

BGer 2C_101/2022 vom 2. November 2022

Bundesgericht, 2022-11-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_101_2022

FR: TF 2C_101/2022 du 2 novembre 2022

IT: TF 2C_101/2022 del 2 novembre 2022

Erwägungen

E. 1

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

E. 1.1

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

E. 1.2

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

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

E. 1.3

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

E. 2

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

E. 3.1

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

E. 3.2

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

E. 4

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

E. 4.1

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

E. 4.2

En droit interne, la procédure d'exécution des demandes d'assistance administratives américaines qui sont fondées sur l'aCDI CH-US et qui sont déposées à partir du 1er février 2013, date d'entrée en vigueur de la LAAF, est régie par cette loi fédérale, et non par les art. 20c à 20l de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (RS 672.933.61; arrêts 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 2.2 non publié in ATF 143 II 506, mais in Pra 2018/70 p. 586; 2C_54/2014 du 2 juin 2014 consid. 2.1 et 3.4, in StE 2014 A 31.4 Nr. 20). La LAAF est une loi d'exécution,

qui s'applique à la procédure en Suisse dans la mesure où ses dispositions viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce (ATF 146 II 150 consid. 5.4; 143 II 628 consid. 4.3). Ses dispositions ne peuvent donc pas aller à l'encontre de la convention sur laquelle repose la demande d'assistance administrative à l'origine de la procédure (cf. ATF 143 II 136 consid. 4.4; 143 II 224 consid. 6.1; arrêts 2C_540/2021 du 6 juillet 2022 consid. 3.2; 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 3.3 non publié in ATF 147 II 116 , mais in StE 2021 A 32 Nr. 44).

E. 5

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

E. 6

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

E. 6.1

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

E. 6.2

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

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

E. 6.3

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

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

E. 6.4

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

E. 7

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

E. 7.1

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

E. 7.1.1

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

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

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

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

Il est entendu que l'expression " fraude fiscale " désigne une attitude frauduleuse qui a pour effet, ou qui vise, une soustraction illégale et importante d'un montant d'impôt dû à un Etat contractant.

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

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

E. 7.1.2

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

E. 7.1.3

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

Le Tribunal fédéral a déjà été amené à qualifier une constellation de faits similaire à celle du cas d'espèce. Il en a conclu qu'elle permettait de fonder un soupçon suffisant de commission de fraude fiscale au sens de l'art. 26 aCDI CH-US, parce que la structure mise en place avait pour but de tromper l'IRS par une construction mensongère destinée à diminuer illégalement les impôts dus aux Etats-Unis (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.6 à 9.10; sur le système d'intermédiaire qualifié mis en place aux Etats-Unis en 2001 et sa possible utilisation détournée aux fins d'éluder l'impôt à la source américain, cf. entre autres: XAVIER OBERSON, " Tax fraud or the like " selon l'art. 26 de la CDI de 1996 entre les Etats-Unis d'Amérique et la Suisse, in Archives 91, p. 110 s. et p. 114; MICHAEL NORDIN/ROLAND WILD, in Amtshilfe, 2020, § 5 DBA USA, n° 1). Les recourants ne le contestent du reste pas.

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

E. 7.1.4

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

On peut du reste relever sur ce point que, selon la définition de cette infraction qui figure dans la demande, il y a " conspiracy to defraud the United States " si deux personnes ou plus conspirent, afin de commettre un délit contre les Etats-Unis ou une fraude aux dépens des Etats-Unis ou de l'un de ses organismes, de quelque manière et dans quelque but que ce soit, et qu'une ou plusieurs de ces personnes accomplissent un acte pour réaliser l'objet de la conspiration (" if two or more persons conspire either to commit any offense against the United States, or to defraud the United States, or any agency thereof in any manner or for

any purpose, and one or more of such persons do any act to effect the object of the conspiracy "). Au vu de ce libellé, on ne peut pas exclure que cette infraction ait vocation à entrer en ligne de compte lorsque, comme en l'espèce, les autorités américaines soupçonnent des personnes d'avoir eu une attitude frauduleuse visant à tromper l'IRS. Au surplus, cette infraction est mentionnée dans le chapitre 23 du " Criminal Tax manual " édicté par le DoJ, qui expose qu'elle entre en ligne de compte lorsque l'IRS est visé par un comportement frauduleux (manuel consultable à l'adresse <https://www.justice.gov/tax/foia-library/criminal-tax-manual-title-page-0>, p. 2 et p. 22 s. du chapitre 23). Ce manuel est une simple directive du DoJ, mais il tend aussi à montrer que cette infraction participe au champ matériel de l'art. 26 aCDI CH-US et du chiffre 10 du Protocole à l'aCDI CH-US.

E. 7.1.5

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

E. 7.2

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

E. 7.2.1

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

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

E. 7.2.2

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

Au surplus, il ressort du site internet officiel du DoJ que cette autorité comprend une " Tax Division ", laquelle a notamment pour mission de superviser l'application du droit fiscal pénal fédéral et de diriger les enquêtes et/ou les poursuites dans certaines affaires fiscales pénales, en particulier en cas de violations impliquant une activité internationale, comme l'utilisation de trusts offshore ou de comptes bancaires étrangers pour éluder l'impôt (" Oversee all federal criminal tax enforcement and direct the investigation and/or prosecution of selected criminal tax cases (...) not infrequently focusing on violations involving international activity, such as the use of offshore trusts and foreign bank accounts to evade taxes "; cf. l'extrait du deuxième paragraphe décrivant les activités de la Tax Division du DoJ, consultable sur le site du DoJ à l'adresse

<https://www.justice.gov/jmd/organization-mission-and-functions-manual-tax-division>; art. 105 al. 2 LTF). Ce texte tend à démontrer que le DoJ est bien une autorité concernée au sens de l'art. 26 par. 1 aCDI CH-US.

E. 7.2.3

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

E. 8

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

E. 8.1

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

E. 8.2

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

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

E. 8.3

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

L'art 26 par. 2 MC OCDE décrit notamment les personnes et les autorités de l'Etat requérant auxquelles les renseignements peuvent être communiqués, et dans quels buts ils peuvent être utilisés. Il en ressort que l'Etat requérant ne peut utiliser les renseignements reçus qu'aux fins prévues à l'art. 26 par. 1 MC OCDE, soit à des fins (pénales) fiscales. L'Etat requérant ne peut pas les utiliser dans d'autres buts, par exemple pour appliquer des

dispositions de son droit pénal non fiscal, sauf si, conformément à la dernière phrase de l'art. 26 par. 2 MC OCDE (" Nonobstant ce qui précède... "), la législation des deux Etats l'autorise et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit ces renseignements autorise cette utilisation (sur ces points cf. ATF 146 II 150 consid. 7.5; arrêts 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 8.2; 2C_542/2018 du 10 mars 2021 consid. 4.4; OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, éd. 2017, n° 12.3 ad art. 26 MC OCDE; XAVIER OBERSON, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n° 93 et n° 94 ad art. 26 MC OCDE; ANDREA OPEL, in Amtshilfe, 2020, p. 123 n° 206 et p. 124 n° 211).

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

E. 8.4

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

E. 8.5

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

E. 9

Ce qui précède conduit au rejet du recours.

E. 10

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.