



Cour I  
A-900/2020, A-920/2020

## Arrêt du 12 janvier 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Alexander Mistic, juges,  
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

1. A. \_\_\_\_\_  
2. B. \_\_\_\_\_  
représentés par  
Maître Fouad G. Sayeghet  
Maître Yacine Rezki,

recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-US).

**Faits :****A.**

Le service américain d'échange d'informations en matière fiscale (Department of the Treasury, Internal Revenue Service, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale américaine) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2019, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 26 de la Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-US, RS 0.672.933.61).

**A.a** Dans sa requête, l'autorité fiscale américaine a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale du compte (...), ouvert auprès de la banque C.\_\_\_\_\_, pour la période du (...) 1996 au (...) 2017. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

Account (...) has the following characteristics:

- Opened (...) 1996, and closed on (...) 2017;
- The account holder was a foreign domiciliary company;
- Had a high value of CHF (...);
- Invested in U.S. securities during the applicable period;
- The account records include Form A, pursuant to Swiss AML Regulations, which indicated a U.S. beneficial owner;
- The account records also contain a W-8BEN (Declaration of Non-US Status), which contradicts the information submitted on Form A;
- Form W-9 was not submitted to the Bank, and the Bank did not issue any Form 1099s;
- There were four nominal beneficial owners (two of whom were U.S. nationals, all four were directors of the entity account holder, all four were authorized signatories, and one of whom had information rights), three additional directors of the entity account holder (two of whom were also authorized signatories), and one additional authorized signatory:
  - (...) (U.S. nationality)
  - (...) (U.S. nationality)
  - (...)
  - (...)

- (...)
- (...)
- (...)
- (...)
- The entity account holder is the underlying company of a trust and the original Form A from (...) 1996 identifies Brazil-domiciled (...) as the primary beneficiaries of the trust. The Forms T from (...) 2016 and (...) 2017 added (...) as a beneficiary, indicated Brazilian nationalities for all beneficiaries, identified the trust as discretionary and irrevocable, and listed the trust's protector as a Brazilian citizen domiciled in Switzerland. According to email correspondence with the Bank, at some point the entity account holder became separated from the trust and an updated Form W8-BEN was submitted in (...) 2017.
- According to a (...) 2017 certificate from the trust company, the four beneficial owners are directors of the entity account holder "at this date." According to the trust company's corresponding invoice, a register filing of directors for the four beneficial owners was conducted in (...) 2017.
- According to their passports, (...) and (...) were born in the U.S. Although public sources indicate (...) renounced his U.S. nationality after the account opening and before the account closing, no evidence of loss of U.S. nationality for (...) has been located.
- The following account activity may indicate a violation of corporate governance principles:
  - In (...) 1997, (...) ordered a portfolio investment via fax/letter addressed to (...), which (...) forwarded to the Bank and the Bank executed;
  - In (...) 1999, (...) ordered the payment of invoices via fax, which was then confirmed by phone;
  - In (...) 2003, (...) (...) ordered in writing the purchase of securities for USD (...);
  - In (...) 2007, credit cards with the first and last name of (...) and (...) were ordered;
  - Between (...) 2010 and (...) 2013, (...) and (...) ordered transfers via email to the personal accounts of (...). All payments and withdrawals were authorized by (...);
  - In (...) 2011, (...) ordered the purchase of securities/bonds in the amount of USD (...), and other shares valued at USD (...) via email, and the investments were executed; and

- In August 2011, (...) and (...) ordered an investment of USD (...) in U.S. securities via email. The investment was executed.
- According to a letter from (...) 2017, (...) and (...) ordered "their" account to be closed with the remaining assets to be transferred to their account in Brazil.

This account, which we reasonably suspect was used to evade U.S. income taxes, was also used in a way that meets the "tax fraud or the like" standard.

**A.b** Afin d'évaluer la situation fiscale du/des bénéficiaire(s) effectif(s) du compte (...) et en vue d'effectuer sa/leur correcte taxation aux Etats-Unis, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

Please provide all records in the custody, possession, or control of the Bank that relate to Account (...). Such records should include, but not be limited to, the following:

1. Information regarding the identification and opening of the account, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;
2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the bank;
3. Information regarding transactions pertaining to the account, including bank drafts, certified checks, cashier's checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding \$1,000 are required);
4. Correspondence and communications regarding the account;
5. Internal management information system data related to the account;
6. Internal Bank communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the account; and
7. Any REGI file (or equivalent documentation) entries associated with the account to the extent the information is not included in items 1 through 5 of this list.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

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, the 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.

Enfin la demande indique ce qui suit :

1. This request complies with the legal and regulatory requirements and the administrative practices of the United States, such that the IRS would be entitled to receive the information in application of its law or within the scope of its normal administrative practices if the information were under the jurisdiction of the United States.
2. The United States has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure.

**B.**

Par ordonnance de production du 5 juillet 2019, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de 14 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative pour la période du (...) 2001 au (...) 2017. La banque a en outre été priée d'informer le titulaire du compte (...) de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.a** Par courrier du 26 juillet 2019 adressé à l'AFC, la banque a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative.

**B.b** Par lettres du 8 août 2019 et procuration annexée, Maîtres Fouad G. Sayeghet Yacine Rezki (ci-après : Maîtres Sayegh et Rezki) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ et ont requis la consultation des pièces du dossier.

**C.**

Par courrier du 13 septembre 2019 à Maîtres Sayegh et Rezki, l'AFC a

indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale américaine accompagnées des documents utiles et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.a** Par courrier du 4 octobre 2019, Maîtres Sayegh et Rezki ont transmis leurs observations en s'opposant en l'état, au nom de leurs mandants, à tout envoi d'informations à l'autorités fiscale américaine.

**D.**

Par décision finale du 14 janvier 2020, notifiée à A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de leurs mandataires, l'AFC a partiellement accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

**E.**

Par publication dans la Feuille fédérale du 14 janvier 2020, l'AFC a informé la société D.\_\_\_\_\_ de la décision précitée.

**F.**

Par acte du 14 février 2020, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 1), par l'intermédiaire de ses mandataires, 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 14 janvier 2020. Par ce recours, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, préalablement à la recevabilité du recours ; principalement à la réforme de la décision finale de l'AFC dans le sens des considérants ; subsidiairement à la correction d'une erreur de rédaction du dispositif de la décision.

**F.a** Par acte du 14 février 2020 B.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 2), par l'intermédiaire de ses mandataires, 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 14 janvier 2020. Par ce recours, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, préalablement à la recevabilité du recours ; principalement à la réforme de la décision finale de l'AFC dans le sens des considérants ; subsidiairement à la correction d'une l'erreur de rédaction du dispositif de la décision.

**F.b** Dans ses deux réponses du 24 mars 2020, adressées au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours précités. L'AFC a au surplus admis l'existence d'une erreur de plume dans le dispositif de sa décision finale, en ce sens que l'assistance administrative devrait

être octroyée « pour la période du (...) 2001 au (...) 2008 » en lieu et place du « (...) 2011 au (...)2008 ».

**F.c** Par ordonnance d'instruction du 16 novembre 2021, le Tribunal a demandé aux parties de se déterminer sur la jonction des causes introduites par le recourant 1 et le recourant 2.

**F.d**

Aucune partie ne s'est opposé à la jonction.

**G.**

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

**Droit :**

**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]).

**1.1** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> 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 (...) 2019, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.2** 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).

**1.3** En l'espèce, les recourants 1 et 2 sont des personnes concernées 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 leur est reconnue.

## **2.**

Selon l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), 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. MOSER / BEUSCH / KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, no 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (cf. ATF 131 V 222 consid. 1 ; 128 V 124 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1).

En l'espèce, suite à la demande du (...) 2019 de l'autorité fiscale américaine, l'autorité inférieure a rendu une décision finale unique le 14 janvier 2020 à l'encontre des recourants 1 et 2. Ces derniers ont recouru de manière séparée par devant le Tribunal. Cependant, dans la mesure où les deux recours introduits reposent sur le même complexe de fait et soulèvent des griefs identiques, la Cour décide, en l'absence d'objections des parties, de joindre les deux causes (numéros A-900/2020 et A-920/2020). La procédure est désormais continuée sous le numéro A-900/2020.

## **3.**

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 (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

#### 4.

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., n°2.149 ; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

**4.1** 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).

**4.2** En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que dans la mesure où les informations dont la transmission est envisagée pourraient conduire à la répression d'infractions de nature pénale aux Etats-Unis, la décision de l'AFC serait contraire au principe de spécialité. Par ailleurs, selon les recourants, puisque l'autorité requérante a précisé dans sa demande que lesdites informations pourront être utilisées conjointement par le Department of Justice (ci-après : DoJ), autorité de poursuite pénale américaine, l'AFC aurait dû requérir l'accord préalable de l'Office fédéral de la Justice avant de rendre sa décision de transmission des informations. Les recourants se plaignent en outre que les noms des tiers – en particulier des membres de la famille des recourants – devraient être caviardés en application des principes de la pertinence vraisemblable, de la spécialité et de la proportionnalité. Par ailleurs, les recourants allèguent que la transmission des informations, en particulier à l'égard des tiers n'ayant pas été informés de la procédure et en violation du principe de spécialité, serait contraire au principe du traitement licite des données protégé par la Loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (LPD, RS 235.1). Enfin, selon les recourants, le dispositif de la décision finale de l'AFC devrait être rectifié en ce sens que l'assistance administrative devrait être octroyée « pour la période du (...) 2001 au (...) 2008 » en lieu et place du « (...) 2011 au (...) 2008 ».

**4.3** Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 5 infra). Il passera ensuite à l'examen de la nature des informations pouvant être transmises en relation avec le principe de spécialité (consid. 6 infra). Le grief concernant la transmission des informations relatives aux tiers sera abordé (consid. 7 infra). Le Tribunal se penchera finalement sur la légalité

de la décision de l'AFC avec LPD (consid. 8 infra) avant d'aborder le grief relatif à la rectification du dispositif de ladite décision (consid. 9 infra).

## **5.**

L'assistance administrative avec les Etats-Unis est actuellement régie par la CDI CH-US du 2 octobre 1996 ; par son protocole du même jour en vigueur depuis le 19 décembre 1997 (ci-après : Protocole additionnel, RO 1999 1460 ; FF 1997 II 977) ; son protocole du 23 septembre 2009 en vigueur depuis le 20 septembre 2019 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2019 3145 3143 ; FF 2010 217), et l'Echange de notes du 23 septembre 2009.

**5.1** La Convention et le Protocole additionnel sont généralement applicables pour les périodes fiscales commençant dès le 1<sup>er</sup> janvier 1998 (art. 29 par. 2 let. b CDI CH-US). Le Protocole additionnel 2 n'est en revanche applicable qu'aux demandes déposées à partir du 20 septembre 2019 (art. 5 al. 2 let. b du Protocole additionnel 2).

**5.2** Selon la jurisprudence, les dispositions qui régissent l'assistance administrative, par exemple celles qui prévoient le contenu de la demande d'assistance, sont par nature procédurales (arrêt du TF 2C\_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ss). Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à en concrétiser l'exécution en Suisse (ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 139 II 404 consid. 1.1). Les dispositions régissant l'assistance administrative qui figurent dans les CDI fixent des règles de procédure qui, partant et sauf disposition contraire, sont d'application immédiate, peu importe que les périodes fiscales visées par les demandes soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure. A cet égard, il ne faut pas confondre l'applicabilité immédiate des règles procédurales régissant la demande d'assistance administrative fixées dans une CDI, avec la question des périodes fiscales visées par ladite demande. Les règles de procédure nouvelles de la CDI s'appliquent aussi lorsque les demandes portent sur des périodes fiscales antérieures à leur entrée en vigueur (ATF 143 II 628 consid. 4.3 et les nombreuses références ; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4). Les Etats peuvent toutefois prévoir des limites aux périodes fiscales susceptibles d'être visées par une demande d'assistance administrative et il est fréquemment stipulé dans les CDI les périodes fiscales à partir desquelles les demandes d'assistance administrative peuvent porter (ATF 143 II 628 consid. 4.3 et les références ; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4).

**5.3** En l'espèce, la présente demande d'assistance administrative est datée du (...) 2019 et porte sur la période fiscale du (...) 1996 au (...) 2017. Comme mentionné ci-dessus, selon l'art. 5 al. 2 let. b du Protocole additionnel 2, qui modifie notamment le contenu de l'art. 26 CDI CH-US, ledit Protocole n'est applicable qu'aux demandes déposées à partir de son entrée en vigueur – soit le 20 septembre 2019. Cette disposition déroge ainsi au principe général selon lequel les dispositions régissant l'assistance administrative qui figurent dans les CDI fixent des règles de procédure qui sont d'application immédiate, peu importe que les périodes fiscales visées par les demandes soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure (arrêt du TF 2C\_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ss). Pour ces raisons, la Convention dans sa version originale (ci-après : aCDI CH-US), le Protocole additionnel et l'Echange de lettre sont seuls applicables dans la présente procédure.

## **6.**

Selon l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US, 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'art. 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.

**6.1** Selon la jurisprudence, même si le but de l'assistance administrative selon le libellé de l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US est de prévenir la fraude et les délits semblables, cela ne signifie pas que l'obligation de fournir des informations ne concerne que la prévention de ces infractions. Cette obligation

existe également dans le cas où une fraude fiscale a déjà été commise. Cette disposition sert ainsi à poursuivre les infractions fiscales dans l'intérêt public pour assurer le recouvrement des créances fiscales. Le fait qu'il y ait suffisamment d'indices d'une infraction est donc la condition nécessaire et suffisante pour l'octroi de l'assistance administrative (arrêts du TAF A-674/2020 du 24 août 2021 consid. 3 ; A-3843/2019 du 2 décembre 2020 consid. 3.6).

**6.2** Ainsi, selon l'aCDI CH-US, il n'est pas nécessaire pour l'octroi de l'assistance administrative de nommer dans la demande les personnes spécifiques qui sont accusées de fraude et de délits semblables. Il suffit qu'il existe un soupçon d'une infraction pénale, c'est-à-dire qu'il ait suffisamment d'indices concrets indiqués dans la demande d'assistance. Dans la mesure où la demande remplit les autres conditions nécessaires, la simple absence de nom et d'informations personnelles ne la rend pas irrecevable (arrêt du TAF A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.5 in parte).

**6.3** Une demande d'entraide administrative n'est rejetée que si les preuves requises sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et sont manifestement inadaptées aux fins de l'enquête, c'est-à-dire si la demande est utilisée comme simple prétexte pour une recherche de preuves. Cette interdiction est concrétisée par les exigences relatives au contenu de la demande d'assistance administrative et par le principe selon lequel seules les informations vraisemblablement pertinentes peuvent être transmises. Il y a ainsi une exigence élevée quant au niveau de détails présentés dans la demande. Ce n'est que si ces faits ont été exposés de manière suffisamment claire que la demande peut être distinguée d'une pêche aux renseignements. Cependant, il suffit que les faits présentés apparaissent comme vraisemblables, comme en matière d'entraide judiciaire internationale en matière pénale ; il faut en effet tenir compte du fait que les informations demandées visent à clarifier des questions qui sont restées ouvertes (arrêt du TF 2C\_1043/2016 du 6 août 2018 consid. 4.2).

**6.4** Selon le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel de l'aCDI CH-US, 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 (par 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.

**6.5** 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 ; 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 Cst.), 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 références 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 révèleront 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).

**6.6** 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). 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 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

**6.7** 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 ; 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.

**6.8** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TF 2C\_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

**6.9** Les recourants se plaignent en substance, que dans la mesure où les informations dont la transmission est envisagée pourraient conduire à la répression d'infractions de nature pénale aux Etats-Unis, la décision de l'AFC serait contraire au principe de spécialité. Par ailleurs, selon les recourants, puisque l'autorité requérante a précisé dans sa demande que

lesdites informations pourront être utilisées conjointement par le DoJ, autorité de poursuite pénale américaine, l'AFC aurait dû requérir l'accord préalable de l'Office fédéral de la Justice avant de rendre sa décision de transmettre les informations.

**6.10** En l'espèce, comme expliqué ci-dessus, l'art. 26 aCDI CH-US sert à poursuivre les infractions fiscales dans l'intérêt public pour assurer le recouvrement des créances fiscales (arrêts du TAF A-674/2020 du 24 août 2021 consid. 3 ; A-3843/2019 du 2 décembre 2020 consid. 3.6). Il ressort de la demande d'assistance administrative que l'autorité requérante soupçonne les recourants, sans les nommer, d'être impliqués dans un montage fiscal constitutif de fraude et/ou de délits semblables au sens du droit américain (arrêt du TAF A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.5 in parte). Ces infractions sont couvertes par le champ d'application matériel de la notion « fraude fiscale » du chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel de l'aCDI CH-US. Par ailleurs, les faits exposés dans la demande sont en rapport avec l'infraction poursuivie et sont manifestement adaptées aux fins de l'enquête. Ainsi, les faits présentés apparaissent comme vraisemblables (arrêt du TF 2C\_1043/2016 du 6 août 2018 consid. 4.2) et il ne peut être que très rarement 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).

**6.11** Par ailleurs dans la mesure où l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US autorise l'utilisation des renseignements dans le cadre de la poursuite d'infractions fiscales, il apparaît que les informations en question peuvent être communiquées au DoJ sans autorisation préalable des autorités suisses. En effet, le DoJ est une autorité concernée, au sens l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US, par 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.

**6.12** Dès lors, il n'apparaît pas que la décision de l'AFC de transmettre des informations, qui pourraient conduire à la répression d'infractions de nature pénale aux États-Unis, soit contraire au principe de spécialité. Par ailleurs, le Tribunal retient qu'une autorisation préalable de l'Office fédéral de la Justice n'est pas une condition de validité de la décision rendue par l'AFC de transmettre les informations. Les griefs des recourants sont dès lors rejetés sur ces points. Au demeurant, le Tribunal rappelle que les recourants et les tiers dont les noms apparaissent dans les renseignements à transmettre sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 6.13 et 7.12 infra.).

**6.13** En effet, 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) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 aCDI CH-US. Ainsi, aucun élément ne permet de douter, en l'espèce, du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante.

## **7.**

Selon la jurisprudence, lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. art. 5 al 2 Cst). Cela signifie que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés par le principe de spécialité. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées).

**7.1** Au surplus, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

**7.2** Les recourants se plaignent que le nom des tiers – en particulier des membres de la famille des recourants – devraient être caviardés en application des principes de la pertinence vraisemblable, de la spécialité et de la proportionnalité. A l'appui de leur argument, les recourants allèguent que dans la mesure où la demande de l'autorité requérante vise notamment l'infraction intitulée « aiding and assisting in the preparation of a materially false tax return », les tiers précités pourraient faire l'objet de procédures pénales aux Etats-Unis subséquentes à la transmission des informations.

**7.3** In casu et à titre préliminaire, le Tribunal rappelle qu'en principe, dans la mesure où le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief de la protection des tiers devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal note que le nom des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent une relation directe avec la création ou l'activité du compte bancaire concerné et sont ainsi vraisemblablement pertinents (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Pour cette raison, le Tribunal retient que la transmission du nom des tiers non-caviardés, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). Ainsi, le grief des recourants, en tant qu'il concerne le caviardage du nom des tiers, dans la mesure où il serait recevable, devrait de toute façon être rejeté. Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont le nom apparaissent sur de tels documents sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 6.13 supra).

## **8.**

Selon son article premier, la LPD vise à protéger la personnalité et les droits fondamentaux des personnes qui font l'objet d'un traitement de données. Ainsi, tout traitement de données doit être licite (art. 4 al. 1 LPD). Leur traitement doit être effectué conformément aux principes de la bonne foi et de la proportionnalité (art. 4 al. 2 LPD). Au surplus, les données personnelles ne doivent être traitées que dans le but qui est indiqué lors de leur collecte, qui est prévu par une loi ou qui ressort des circonstances (art. 4 al. 3 LPD).

**8.1** Les recourants allèguent que la transmission des informations, en particulier à l'égard des tiers n'ayant pas été informés de la procédure et en violation du principe de spécialité, serait contraire au principe du traitement licite des données protégé par la LPD.

**8.2** En l'espèce, il ressort du cadre légal en vigueur, en particulier de la LAAF, que sous réserve de remplir les conditions de l'assistance administrative, le transfert des renseignements relatifs aux recourants doit être reconnu comme conforme au droit. A cet égard, la LAAF peut être considérée comme une *lex specialis* (cf. arrêt du TF 2C\_792/2016 du 23 août 2017 consid. 2.2 non publié dans l'ATF 143 II 506) d'autres dispositions régissant la protection des données et de la sphère privée à titre plus général. Comme expliqué ci-dessus, les informations dont la transmission est envisagée par l'AFC remplissent les conditions de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité. Pour ces raisons, la transmission des informations relatives aux recourants doit être considérée comme licite. Ainsi, en application du principe de la *lex specialis derogat legi generali*, le Tribunal ne retient pas que la procédure d'assistance administrative serait, dans le cas présent, incompatible avec les principes généraux de la protection des données et de la sphère privée tels qu'exprimés dans la LPD. Le grief des recourants est par conséquent rejeté sur ce point.

**8.3** Quant aux données relatives à des tiers et comme déjà expliqué ci-dessus, le Tribunal rappelle qu'en principe le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Ainsi, le grief relatif la protection de ces tiers devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal note que le raisonnement appliqué aux recourants ci-dessus (cf. consid. 8.2 supra) est applicable *mutatis mutandis* aux tiers. Ainsi, le grief des recourants, en ce qu'il concerne la protection des données de tiers à la procédure, dans la mesure où il serait recevable, devrait de toute façon être rejeté.

## **9.**

Selon les recourants, le dispositif de la décision finale de l'AFC devrait être rectifié en ce sens que l'assistance administrative devraient être octroyée « pour la période du (...) 2001 au (...) 2008 » en lieu et place du « (...) 2011 au (...) ».

En l'espèce, dans sa réponse du 24 mars 2020, l'AFC a admis l'existence d'une erreur de plume dans le dispositif de sa décision finale, en ce sens que l'assistance administrative devraient être octroyée « pour la période du (...) 2001 au (...) 2008 » en lieu et place du « (...) 2011 au (...) 2008 ». Partant, le grief des recourants est admis sur ce point et l'AFC modifiera le dispositif de sa décision finale dans le sens de ce qui précède.

**10.**

Compte tenu des considérants qui viennent d'être exposés, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Au vu du consid. 9 supra, le recours est ainsi très partiellement admis.

**11.**

Les frais de procédure 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]). Dès lors que les recourants ne sont que partiellement déboutés, ces frais sont réduits forfaitairement et sont arrêtés à 6'500 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés à parts égales sur les deux avances de frais de 5'000 francs déjà versées respectivement par les recourants et le solde de 3'500 francs leur sera restitué, une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

**12.**

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer, d'office ou sur requête, des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; ATF 132 II 47 consid. 5.2)

En l'espèce, les recourants ont conclu à l'allocation de dépens et n'ont au surplus pas produit de note d'honoraire répondant aux exigences de forme (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Dans la mesure où les recourantes n'obtiennent que très partiellement gain de cause (cf. consid. 10 supra), les dépens sont calculés forfaitairement (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2). Ainsi, l'autorité inférieure devra verser aux recourants une indemnité de 1'000 francs, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force. Ce montant s'entend hors TVA puisque les recourants sont domiciliés à l'étranger (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Les dépens ne comprennent ainsi aucun supplément TVA au sens de l'art. 9 al. 1 let. c FITAF (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2).

**13.**

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-900/2020 et A-920/2020 sont jointes. L'affaire est continuée sous le numéro A-900/2020.

**2.**

Le recours est très partiellement admis dans la mesure où il est recevable.

**3.**

L'autorité inférieure rectifiera le chiffre 2 let. a de ses dispositifs en ce sens que les documents bancaires concerne le compte en question pour la période du « (...) 2001 au (...) 2008 » en lieu et place du « (...) 2011 au (...) 2008 ».

**4.**

L'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de ses dispositifs, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 CDI CH-US.

**5.**

Les frais de procédure, arrêtés à 7'500 francs (sept mille cinq cent francs), sont mis à la charge des recourants par 6'500 francs (six mille cinq cent francs). Ceux-ci sont prélevés sur les deux avances de frais déjà versées de 5'000 francs (cinq mille francs). Le solde, d'un montant de 3'500 francs (trois mille cinq cent francs), sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force.

**6.**

Une indemnité de 1'000 francs (mille francs) sera versée par l'autorité inférieure aux recourants, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force.

**7.**

Le présent arrêt est adressé :

- au 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

Dimitri Persoz

**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 :