qu'aux fins prévues à l'art. 26 par. 1 MC OCDE, soit à des fins (pénales) fiscales. L'Etat requérant ne peut pas les utiliser dans d'autres buts, par exemple pour appliquer des dispositions de son droit pénal non fiscal, sauf si, conformément à la dernière phrase de l'art. 26 par. 2 MC OCDE (" Nonobstant ce qui précède... "), la législation des deux Etats l'autorise et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit ces renseignements autorise cette utilisation (sur ces points cf. **ATF 146 II 150** consid. 7.5; arrêts **2C_750/2020** du 25 mars 2021 consid. 8.2; **2C_542/2018** du 10 mars 2021 consid. 4.4; OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, éd. 2017, n° 12.3 ad art. 26 MC OCDE; XAVIER OBERSON, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n° 93 et n° 94 ad art. 26 MC OCDE; ANDREA OPEL, in Amtshilfe, 2020, p. 123 n° 206 et p. 124 n° 211).

L'art. 20 al. 3 LAAF a été édicté pour régler la procédure lorsque l'Etat requérant entend utiliser les renseignements qu'il reçoit à d'autres fins qu'à des fins (pénales) fiscales (Message précité, FF 2011, 5798; CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° 281 et n° 282 ad art. 20 StAhiG). Le Message précise en particulier que, " si les renseignements obtenus doivent être transmis à des autorités pénales afin de

poursuivre des délits non fiscaux, elle donne ce consentement en accord avec l'Office fédéral de la justice " (Message, FF 2011, 5798).

8.4. Comme on l'a vu (supra consid. 7.1.1), l'art. 26 aCDI CHUS ouvre l'assistance administrative en cas de soupçon suffisant de fraude ou délit semblable. L'art. 26 aCDI CH-US n'est ainsi pas calqué sur l'art. 26 MC OCDE et n'en a pas la même nature (cf. déjà ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 p. 425). Par ailleurs, l'art. 26 aCDICH-US permet d'emblée la transmission des renseignements à une autorité de poursuite pénale, si celle-ci est concernée par la poursuite d'infractions liées à un comportement frauduleux constitutif de fraude fiscale ou délit semblable (supra consid. 7.2.1). L'art. 26 aCDI CH-US ne prévoit d'ailleurs logiquement aucun accord préalable des deux Etats en cas de transmission à une autorité pénale concernée par la poursuite d'une infraction constitutive de fraude ou délit semblable, pas plus du reste que les art. 20c ss de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (RS 672.933.61) (supra consid. 4.2). Il s'ensuit que l'art. 20 al. 3 LAAF ne s'applique pas aux procédures d'assistance administrative qui sont fondées sur l'art. 26 aCDI CH-US.

8.5. Dans ces circonstances, c'est en vain que les recourants reprochent au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé de l'art. 20 al. 3 LAAF. Le grief est partant rejeté.

9.

Ce qui précède conduit au rejet du recours.

10.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires des recourants, à l'Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 2 novembre 2022

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Vuadens