



Cour I
A-7413/2018

Arrêt du 8 octobre 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Emilia Antonioni Luftensteiner, Daniel Riedo, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

1. **A.** _____ Ltd.,
2. **B.** _____ Ltd.,
3. **C.** _____ Ltd.,
4. **D.** _____ Ltd.,
représentées par
Maître Paolo Bernasconi,

5. **E.** _____,
6. **F.** _____,
7. **D.** _____ Inc.,
représentés par
Maître Raffaele Bernasconi,
recourants,

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.****A.a**

Par demande d'assistance administrative du (...), l'*Internal Revenue Service* états-uniens (ci-après : IRS ou autorité requérante ou autorité fiscale américaine) a requis des informations auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) concernant E. _____ et F. _____, tous deux ressortissants états-uniens et domiciliés à (...), sujets de son enquête fiscale (*U.S. Subject of Tax Investigation*), mais également concernant la société américaine D. _____ Inc., et notamment les sociétés étrangères C. _____ Ltd., A. _____ Ltd. et B. _____ Ltd, X. _____ SA, D. _____ Ltd. et Y. _____ Ltd., pour la période fiscale allant du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...).

A.b Suite à divers échanges confidentiels entre l'AFC et l'IRS concernant l'accès des parties au dossier, l'autorité fiscale américaine a adressé le (...) une demande modifiée quant aux éléments factuels fondant sa requête, par crainte que la divulgation de certains éléments puisse nuire à son enquête. Pour le surplus, le contenu de la demande du (...) est restée inchangée. L'AFC a en outre indiqué que seule la demande du (...) était déterminante pour la procédure d'assistance administrative.

La réquisition de l'autorité fiscale américaine dans sa demande du (...) est formulée comme suit (*Documents Needed*).

[...]

1. *Please provide documents pertaining to assets owned by (...) not otherwise mentioned herein. Such assets may include real estate, securities accounts, and financial instruments.*
2. *With respect to (...), please provide the following information:*
 - a) *Organizational documents, deeds of incorporation, by-laws, registrations.*
 - b) *Ownership documents including those reflecting percentage of legal ownership percentage of beneficial ownership, and all changes in ownership.*
 - c) *Documents reflecting structure, officers, and board of directors.*
 - d) *Operational and business documents.*

e) *General ledgers, general journals, and sales journals or the like.*

f) *Financial statements.*

3. *Please provide all records in the custody, possession, or control of the bank/financial institutions below that relate to the accounts listed. Such records should include:*

(...)

a) *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;*

b) *Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the bank/financial institutions;*

c) *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 transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank/institution, only documents with respect to transactions in amounts exceeding \$1,000 are required);*

d) *Correspondence and communications regarding the accounts;*

e) *Internal management information system data related to the accounts;*

f) *Internal Bank communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the accounts; and*

g) *Any REGI file entries (or equivalent documentation) associated with the account to the extent the information is not included in items 1 through 6 of the list.*

4. *If it is determined that (...) and their related entities do not own the account(s), please provide documentation relating to any transactions within the account(s) that involves them.*

[...]

B.

B.a Dans sa demande, l'IRS a indiqué que F. _____ et E. _____ étaient des citoyens américains résidant aux Etats-Unis et qu'ils étaient dans l'obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus mondiaux, ce

qu'ils n'auraient pas fait et seraient donc soupçonnés de fraude fiscale. Les éléments de faits suivants sont indiqués par l'autorité fiscale américaine pour fonder sa demande (*résumé et traduction libre*) :

- E. _____ et F. _____ ont fait de fausses déclarations dans le cadre des programmes « Offshore Voluntary Disclosure Initiative » (OVDI) et « Offshore Voluntary Disclosure Program » (OVDP), en particulier en omettant de dévoiler que E. _____ était prévenu dans le cadre d'une procédure pénale (...);
- E. _____ aurait envoyé certains documents à (...) pour qu'ils soient détruits, ces documents n'ont ainsi pas pu être identifiés par l'IRS;
- E. _____ serait propriétaire des quatre sociétés recourantes (1 à 4), mais aurait omis de déclarer leurs revenus et utiliserait pour cela des hommes de paille (*Nominee*) et des trusts; il existe en particulier des « *Nominee Service Agreements* » et des « *deeds of trust* » selon lesquels des tiers semblent être les directrices et propriétaires de ces sociétés (H. _____ ou J. _____), alors que c'est E. _____ qui en a la libre disposition;
- E. _____ aurait transféré certains revenus réalisés par les sociétés recourantes sur des comptes ouverts auprès d'I. _____ AG qu'il n'a jamais déclarés aux Etats-Unis. Il aurait uniquement déclaré le solde des comptes sans toutefois indiquer la source et aurait par la suite transféré ces fonds sur ses comptes offshore.

C.

C.a Par ordonnances de production du 12 avril 2017, l'AFC a requis les sociétés K. _____ SA, L. _____ SA et la banque I. _____ AG de lui fournir les renseignements demandés par l'IRS tels qu'ils ressortent de la demande du (...). K. _____ SA avait été nommée comme liquidatrice de X. _____ SA.

En outre, ces sociétés ont été priées d'informer les personnes concernées domiciliées à l'étranger, par une lettre annexée à l'ordonnance de production, de la procédure en cours afin qu'elles désignent un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.b Par courrier du 24 avril 2017, L. _____ SA a informé l'AFC que la société C. _____ Ltd. était titulaire du compte n° (...) ouvert auprès de

la M. _____ SA entre les années 1993 et 1999. Elle a également précisé que les documents originaux avaient été saisis par le Ministère public de la Confédération (ci-après : MPC) dans le cadre d'une procédure judiciaire et que les copies de ceux-ci avaient été détruites à l'échéance du délai de conservation.

C.c Par courriers et courriels des 2 et 5 mai 2017, Maître Paolo Bernasconi s'est annoncé auprès de l'AFC comme mandataire désigné par A. _____ Ltd., B. _____ Ltd., C. _____ Ltd. ainsi que D. _____ Ltd. et que son étude faisait office de domicile de notification.

C.d Par deux lettres du 17 mai 2017, I. _____ AG a transmis à l'AFC les documents requis par l'IRS sous forme de clé USB cryptée concernant E. _____, F. _____, A. _____ Ltd, B. _____ Ltd., D. _____ Ltd. et C. _____ Ltd. En outre, elle a précisé qu'elle avait remis à ces sociétés les lettres annexées aux ordonnances de production destinées à informer ces sociétés de la procédure en cours, à l'exception de E. _____ et F. _____. Elle a également remis à l'AFC le « Sample Certificate of Authenticity of Business Records ».

C.e Par ordonnance de production du 18 mai 2017, l'AFC a requis N. _____ SA pour la société O. _____ SA qui avait elle-même repris la M. _____ SA, de lui transmettre les renseignements tels que demandés par l'IRS.

C.f Par courrier du 22 mai et par mail du 29 mai 2017, K. _____ SA a indiqué à l'AFC que la société X. _____ SA avait été radiée du registre du commerce le (...) 1999 et que le délai de conservation des documents étant échu, elle n'en avait pas gardé un seul. De plus, elle a précisé qu'elle ne détenait aucune information pertinente au sujet de cette société radiée.

C.g Par courrier du 24 mai 2017, N. _____ SA a confirmé que C. _____ Ltd. avait bien ouvert le compte n°(...) entre (...) et (...) mais qu'elle ne disposait plus que du « Sample Certificate of Authenticity of Business Records » et de deux documents à son sujet suite à l'échéance du délai de conservation. Ces documents font état de droits de signature en faveur de E. _____ et d'une procuration en faveur de L. _____ SA.

C.h Par courriers et courriels du 1^{er} juin 2017, Maître Raffaele Bernasconi s'est annoncé auprès de l'AFC en tant que mandataire désigné par

E._____, F._____ et G._____ Inc. et a précisé que son étude faisait office de domicile de notification.

C.i Par ordonnance de production du 7 juin 2017, l'AFC a requis le MPC de lui transmettre les documents saisis par ce dernier dans le cadre d'une procédure judiciaire. Par lettre du 29 juin 2017, le MPC a informé l'AFC qu'il n'était plus en possession des documents demandés.

C.j Par courriers du 21 septembre 2017, l'AFC a accordé à Maîtres Paolo Bernasconi et Raffaele Bernasconi l'accès au dossier en leur remettant les documents y relatifs. Par courriers du 16 octobre 2017, les avocats de E._____, F._____, G._____ Inc., A._____ Ltd., B._____ Ltd. C._____ Ltd. et D._____ Ltd., ont conclu à l'irrecevabilité de la demande et, suite à divers échanges avec l'AFC, ils ont confirmé par courriers du 6 juillet 2018 que leurs mandats respectifs s'opposaient à la transmission de tous renseignements ou documents.

D.

D.a Par décision finale du 28 novembre 2018, l'AFC a décidé d'accorder à l'IRS l'assistance administrative fiscale pour la période allant du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...), concernant E._____, F._____, tous deux ressortissants états-uniens et domiciliés à (...) et G._____ Inc. L'AFC également indiqué dans sa décision qu'elle transmettra les renseignements concernant les comptes bancaires détenus par C._____ Ltd., A._____ Ltd., B._____ Ltd. L'AFC a en outre précisé que certains renseignements se trouvant hors de la période couverte par la demande avaient été retirés et qu'il ne sera pas donné suite à la question figurant sous chiffre 1 des documents requis (*Documents Needed*).

E.

E.a Par mémoire du 28 décembre 2018, A._____ Ltd. (ci-après : recourante 1), B._____ Ltd. (ci-après : recourante 2), C._____ Ltd. (ci-après : recourante 3) et D._____ Ltd. (ci-après : recourante 4), agissant par leur mandataire, ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédérale contre la décision finale du 28 novembre 2018 de l'AFC (ci-après : autorité inférieure), concluant à titre préliminaire que l'AFC invite l'IRS à compléter sa demande et principalement à l'annulation de ladite décisions, sous suite de frais et dépens.

E.b Par mémoire du même jour, E._____ (recourant 5) F._____ (recourante 6) et G._____ Inc. (recourante 7) ont recouru auprès du Tribunal administratif fédéral, par l'intermédiaire de leur mandataire, contre

la décision finale du 28 novembre 2018 de l'AFC en concluant à titre préliminaire que l'AFC invite à l'IRS à compléter sa demande et principalement à l'annulation de la décision précitée, sous suite de frais et dépens.

F.

F.a Par ordonnance du 31 décembre 2018, le Tribunal a accusé réception du recours des recourantes 1 à 4 (ci-après : les sociétés recourantes ou les recourantes) et lui a attribué le numéro de procédure A-7413/2018.

F.b Par mémoire du 8 janvier 2019, recourantes ont déposé par l'intermédiaire de leur mandataire un complément à leur recours du 28 décembre 2018, par lequel elles ont notamment transmis des documents supplémentaires.

F.c Par ordonnance du 10 janvier 2019, le Tribunal a accusé réception du recours des recourants 5 à 7 en lui attribuant le numéro de procédure A-7440/2018. En outre, la Cour de céans a informé les recourants 1 à 7 (ci-après : les recourants) qu'elle envisageait de joindre les procédures A-7413/2018 (recourants 1 à 4) et A-7440/2018 (recourants 5 à 7) qu'elle invitait les parties à se déterminer au sujet de la jonction. L'autorité inférieure ainsi que les recourants ont indiqué par courriers du 30 janvier 2019 qu'ils ne s'opposaient pas à la jonction des causes.

F.d Par décision incidente du 5 février 2019, le Tribunal a ordonné la jonction des procédures A-7413/2018 et A-7440/2018 et invité les recourants à s'acquitter d'une avance sur les frais présumés, ce qu'ils ont fait.

G.

Par mémoire de réponse du 15 mars 2019, l'autorité inférieure a conclu au rejet des recours sous suite de frais et dépens.

H.

Par réplique du 1^{er} avril 2019, les recourants ont confirmé leurs conclusions telles qu'elles ressortaient de leurs recours respectifs du 28 décembre 2018.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la présente décision.

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 – le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.2 Présentés dans le délai (art. 20 al. 3 et art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, les recours interjetés par les recourants qui disposent de surcroît de la qualité pour recourir (art. 48 PA, art. 4 al. 3 et 19 al. 2 LAAF), sont recevables, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur leurs mérites.

1.3 A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248; cf. ATF 144 II 130 consid. 5.1; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3)

1.4 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, pp. 300 ss). 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4 2007/27 consid. 3.3; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

1.5 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou

l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} éd., 2016, ch. 1146 ss; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} éd., 2013, ch. 2.149).

2.

Le Tribunal commencera par exposer les bases conventionnelles et de droit interne sur lesquelles reposent les demandes d'assistance administrative fiscale avec les Etats-Unis (cf. ci-dessous, consid. 3). Il examinera ensuite le droit d'être entendu (cf. ci-dessous, consid. 4), les conditions formelles de la demande d'assistance (cf. ci-dessous, consid. 5) et déterminera si la condition de l'existence de soupçons de fraude fiscale et de délit semblable est remplie (cf. ci-dessous consid. 6 et 7). Enfin, la Cour de céans contrôlera le respect des autres conditions matérielles de l'assistance administrative et traitera les griefs soulevés par les recourants (cf. ci-dessous, consid. 8 à 10).

3.

3.1 En droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La LAAF n'est là que pour concrétiser en droit interne la mise en application des règles sur l'échange de renseignements prévues dans les Conventions de double imposition (CDI). Il s'agit, en ce sens, d'une loi d'exécution et elle doit, partant, être interprétée à la lumière des dispositions de la CDI concernée et ne saurait en empêcher l'application (cf. ATF 144 II 130 consid. 10.1; 143 II 136 consid. 4.4).

3.2

3.2.1 Les demandes d'échange de renseignements fiscaux entre la Suisse et les Etats-Unis déposées avant le 20 septembre 2019 sont régies par l'ancien 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 (ci-après : CDI CH-US, RS 0.672.933.61) et son Protocole (ci-après: Protocole à la CDI CH-US; également publié au RS 0.672.933.61; cf. ATF 143 II 506 consid. 4; arrêts du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 3.1; A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 3.1).

3.2.2 Cette convention étant entrée en vigueur le 19 décembre 1997, l'ancien art. 26 CDI CH-US (ci-après : art. 26 aCDI CH-US) s'applique aux périodes fiscales ayant débuté le 1^{er} janvier 1998 ou postérieurement

(art. 29 par. 2 let. a CDI CH-US; cf. arrêts du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 6.1 [attaqué devant le TF]; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 6). Quant au nouvel art. 26 CDI CH-US, introduit par l'art. 3 du Protocole de modification de la Convention conclu le 23 septembre 2009 (RO 2019 3145, 3147), il n'est applicable qu'aux demandes déposées à la date de son entrée en vigueur ou à une date ultérieure, soit à partir du 20 septembre 2019 (art. 5 al. 2 let. b du Protocole [cf. arrêts du TAF A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.1]).

3.2.3 La CDI CH-US s'applique aux impôts sur le revenu (art. 2 par. 1 aCDI CH-US), qui comprend, en particulier, l'impôt fédéral américain sur le revenu (art. 2 par. 2 let. b aCDI CH-US). Tombe également sous le coup de l'accord la « backup withholding tax », un impôt de garantie, prélevé sur les dividendes, les intérêts et les revenus tirés de divers actes de vente ou de remboursement (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.2; arrêts du TAF A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.1; A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.1).

3.3 Le litige porte sur la transmission d'informations et documents bancaires concernant les recourants pour la période du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...). C'est l'art. 26 aCDI CH-US dans sa version jusqu'au 20 septembre 2019 qui est applicable à la présente procédure, la demande d'assistance ayant été déposée le (...).

En l'espèce, la Cour de céans relève d'emblée que la demande d'assistance du (...) porte sur la période du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...) alors que les informations requises ne peuvent être transmises que pour la période fiscale débutant le 1^{er} janvier 1998 au plus tôt. Ainsi, le ch. 2 de la décision finale attaquée, en tant qu'il mentionne « *l'administration fédérale des contributions transmet à l'internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique, Washington, les informations demandées, reçues des détenteurs d'informations, [...] pour la période du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...)* » (cf. ch. 2 du dispositif de la décision du 28 novembre 2018, p. 39) n'est pas conforme à l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US et au ch. 10 du Protocole à la CDI CH-US et il y a ainsi lieu d'admettre les recours sur ce point. Le ch. 2 du dispositif de la décision du 28 novembre 2018 est réformé dans le sens suivant : « *[...] pour la période du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...)* ». Pour le surplus, la demande de l'IRS est conforme à l'art. 2 par. 1 CDI CH-US.

4.

4.1 Dans un premier grief, les sociétés recourantes estiment que l'autorité inférieure a violé leur droit d'être entendu en ne précisant pas si le soupçon portait sur une fraude fiscale ou sur un délit semblable.

4.2 Le droit d'être entendu consacré à l'art. 29 al. 2 Cst. implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision de manière à ce que le justiciable puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et exercer son droit de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (cf. ATF 143 III 65 consid. 5.2; 142 II 154 consid. 4.2).

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

4.3

4.3.1 Le Tribunal constate que contrairement à ce qui est avancé par les sociétés recourantes, l'autorité inférieure a conclu à l'existence de soupçons de fraude fiscale ou de délit semblable en exposant de manière circonstanciée son raisonnement, les indices et les documents sur lesquels elle se fonde tout en mentionnant expressément l'art. 14 al. 2 DPA en lien avec l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US et le ch. 10 du Protocole à la CDI CH-US. L'autorité inférieure ne s'est pas contentée de confirmer que les faits contenus dans la demande de l'autorité fiscale américaine du (...) étaient constitutifs d'une fraude fiscale ou d'un délit semblable. Au contraire, elle a également fondé son argumentation sur les informations requises auprès des diverses institutions financières et en référence notamment à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Par ailleurs, les sociétés recourantes détaillent dans leur recours leurs critiques des arguments retenus dans sa décision finale par l'autorité inférieure et produisent de nombreuses

pièces à l'appui de leur propre position. Ne serait-ce qu'à cet égard, la motivation de la décision attaquée est largement suffisante pour satisfaire à la garantie du droit d'être entendu des recourants. Ainsi, le grief de violation du droit d'être entendu doit être rejeté sous cet angle.

4.3.2 En tant que le grief des recourants doit être compris comme exigeant de l'autorité inférieure qu'elle indique si elle a retenu un soupçon de « fraude fiscale » *ou* d'un « délit semblable », les recourants se méprennent sur la notion même de cette condition matérielle. La notion doit en effet être comprise comme un tout et pas comme décrivant deux comportements alternatifs qu'il y aurait lieu de distinguer. Ainsi, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir uniquement constaté que le comportement décrit dans la demande américaine était effectivement propre à fonder des soupçons de fraude fiscale ou d'autres délits semblables sans autre distinction. Sous cet angle aussi, le droit d'être entendu des recourants a été respecté.

5.

5.1 Sur le plan formel, la demande d'assistance administrative doit satisfaire aux exigences contenues dans la CDI applicable. L'art. 6 LAAF, dont la portée est subsidiaire, ne s'applique que si la CDI concernée ne comporte aucune disposition d'ordre formel (cf. art. 6 al. 2 LAAF; ATF 142 II 161 consid. 2.1.4). Tel est bien le cas de l'art. 26 aCDI CH-US et plus généralement de l'ancienne CDI CH-US qui ne comporte aucune disposition relative au contenu d'une demande d'assistance, de sorte que c'est l'art. 6 LAAF qui s'applique aux échanges de renseignements entre la Suisse et les USA.

Dans le cadre de cette loi, le législateur suisse a énuméré à l'art. 6 al. 2 LAAF une liste d'informations que doit comporter ladite demande, à savoir : l'identité de la personne concernée, cette identification pouvant aussi s'effectuer autrement que par la simple indication du nom et de l'adresse (let. a); l'indication des renseignements recherchés et l'indication de la forme sous laquelle l'État requérant souhaite les recevoir (let. b); le but fiscal dans lequel ces renseignements sont demandés (let. c); les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'État requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'un détenteur des renseignements résidant dans cet État (let. d); le nom et l'adresse du détenteur supposé des renseignements, dans la mesure où ils sont connus (let. e); la déclaration selon laquelle la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pra-

tiques administratives de l'État requérant, de sorte que, si les renseignements demandés relevaient de la compétence de l'État requérant, l'autorité requérante pourrait les obtenir en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives (let. f); la déclaration précisant que l'État requérant a utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale (let. g).

Selon l'art. 6 al. 3 LAAF, si l'une de ces conditions n'est pas respectée, l'AFC en informe l'Etat requérant par écrit et lui donne la possibilité de compléter sa demande. A titre préliminaire et en se fondant expressément sur la disposition précitée, les recourants soutiennent que l'AFC aurait dû poser des questions complémentaires à l'autorité fiscale américaine en particulier suite à la production dans la procédure devant l'AFC de la lettre du 13 décembre 2018 de l'avocat américain des recourants 5 et 6. Ils estiment que l'AFC a violé l'art. 6 al. 3 LAAF en rendant la décision attaquée, respectivement – le courrier étant postérieur à la décision attaquée – en concluant à ce que cette demande soit faite avant que la Cour de céans ne rende son arrêt.

5.2 En l'espèce, la demande américaine du (...) satisfait aux exigences formelles prévue par l'art. 6 al. 2 LAAF. Elle a été adressée par écrit en anglais, elle contient toutes les informations nécessaires conformément à cette disposition, en particulier la déclaration selon laquelle, la demande est conforme aux dispositions légales de l'Etat requérant ainsi que la déclaration que ce dernier a utilisé tous les moyens disponibles selon sa procédure fiscale interne (cf. *demande du [...], p. 12*). Dès lors que les conditions formelles sont remplies l'art. 6 al. 3 LAAF n'a pas à s'appliquer. Ainsi, le grief formulé comme « demande préliminaire » par tous les recourants, fondé sur l'art. 6 al. 3 LAAF, est rejeté.

5.3 Au surplus, s'agissant du reproche à l'autorité requérante d'avoir violé les prescriptions légales américaines ainsi que le principe de subsidiarité, ces deux griefs seront traités ci-après dans la mesure où ils concernent les conditions matérielles de l'assistance administrative.

6.

Outre aux exigences formelles, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs principes et conditions matérielles. Le Tribunal procédera en trois étapes. En premier lieu, il exposera les conditions pour retenir l'existence de « *fraudes fiscales et délits semblables* » au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US en analysant les spécificités liées au système améri-

cain de « *qualified intermediary* », des formulaires bancaires et des structures de sociétés de domicile (consid. 6). Il déterminera ensuite si en l'espèce des soupçons de fraude fiscale ou de délit semblable existent comme l'a admis la décision de l'autorité inférieure (consid. 7). En troisième lieu, la Cour de céans contrôlera le respect des autres principes applicables en matière d'assistance administrative (consid. 8, 9 et 10).

6.1 L'art. 26 par. 1 aCDI CH-US prévoit que 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 CDI CH-US, ou pour prévenir les *fraudes et délits semblables* portant sur un impôt visé par la CDI CH-US. Le ch. 10 du Protocole à la CDI CH-US ainsi que le ch. 8 du Protocole d'Accord accompagnant la CDI CH-US (également publié au RS 0.672.933.61) apportent par ailleurs des précisions sur ces notions.

6.2 Le droit fiscal américain ne connaît en effet pas la distinction entre soustraction fiscale et fraude fiscale, qui est déterminante en droit fiscal suisse et dont dépend l'application de l'art. 26 aCDI CH-US (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.3). Aussi, la notion de fraude fiscale est définie au ch. 10 du Protocole à la CDI CH-US sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'entraide judiciaire en matière pénale (cf. Message du Conseil fédéral du 10 mars 1997 concernant une convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, FF 1997 II 977 ss, 992; cf. arrêts du TF 2A.233/2003 du 22 décembre 2003 consid. 3.2, *in* RDAF 2004 II p. 1; 2A.185/2003 du 27 janvier 2004 consid. 4, *in* RDAF 2004 II p. 10 consid. 4; 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 1; 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.1; arrêts du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.2; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 7; A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 3.1; A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 3.1.1). La notion de *fraude et délits semblables* de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US et du ch. 10 du Protocole à la CDI CH-US englobe les agissements qui, soit sont constitutifs d'une fraude fiscale (art. 186 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11]; art. 59 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]), soit comprennent un élément astucieux (escroquerie fiscale) au sens de l'art. 14 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0; ATF 139 II 404 consid. 9.4; arrêts du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 5.2; A-6052/2012 et A-6066/2012 du 21 mai 2013 consid. 2.2.1). Selon le ch. 10 du protocole annexé à la Convention, 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 ou une construction mensongère. 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 requis peut obtenir des renseignements conformément à sa législation et à sa pratique administrative (arrêt du TF 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.1).

Cela étant, une fraude fiscale dans le sens conventionnel n'est pas nécessairement réalisée par la seule utilisation de titres faux ou falsifiés. Une attitude frauduleuse peut déjà être retenue lorsqu'un contribuable fait usage, dans le dessein de tromper les autorités fiscales, de manœuvres de nature à diminuer illégalement ses impôts. Selon la jurisprudence, une tromperie astucieuse ne peut cependant être retenue qu'en cas de machination spéciale, de stratagème ou de construction mensongère (cf. ATF 125 II 250 consid. 3b; arrêts du TF 2A.233/2003 du 22 décembre 2003; 2A.185/2003 du 27 janvier 2004). Le Tribunal fédéral a notamment considéré comme astucieux, le fait que des contribuables ayant conclu un contrat de prêt avec une société, refusent de confirmer par écrit qu'ils n'avaient pas d'autre lien avec ladite société (cf. arrêt du TF 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 4.2).

6.3 Il faut d'ailleurs souligner ici que l'octroi de l'assistance ne dépend pas de l'existence même d'un cas de fraude ou d'un délit semblable mais seulement de la présence de *souçons fondés* permettant de penser qu'une telle infraction a eu lieu (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.1; 139 II 451 consid. 2.2.1; arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 9). L'existence de soupçons fondés au sujet d'un cas de fraudes et délits semblables doit être admise lorsqu'un nombre suffisants d'indices indiquent que l'état de fait incriminé s'est peut-être produit. Il n'appartient pas aux autorités suisses de décider de manière définitive si des agissements répréhensibles ont eu lieu ou de procéder à l'évaluation des moyens de preuve (cf. ATF 139 II 451 consid. 2.2.1; 139 II 404 consid. 9.5). L'AFC et, en tant qu'autorité de recours, le Tribunal administratif fédéral, doivent uniquement se demander si les soupçons atteignent le degré d'intensité requis et si l'état de fait retenu par l'autorité requérante n'apparaît pas manifestement comme faux, lacunaire ou contradictoire (cf. ATF 129 II 484 consid. 4.1; 128 II 407 consid. 5.2.1; 127 II 142 consid. 5a; ATAF

2010/26 consid. 5.1; arrêts du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.3; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 9).

6.4 Le système de l'intermédiaire qualifié (*qualified intermediary [QI]*) en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001 – selon lequel les banques se sont engagées à transmettre à l'IRS diverses informations au sujet de personnes assujetties aux impôts américains, ou, à défaut, à retenir un impôt à la source sur les gains en capitaux réalisés par ces personnes – a été décrit notamment dans plusieurs arrêts (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.7; arrêts du TAF A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5; A-7342 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2). En résumé, le système « QI » a pour but d'astreindre les contribuables américains à remplir correctement leurs obligations fiscales, sans que le fisc américain ne soit amené à faire des contrôles, de sorte qu'il s'agit d'un système basé sur la confiance (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.7; arrêts du TAF A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.3.1; A-7342 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2).

Dans le cadre du système QI, et sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée, la Cour de céans a retenu dans plusieurs arrêts que des *souçons fondés* devaient être retenus en présence des critères suivants: (1) une société dispose d'un compte dans une banque en Suisse, (2) cette banque bénéficie du statut d'intermédiaire qualifié, (3) l'ayant droit économique du compte (selon le formulaire A) est un contribuable américain, (4) ce contribuable n'a pas « joué le jeu de la société » parce qu'il a agi sur le compte comme si la société n'existait pas, (5) le compte (de dépôt) contient des titres américains, (6) la banque n'a, volontairement ou non, pas rempli ses obligations d'intermédiaire qualifié, ce qui peut en particulier ressortir du fait qu'un formulaire américain W-8BEN a été établi au nom de la société et non de l'ayant droit et qu'aucun formulaire W-9 ni 1066 (qui servent à déclarer l'impôt) ne se trouve dans la documentation liée au compte (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.6, 9.8, 9.9.1 et 9.10; arrêts du TAF A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.2; A-4218/2017 du 28 mai 2018 c. 2.4.3.2; A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.4.1; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 9).

6.5

6.5.1 Le formulaire A et le formulaire W-8BEN sont des documents bancaires permettant de déterminer l'ayant droit économique vis-à-vis des intermédiaires financiers en Suisse respectivement de l'IRS. Ces deux formulaires sont qualifiés de titres authentiques au sens de l'art. 110 al. 5 du code pénal Suisse (CP, RS 311 [cf. ATF 139 II 404 consid. 9.9.2 et les références citées]). Ainsi, lorsque ces documents sont faux, falsifiés,

inexactes quant à leur contenu ou contradictoires, ils sont constitutifs d'une fraude fiscale au sens de l'art 186 LIFD et donc d'une fraude ou d'un délit semblable au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.9.3). Ces deux formulaires disposent ainsi d'une force probante élevée permettant de déterminer l'identité de l'ayant droit économique effectif notamment dans le cadre de procédures pénales, en particulier dans le domaine de la criminalité économique (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.9.2; 132 III 609 consid. 5.3.1).

6.5.2 Le formulaire A doit être considéré comme un indice important en matière d'assistance administrative quand bien même il ne poursuit pas un but fiscal (cf. arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.4.5.2; A-6662/2010 du 27 juin 2011 consid. 6.1; A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2.4). Toutefois, l'absence ou la présence d'un formulaire A dans les documents bancaires n'est pas encore déterminante pour l'octroi ou non de l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 c. 2.4.5.2; A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.4.2; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 9.2.7.1); pour déterminer l'ayant droit économique d'un compte, il convient de procéder à une analyse selon le principe « substance over form » (ATAF 2011/6 consid. 7.3.2; arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 c. 2.4.5.1; A-6662/2010 du 27 juin 2011 consid. 6.1 A-1917/2016 du 3 août 2016 consid. 4.2). Ainsi, ce qui est décisif, c'est l'ampleur du contrôle économique exercé par telle ou telle personne sur les comptes ou les dépôts qui sont détenus par une société et le pouvoir de décision sur ceux-ci (arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 c. 2.4.5.1; A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.4.2; A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 5.4, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 4.3.4). Au demeurant, cette analyse doit être mise en relation avec l'examen des indications contenues dans le formulaire W-8BEN ou dans un document similaire (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.7.1; arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.4.5.2; A-6052/2012 et 6066/2012 du 21 mai 2013 consid. 3.3.2).

6.6 Une personne morale est en principe indépendante de la personne (physique) qui l'a créée. Afin de maintenir cette distinction, le propriétaire de la société doit de se conformer à l'organisation juridique et aux actes formels de la personne morale en « jouant le jeu de la société » lorsqu'il existe une identité économique entre ce dernier et l'entité qu'il a créée (cf. arrêts du TAF A-7342 et A-7425/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2.5 et les références citées). Aussi longtemps que le propriétaire économique « joue le jeu de la société », c'est à dire qu'il ne viole pas de règles formelles et évite la confusion entre les sphères, l'existence de deux sujets

juridiques distincts respectivement la séparation dogmatique est assurée. Cette distinction prévaut également d'un point de vue fiscal (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.7.4; arrêts du TAF, A-7342 et A-7425/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2.5 et les références citées).

Une société de domicile peut être définie comme une personne morale qui sert de plaque tournante aux activités commerciales dont les revenus sont majoritairement générés à l'étranger. La société de domicile sert donc principalement à centraliser des activités étrangères sur les plans administratif et financier et elle dispose de rôles assignés multiples comme par exemple accorder des prêts, gérer des financements ou administrer des immeubles et des participations (cf. NICOLAS ROUILLER, MARC BAUEN, ROBERT BERNET, COLETTE LASSERE ROUILLER, *La société anonyme suisse, Droit commercial / Droit comptable Responsabilité / Loi sur la fusion / Droit boursier / Droit fiscal*, 2^{ème} éd., 2017, ch. 1133, p.338 s.).

La création d'une société de domicile à des fins fiscales n'est pas à elle seule constitutive d'un comportement punissable. Bien plus, la tromperie vis-à-vis de l'autorité fiscale doit être astucieuse, soit difficilement décelable et vérifiable pour cette dernière au point que seule des démarches disproportionnées lui permettraient éventuellement de passer outre la structure apparente (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.4 et les références citées; arrêt du TAF A-5149/2015 et A-5150/2015 du 29 juin 2016 consid. 3.2.4.2).

Par ailleurs, aux termes de l'art. 2 let. a de l'Ordonnance de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers sur la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme dans le secteur financier (ordonnance de la FINMA sur le blanchiment d'argent [ci-après : OBA-FINMA], RS 955.033.0), les sociétés de domicile sont *«les personnes morales, sociétés, établissements, fondations, trusts, entreprises fiduciaires et constructions semblables, qui n'exercent pas une activité de commerce ou de fabrication ou une autre activité exploitée en la forme commerciale »*.

De son côté, le droit américain prévoit un système de classification complexe pour déterminer si une société est considérée comme « Beneficial Owner », soit l'ayant droit économique de titres ou comptes bancaires. Les corporations et établissements sont subdivisés en entités exerçant une activité commerciale (« Business Entities ») et celles sans activités (« Trusts »). Les « Business Entities » sont elles-mêmes subdivisées en

« Corporations » qui sont fiscalement indépendantes, et « Partnerships », entités auxquelles on applique le principe de transparence et qui sont comparables aux sociétés de personnes prévues par le droit suisse (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.7.4; arrêts du TAF A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2.4). Les « Corporations » ne peuvent pas être considérées comme « Beneficial Owner » lorsqu'elles ne possèdent pas une organisation séparée de leur propriétaire économique et que ce dernier dispose du contrôle sur les comptes de la société en violation des règles de la « Corporate Governance ». Il s'agit notamment des cas dans lesquels ces sociétés agissent comme « Nominee », fiduciaire ou gestionnaire de fortune et qu'elles sont donc considérées comme sociétés de « transit » (*Durchlaufvehikel*). Lorsqu'un tel état de fait est donné, la société est qualifiée de « Intermediary » et a donc l'obligation de communiquer de manière transparente le véritable « Beneficial Owner » selon le système QI (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.7.4).

6.7 Lorsque la présence de soupçons est établie, il revient à la personne concernée de les écarter de manière claire et définitive, si elle veut empêcher la transmission d'informations la concernant à l'Etat requérant (cf. ATF 139 II 451 consid. 2.3.3; arrêts du TAF A-5295/2016 du 30 novembre 2017 consid. 3.2.5.1; A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 4.2). La preuve que les soupçons sont infondés (preuve libératoire) doit être rapportée sur-le-champ, sans conteste et par titre (cf. ATF 139 II 451 consid. 2.3.3).

7.

Le Tribunal doit déterminer en l'espèce, s'il existe des soupçons de fraude fiscale ou de délit semblable au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US à l'égard des recourants 5 et 6, compte tenu des éléments figurant dans la demande américaine (ci-dessous, consid. 7.1) tout en contrôlant si les éléments résultant de la documentation récoltée corroborent ces faits (consid. 7.2).

7.1 En premier lieu, la Cour de céans, relève que la demande de l'IRS du (...) mentionne plusieurs éléments qui étayent les soupçons de fraude fiscale ou de délit semblable, en particulier :

- les recourants 5 et 6 ont fait de fausses déclarations dans le cadre des programmes OVDI et OVDP notamment concernant une procédure pénale (...) dans laquelle le recourant 5 était prévenu;

- il est plausible que certains documents leur appartenant aient été envoyés à (...) dans le but d'être détruits;
- il existe des « *Nominee Service Agreements* » et « *deeds of trust* » selon lesquels, le recourant 5 serait le propriétaire effectif des quatre sociétés recourantes et non pas H._____ ou J._____ qui semblent être les directrices et propriétaires à titre fiduciaire de ces sociétés;
- le recourant 5 a transféré certains revenus réalisés par les sociétés recourantes sur des comptes ouverts auprès d'I._____ AG qu'il n'a jamais déclarés aux États-Unis. Il a uniquement déclaré le solde des comptes sans toutefois indiquer la source et a transféré par la suite ces fonds sur des comptes offshores.

Sur la base de ces éléments, l'IRS soupçonne en particulier le recourant 5 d'être l'ayant droit économique des sociétés recourantes et d'avoir un accès illimité aux comptes de celles-ci, en les utilisant notamment pour payer l'amende d'un autre contribuable américain dans le cadre du programme OVDP. En outre, toutes ces informations n'auraient jamais été partagées ou transmises à l'IRS.

Les faits exposés par l'IRS dans sa demande du (...) sont déjà suffisants pour retenir l'existence d'un soupçon de fraude fiscale ou de délit semblable au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US. En effet, ces faits constituent déjà des indices de soupçons de fraude fiscale au sens du ch. 10 du Protocole aCDI CH-US, soit 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. En particulier, les fausses déclarations combinées à la destruction de documents pour rendre la vérification difficile peuvent être constitutives d'un comportement astucieux (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.4). Or tel est bien en l'espèce ce qu'indique la demande américaine. L'existence d'un « *Nominee Service Agreement* » et de deux « *deeds of trust* » renforce dans la présente constellation encore ces soupçons. Or, les recourants 5 et 6 ne se prononcent pas sur leurs fausses déclarations, sur la destruction des documents envoyés à (...), ni sur les transferts effectués sur des comptes offshores. Ils ne démontrent pas pour quels motifs ces indices susmentionnés seraient réfutables. Concernant le « *Nominee Service Agreements* » et le « *deeds of trust* », les recourants ont uniquement produit une déclaration de H._____ qui affirme être la vraie propriétaire, ce qui est insuffisant. En outre, les recourants se contentent d'apporter leur propre point de vue et

de reprocher à l'autorité inférieure d'avoir admis de simples rumeurs et ne de pas avoir demandé des preuves à l'autorité requérante. Compte tenu du principe de bonne foi (cf. ci-dessous, consid. 9.1 pour plus de détails), selon lequel les éléments de faits avancés dans la demande sont présumés être conformes à la vérité, il appartenait aux recourants de démontrer que ces éléments étaient faux, ce qu'ils n'ont de tout évidence pas réussi à faire.

7.2 Il convient tout de même à ce stade d'examiner si les informations requises par l'autorité inférieure auprès de diverses institutions financières sont propres à confirmer et corroborer les soupçons établis dans la demande du (...) et de traiter les divers griefs soulevés par les recourants. A cet égard, le Tribunal rappelle que l'existence d'une fraude fiscale ou d'un délit semblable n'a pas à être prouvée au stade de l'assistance fiscale. Dans ce sens, les reproches faits par les recourants qui estiment que l'autorité inférieure interprète la masse de documents de manière « contraire à toute technique probatoire » tombent à faux. Il n'est pas ici question de prouver qu'un état de fait s'est réalisé mais d'établir si des éléments suffisants permettent de justifier l'assistance fiscale entre la Suisse et les Etats-Unis.

7.2.1 Dans ce contexte, s'agissant d'abord de la question des différents formulaires utilisés, le Tribunal constate d'emblée que les recourantes sont des sociétés étrangères, ayant détenu des titres américains et des comptes bancaires en Suisse auprès de l'_____ AG pendant la période concernée par la demande. L'_____ AG est sans conteste un intermédiaire qualifié qui n'a pas rempli de formulaire W-9 ni de formulaire 1066. Enfin, il existe une différence entre les personnes désignées comme ayant droit économique dans les formulaires A (H._____) et W-8BEN (les sociétés recourantes), alors que les deux documents font référence à la même notion d'ayant droit économique. Tous ces éléments sont des indices qui tendent à retenir l'existence de soupçons d'une fraude fiscale et de délits semblables au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ci-dessus, consid. 6.4).

Enfin, il ressort de ces mêmes documents bancaires que le recourant 5 disposait d'un droit de signature pour effectuer des transactions au nom des sociétés recourantes et qu'il avait ainsi accès sans restriction aux comptes bancaires de ces dernières. Même si ce droit de signature pourrait s'expliquer par le fait que le recourant 5 est le « *commercial representative* » desdites sociétés, il ne justifie aucunement que la recourante 6, épouse du recourant 5, ainsi que leur fille qui n'ont aucune fonction au

sein des sociétés recourantes, aient également un droit de signature et d'utilisation de ces comptes bancaires (cf. par exemple pièces produites par I. _____ AG le 17 mai 2017 [...]). Enfin, il existe également des ordres de correspondance indiquant que toute la documentation en lien avec les recourantes devait être envoyée à la recourante 7, société ayant son siège aux Etats-Unis et propriété du recourant 5 ([...] et par exemple formulaire W-8BEN). Quoiqu'il en soit, l'accès illimité au compte bancaire constitue un indice probant du fait que le recourant 5 dispose d'un large pouvoir de décision et donc d'un contrôle économique conséquent sur ces sociétés, et ce, peu importe à quel titre il l'exerce (*substance over form*, cf. ci-dessus, consid. 6.5.2). A cet égard, il sied de retenir l'existence d'un soupçon indiquant que le recourant 5 ne « ne jouerait pas le jeu de la société » (cf. ci-dessus, consid. 6.6).

Dans sa décision du 28 novembre 2018, l'autorité inférieure retient que les formulaires A et W-8BEN s'avèreraient être des faux au motif que les ayants droit économiques mentionnés ne sont pas les mêmes sur les deux formulaires. Il est vrai que l'autorité inférieure n'est pas une autorité pénale comme le relèvent à juste titre les sociétés recourantes. Toutefois, ces dernières perdent de vue qu'en matière d'assistance administrative, le Tribunal fédéral a expressément retenu que le formulaire W-8BEN était un titre (authentique) et qu'il pouvait être constitutif d'une fraude fiscale ou d'un délit semblable s'il est faux (cf. ci-dessus, consid. 6.5). Le fait que, en l'espèce, le formulaire A mentionne deux personnes physiques comme ayants droit économiques alors que dans le formulaire W-8BEN sont inscrites les sociétés recourantes, constitue à tout le moins un indice supplémentaire de soupçon de fraude fiscale. En outre, le fait qu'aucune poursuite pénale n'a eu lieu en Suisse n'est pas pertinent. En effet, même si ces documents ont effectivement transité par le MPC et que ce dernier n'a pas ouvert de poursuite pénale, ne signifie pas encore qu'il n'existe pas de soupçon suffisant au sens conventionnel de l'art. 26 a CDI CH-US. Pour rappel, l'autorité inférieure ne doit pas prouver qu'un acte répréhensible a été commis mais uniquement que des indices indiquent l'existence de soupçons qu'un tel acte s'est produit (cf. ci-dessus, consid. 6.3). A cet égard, l'extrait de la décision produit par les recourantes concerne un cas de séquestre en matière d'entraide et non d'une décision concernant les deux formulaires ayant force de chose jugée. Ainsi, les soupçons établis en lien avec ces deux documents bancaires n'ont pas été écartés de manière claire et immédiate par les recourants.

7.2.2 Les documents bancaires dont la transmission est envisagée mentionnent expressément les sociétés recourantes comme des sociétés de

domicile, dont le but est de détenir des valeurs patrimoniales pour l'ayant droit économique (cf. exemple pièces produites par I. _____ AG le 17 mai 2017 [...] *Trattasi di societa di sede il cui scopo è quello di detenere assets per il BO*). Les sociétés recourantes estiment que cette mention se justifie par une pratique courante à l'époque au Tessin de nommer les sociétés comme telles, sans que cela ne corresponde à la réalité économique. Toutefois, cet argument ne convainc pas : quelque courante qu'ait été la pratique d'une mention de société de domicile, il n'en reste pas moins que le recours à ce type d'entité, cumulé aux autres éléments de la présente cause fonde les soupçons de fraude ou de délit semblable au sens de la convention.

Les recourants 5 à 7 soutiennent que les contrats de prêt existants entre les différents recourants démontrent l'existence d'une relation commerciale de longue durée et donc de personnes juridiques indépendantes. La Cour de céans est d'avis qu'il s'agit au contraire d'indices tendant à retenir que les sociétés recourantes sont des sociétés de domicile (cf. ci-dessus, consid. 6). Le fait que le recourant 5 soit le « *commercial representative* » et également actionnaire des sociétés recourantes selon les « *deeds of trust* » et « *Nominee Service Agreements* », desquelles il a obtenu un prêt pour des montants de plusieurs millions à un taux d'intérêt qui a été réduit, dénote une certaine proximité entre les différents protagonistes.

Les documents produits par les recourants qui justifieraient ces prêts ne sont pas particulièrement pertinents. En effet, il s'agit de divers échanges de courriers entre les sociétés recourantes et le recourant 5, dans lesquels il est écrit que des montants doivent être remboursés, payés ou prêtés. Par ailleurs, aucun indice d'éventuels intérêts payés respectivement remboursés n'existe hormis une vague mention par écrit dans ces échanges. Les transferts d'argent ou prêts relevés par l'autorité inférieure entre « *The (...) trust (...)* » et les sociétés recourantes sont justifiés par ces dernières comme un moyen pour continuer leurs activités suite au blocage des comptes détenus auprès d'I. _____ AG. Pour le Tribunal, ces transactions dénotent au contraire, que les sphères entre le recourant 5, le trust, et les sociétés recourantes ne sont pas séparées respectivement pas indépendantes et que donc il s'agit d'un indice supplémentaire probant en faveur de l'existence de sociétés de domicile.

7.2.3 Enfin, l'autorité inférieure estime qu'il résulte des documents bancaires à transmettre que des transactions étrangères au but social se-

raient intervenues, ce qui tendrait à conforter les soupçons de fraude fiscale ou de délit semblable. Cet élément est également contesté par les sociétés recourantes qui soutiennent que toutes les transactions seraient conformes au « Memorandum and Articles of Associations », soit aux statuts et donc aux buts des quatre sociétés. Le Tribunal de céans relève plusieurs incohérences dans cette argumentation et confirme la position de l'autorité inférieure, à savoir qu'il existe des indices en faveur de transactions effectuées à des fins privées et étrangères au but, à tout le moins principal de la société (cf. décision du 28 novembre 2018, p. 21). En effet, plusieurs transferts d'argent ont été ordonnés par le recourant 5 en lien avec des biens immobiliers. Or, les statuts prévoient des buts tellement divers et variés (par exemple « *farm cultivate* » « *restaurateurs* » « *publishers* » *etc.*) qu'ils apparaissent comme de simples actes formels dont l'objectif serait de légitimer et justifier toutes transactions sans lien direct avec le but central. En outre, le but principal de ces sociétés tel qu'il ressort des documents bancaires obtenus auprès d'I._____ AG, correspond à l'activité principale décrite dans la demande du (...), à savoir l'investissement dans le milieu télévisuel et cinématographique et de certaines transactions bancaires.

Par surabondance, il sied de constater que les « Memorandum and Articles of Associations » produits par les recourants dans leur réplique, ont été modifiés en 2013 de sorte que les buts avancés par ces derniers auraient pu être ajoutés bien après la création de la société. A toutes fins utiles, le fait que les sociétés recourantes sont effectivement en relation d'affaires depuis des années avec des « majors » du milieu du cinéma comme soulevé par les recourantes, conforte d'autant plus l'existence d'un soupçon que les transactions étrangères à ce but ont été faites à des fins privées. Cela n'exclut par ailleurs pas que le recourant 5 en soit l'ayant droit économique effectif.

7.3 Compte tenu de tous ces indices, la Cour de céans retient que les éléments fournis par l'autorité fiscale américaine permettaient à juste titre à l'autorité inférieure d'admettre l'existence de soupçons de fraude fiscale ou de délit semblables au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US. Tant les faits que les sociétés recourantes puissent être considérées comme des sociétés de domicile, difficilement décelables et vérifiables par l'IRS, que les contrats de prêt, sont des indices de l'existence d'un comportement astucieux. La différence dans les formulaires A et W-8BEN constitue également un indice supplémentaire. Enfin, les documents produits par les recourants n'ont pas permis de lever tout soupçon de manière effective.

Au contraire, ces documents ainsi que les arguments présentés, contiennent certaines contradictions ne permettant pas d'écartier tout soupçon de commission de fraudes fiscales ou de délits semblables. La preuve que les soupçons seraient infondés (preuve libératoire) n'a ainsi pas été rapportée sur-le-champ, sans conteste et par titre comme le requière la jurisprudence de sorte que leurs griefs doivent être rejetés sur ce point.

7.4 A ce stade, il reste à déterminer si les informations requises que l'autorité inférieure prévoit de transmettre sont « nécessaires » respectivement « vraisemblablement pertinentes ». A cet égard, les recourants estiment que les documents et informations requis ne sont pas pertinents car ils concerneraient les sociétés recourantes et que ces dernières sont indépendantes des recourants 5 et 6.

8.

8.1 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US, l'assistance administrative vise à transmettre des renseignements qui sont de nature à servir de moyens de preuves à l'état de fait décrit dans la demande (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.1). Le critère de la nécessité est ainsi lié au principe de la proportionnalité. L'autorité requise doit donc se demander si les documents requis concernent bien les faits dépeints dans la requête et s'abstenir de transmettre des documents qui sont assurément dénués d'importance, en particulier pour protéger les personnes qui sont réellement étrangères à l'infraction à la base de la demande (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.1; 139 II 451 consid. 2.3.3; arrêts du TF 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; 2A.185/2003 consid. 7.1 et les références citées).

8.2 Cette jurisprudence n'est sur le fond pas différente de celle qui a été rendue en lien avec les clauses d'échange de renseignements calquées sur l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale OCDE (ci-après: MC OCDE) qui, pour sa part, conditionne l'octroi de l'assistance administrative aux renseignements « vraisemblablement pertinents » (cf. art. 26 par. 1 MC OCDE). Le Tribunal fédéral a en effet relevé, en substance, que cette condition est réputée réalisée s'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents, précisant que cette appréciation est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, que le rôle de l'Etat requis se limite à vérifier que les documents demandés par l'Etat requérant ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et qu'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère; partant, l'autorité requise ne peut refuser de transmettre uniquement les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont

pas déterminants (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3; 2C_893/2015 16 février 2017 consid. 12.3, non publié in ATF 143 II 202 mais in RDAF 2017 II 336; 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.1). La jurisprudence rendue dans le contexte des CDI reprenant l'art. 26 MC OCDE précise du reste aussi que la notion de pertinence vraisemblable se recoupe largement avec le principe de la proportionnalité (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1; arrêt du TF 2C_893/2015 précité consid. 13.2 et les références citées). Il s'ensuit que les principes posés dans le contexte de clauses d'échanges de renseignements calquées sur le MC OCDE peuvent être repris dans le cadre de la CDI CH-US s'agissant du contenu des documents à transmettre (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.2).

8.3 La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce qu'il serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2).

8.4 La Cour de céans constate que l'IRS estime que le recourant 5 est l'ayant droit économique des sociétés recourantes et qu'il dispose ainsi de revenus plus élevés que ceux déclarés à ce jour. Comme déjà relevé, il existe des soupçons de fraudes fiscales et de délits semblables notamment du fait que les sociétés recourantes s'apparentent à des sociétés de domicile et que le recourant 5 dispose d'un large pouvoir de décision et d'accès sur les comptes bancaires des sociétés. Les informations requises auprès des institutions financières suisses permettront ainsi à l'autorité requérante de confirmer ou d'infirmer si le recourant 5 est l'ayant droit économique et donc s'il bénéficie de revenus supplémentaires ou non. Compte tenu de l'ensemble des faits (cf. ci-dessus, consid. 7.1) et des éléments tels que la divergence entre le contenu des formulaires A et W-8BEN, les comptes bancaires des sociétés recourantes auxquels les recourants 5 et 6 disposent d'un accès, les informations à transmettre sont ainsi vraisemblablement pertinentes respectivement nécessaires.

8.5 Les recourants estiment que les sociétés recourantes ont le statut de personnes non concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. Le Tribunal ne

peut pas suivre cette argumentation. En premier lieu, les sociétés recourantes sont expressément mentionnées dans la demande, quand bien même elles ne sont pas des sociétés imposées aux Etats-Unis. En second lieu, non seulement il a été constaté qu'il existe des soupçons qu'elles soient des sociétés de domicile, mais également que les informations étaient vraisemblablement pertinentes. A cet égard, tous les documents bancaires que l'autorité inférieure prévoit de transmettre sont pertinents pour l'objectif fiscal visé, à savoir déterminer la situation financière du recourant 5 et de la recourante 6. Il sied de rappeler que, selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable est potentiellement l'ayant droit économique d'une ou plusieurs sociétés dont le siège se situe à l'étranger, il existe un lien suffisant pour considérer les transactions financières de ces sociétés comme vraisemblablement pertinentes. Ainsi, même si les sociétés recourantes étaient des personnes non concernées au sens de la disposition précitée, compte tenu de la pertinence des informations requises et la proximité existante entre ces sociétés et le recourant 5, il ne fait aucun doute que les informations doivent être transmises.

A cet égard, même si le recourant 5 ne serait que le « *commercial representative* » des sociétés recourantes, le fait qu'il dispose d'un droit de signature en lien avec les comptes bancaires suffit pour considérer les informations comme vraisemblablement pertinentes et donc transmissibles.

9.

La pertinence vraisemblable, respectivement le caractère nécessaire, des informations à transmettre étant admise, il sied encore de vérifier le respect des autres principes généraux de l'assistance fiscale internationale, au regard des griefs soulevés par les recourants.

9.1

9.1.1 Le *principe de la bonne foi* s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 consid. 2.4.1 et les références citées).

9.1.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis

ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1; 142 II 161 consid. 2.1.3; 142 II 218 consid. 3.3; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3); le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.4).

9.1.3 L'expression "actes punissables au regard du droit suisse" figurant à l'art. 7 let. c LAAF renvoie à des actes qui sont effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, d'une part, que les conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée soient remplies et, d'autre part, que ces actes entrent soit dans le champ de compétence territoriale de la Suisse (art. 3 al. 1 et 8 al. 1 CP), soit dans les différentes formes de compétences extraterritoriales prévues aux art. 4-7 CP (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6).

9.2 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »]; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe de proportionnalité (cf. 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 (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

9.3 Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du TAF A-5046/2018, A-5047/2018 et A-5048/2018 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 (cf. arrêts du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3; 2C_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité

(arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 [destiné à la publication]; 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. Compte tenu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

9.4

9.4.1 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3; 142 II 161 consid. 4.6.1; pour des développements, cf. arrêt d TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

9.4.2 La notion de « personne concernée » dans son sens matériel découle de l'expression « personnes qui ne sont pas concernées par la demande » figurant à l'art. 4 al. 3 LAAF. L'interprétation de cette norme doit être effectuée à la lumière du critère conventionnel de pertinence vraisemblable et, si des informations concernant une société peuvent être déterminantes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituent alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement une personne morale et dispose d'une procuration pour accéder aux comptes de celle-ci (cf. ATF 142 II 69 consid. 3.1; 141 II 436 consid. 3.3, 4.5 et 4.6; arrêt du TF 2C_2016/2015 du 8 novembre 2015 consid. 4.2).

9.4.3 S'agissant plus spécialement des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le

nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé. En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués – telles que leur nom – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]; 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1; 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1; arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]).

9.5 L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêts du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 consid. 6.3.1; A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.5). Une source de renseignements ne peut plus être considérée comme habituelle lorsqu'elle impliquerait un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. arrêts du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 consid. 6.3.1; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2). Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2; A-5647/2017 du 2 août

2018 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (cf. arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

9.6

9.6.1 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées dans les cas de fraudes fiscales (ch. 8 let. d du Protocole d'Accord accompagnant la CDI CH-US; cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose donc des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puisse lui être opposé l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (cf. ATF 143 II 185 consid. 3; 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1; 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

9.6.2 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas

à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

10.

En lien avec les principes présentés ci-dessus, les recourants présentent plusieurs griefs.

10.1 L'IRS aurait successivement violé le principe de bonne foi au sens de l'art. 7 let. c LAAF et le principe de spécialité du fait qu'elle aurait fondé sa demande sur des documents obtenus de manière illicite, dans le cadre d'une procédure d'entraide pénale avec (...). En outre, les documents sur lesquels se fonderait l'autorité fiscale américaine, auraient été obtenus en violation du secret bancaire et professionnel constituant ainsi un acte punissable au regard du droit suisse. De plus, une décision de justice américaine aurait été violée.

Les sociétés recourantes, quant à elles, font valoir que la demande de l'IRS est un cas typique de fishing expedition du fait qu'elle repose sur des soupçons purement théoriques et que la masse des documents demandés n'est pas limitée temporellement. L'IRS n'aurait par ailleurs pas effectué toutes les démarches internes requises avant de s'adresser à la Suisse, du fait qu'elle aurait adressé une sommation en date du 5 juin 2018 aux recourants 5 et 6. Enfin, les renseignements que l'autorité inférieure prévoit de transmettre ont trait aux sociétés recourantes qui seraient des personnes non concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF.

10.2

10.2.1 Le Tribunal relève d'emblée que les recourants tombent à faux s'agissant de la notion d'actes punissables au sens de l'art. 7 let. c LAAF. En effet, les actes punissables doivent avoir été commis en Suisse et relever de la compétence d'un tribunal suisse comme l'a décidé le Tribunal fédéral (cf. ci-dessus, consid. 9.1.3). Or, les recourants font valoir que les actes reprochés à l'autorité fiscale américaine, auraient été commis en violation de normes américaines voire même d'entraide pénale avec (...) ou (...). Pour ce qui est de la violation alléguée du principe de spécialité « par ricochet », à savoir que les informations et documents transmis par le MPC à (...) auraient ensuite été prétendument transmis aux

Etats-Unis, cette situation concernerait les autorités pénales (...) et non pas le rapport de la Suisse avec l'autorité fiscale américaine. Ainsi, l'IRS n'a pas agi sur la base d'actes punissables.

10.2.2 Comme la Cour de céans l'a déjà constaté (ci-dessus, consid. 9.1), les déclarations contenues dans la demande du (...) sont présumées être correctes compte tenu du principe de la confiance et l'IRS n'a pas à indiquer la source ou documenter sa demande contrairement à ce qu'avancent les recourants. Ainsi, les faits sur lesquels se fondent l'autorité fiscale américaine n'ont pas été établis de manière contraire à ce principe. Les éléments avancés par les recourants, qui tentent de démontrer le contraire, ne sont pas établis ni concrets. En effet, il convient de retenir avant toute chose que l'avis juridique émanant d'un avocat américain consiste en des allégués et non pas en une preuve que l'autorité requérante aurait violé des normes respectivement serait de mauvaise foi. Par surabondance, la présumée violation de l'art. 67 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (Loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1) invoquée par les recourantes, concernerait tout au plus les rapports entre (...) et la Suisse et non pas entre la Suisse et les Etats-Unis. Une éventuelle violation n'aurait ainsi aucune influence sur une demande d'assistance émanant de l'autorité fiscale américaine. En effet, le principe de spécialité aurait alors été violé par (...) et non les Etats-Unis. En outre, il est rappelé aux recourants que le principe de spécialité tel qu'il est consacré en matière d'assistance administrative fiscale, consiste à indiquer à l'autorité requérante qu'elle ne peut utiliser les informations obtenues qu'à l'encontre des personnes directement concernées et uniquement dans le cadre d'une procédure fiscale.

10.2.3 La décision américaine qui aurait été violée par l'IRS concerne une perquisition qui a eu lieu aux Etats-Unis au domicile du recourant 5, suite à une demande d'entraide pénale de (...). S'il est vrai que cette perquisition a été considérée comme non conforme par un juge américain, celui-ci a expressément indiqué que les documents obtenus devraient être restitués à leur ayant droit et ne pas être transmis aux autorités (...). Ainsi, la prétendue violation de transmission de documents à (...) ne concerne une fois de plus aucunement la Suisse mais les relations américano-(...). Cette décision américaine ne mentionne par ailleurs aucunement une violation du principe de subsidiarité.

10.2.4 Enfin, le « (...) Report » invoqué à maintes reprises par les recourants, est un rapport établi par un membre d'une autorité (...) et qui aurait

été transmis à l'IRS. Ainsi, quand bien même l'autorité requérante se serait fondée sur ce dernier, ce qu'elle n'a par ailleurs jamais déclaré ou avancé, il s'agirait d'un document qui n'est pas couvert par la décision du juge américain étant donné qu'elle interdisait uniquement la transmission de documents aux autorités (...) provenant de la perquisition chez le recourant 5 et non pas de documents provenant des autorités (...). Là encore, la Cour de céans ne considère pas que les recourants ont établi la violation de la bonne foi par des éléments concrets.

10.3 Concernant la problématique de la pêche aux informations prohibée, le Tribunal constate que l'autorité inférieure a d'elle-même refusé d'entrer en matière sur la première question posée par l'autorité fiscale américaine (Demande du (...), ch. 1 de la réquisition intitulée « *Documents Needed* », p. 8) au motif qu'il s'agissait précisément d'une « fishing expedition » (*Décision du 28 novembre 2018, p. 22*). Pour le reste des réquisitions, le Tribunal retient que des soupçons de fraude fiscale et de délits semblables sont suffisants pour transmettre les informations requises au sens de l'art. 26 par. 1 a CDI CH-US. En effet, lorsqu'il existe des soupçons, même théoriques, de commission d'une fraude fiscale ou de délits semblables, alors l'assistance administrative fiscale doit être accordée. En outre, la demande est limitée temporellement et s'étend à celle prévue par la convention, soit à partir du 1^{er} janvier 1998 de sorte qu'il ne s'agit pas d'une pêche aux renseignements au motif que la demande s'étend du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...). Comme déjà relevé, les documents pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre (...) ne peuvent pas être transmis à défaut de se trouver dans la période couverte par la CDI (art. 29 par. 2 let. a CDI CH-US; cf. ci-dessus, consid. 3.3). Lorsque la période temporelle couverte découlant de la demande est expressément prévue par la CDI, même si elle est supérieure à une décennie, elle ne peut pas être considérée comme un motif de violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements. Enfin, la masse de documents demandés concernant les sociétés recourantes est surtout liée au fait que la période concernée s'étend sur (...) et concerne les comptes bancaires de quatre sociétés. Comme constaté par la Cour de céans, ces documents sont vraisemblablement pertinents et donc la quantité de ceux-ci ne peut pas transformer la requête de l'autorité étrangère en « fishing expedition ». Leur transmission n'est donc de ce fait pas disproportionnée.

10.4 Comme déjà relevé, le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. ci-dessus, consid. 9.4). L'IRS a indiqué dans sa demande du (...) que les recourants 5 et 6 avait refusé de transmettre certains documents et qu'ils avaient fait

de fausses déclarations. Quoiqu'il en soit, l'autorité fiscale américaine n'était pas dans l'obligation de démontrer qu'elle a interpellé en vain le recourant 5 avant de demander l'assistance à la Suisse et ce même si ce dernier aurait en définitive collaboré (cf. ci-dessus, consid. 9.4). En outre, l'IRS n'aurait même pas été dans l'obligation de s'adresser directement au recourant 5, étant donné qu'il est soupçonné de n'avoir pas déclaré la totalité de ses revenus. Ainsi, la sommation effectuée le (...) comme soulevé par les recourants, n'entraîne aucunement la violation du principe de subsidiarité. Enfin, l'IRS a déclaré qu'elle avait épuisé tous les moyens possibles, et qu'en vertu du principe de la confiance il n'y a pas lieu de remettre en cause cette affirmation (cf. demande du [...], p. 12).

10.5 Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité (cf. ci-dessus, consid.9.3) ce qu'elle déclare notamment dans sa demande du (...). A cet égard, le Tribunal constate que dans le dispositif de sa décision du 28 novembre 2018, l'autorité inférieure a expressément décidé d'informer l'autorité fiscale américaine que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US (cf. dispositif de la décision querellée, ch. 4, p. 39). Cependant, et compte tenu de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral postérieure à la décision de l'autorité inférieure, les informations transmises ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de E._____ et F._____ (cf. ci-dessus, consid. 9.3). En effet, il s'agit des personnes directement concernées et désignées nommément dans la requête de l'autorité fiscale américaine (« *nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet* » [arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7], respectivement « *Deshalb darf der ersuchende Staat die [...] übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren* » [arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5, destiné à la publication]). Les sociétés recourantes ne sont quant à elles pas directement concernées : elles ne font pas l'objet du contrôle auquel se réfère la demande.

11.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale sous réserve de la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 1997, pour laquelle aucune information ne peut être transmise.

Dès lors, les recours doivent être partiellement admis.

12.

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais ne peut cependant être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

En l'espèce, au vu de la charge de travail liée à la présente procédure engendrée par les nombreux griefs et documents produits par les recourants, les frais de procédures sont fixés à 10'000 francs (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]).

Les recours étant très partiellement admis vu que la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 1997 n'est pas couverte par la CDI CH-US, il se justifie de réduire légèrement les frais de procédures devant être mis à la charge des recourants qui succombent pour le surplus. Partant, les frais de procédure sont réduits à raison d'un dixième, soit à 9'000 francs. Les recourants doivent supporter solidairement les frais de procédure. Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée. Le solde restant sera versé par les recourants une fois le présent arrêt définitif.

13.

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme les recourantes 1 à 4 – représentées par un avocat – et les recourants 5 à 7 – également représentés par un avocat – ont obtenu très partiellement gain de cause, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 750 francs pour les recourantes 1 à 4 et 750 francs pour les recourants 5 à 7.

14.

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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**1.**

Les recours sont très partiellement admis au sens du considérant 3.3. Ils sont rejetés pour le surplus.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative, ne peuvent être utilisées que dans une procédure fiscale à l'encontre de E. _____, F. _____ et conformément à l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US.

3.

Les frais de procédure sont fixés à 10'000 francs (dix mille francs). Compte tenu de l'admission très partielle des recours, ceux-ci sont réduits à 9'000 francs (neuf mille francs).

Ils sont mis solidairement à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs (cinq mille francs) déjà versée. Le solde de 4'000 francs (quatre mille francs) devra être versé sur le compte du Tribunal dans les 30 jours à compter de la date de facturation. Le bulletin de versement sera envoyé par courrier séparé.

4.

L'autorité inférieure doit verser 750 francs (sept cent cinquante francs) aux recourantes 1 à 4 et 750 francs (sept cent cinquante francs) aux recourants 5 à 7, à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

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 :