

BVGer A-900/2020 vom 12. Januar 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-01-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-900_2020

FR: TAF A-900/2020 du 12 janvier 2022

IT: TAF A-900/2020 del 12 gennaio 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Information regarding the identification and opening of the account, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;

E. 1.1

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2019, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.2

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

E. 1.3

En l'espèce, les recourants 1 et 2 sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue. 2. Selon l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (cf. Moser / Beusch / Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, no 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (cf. ATF 131 V 222 consid. 1 ; 128 V 124 consid. 1) et permet

d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1). En l'espèce, suite à la demande du (...) 2019 de l'autorité fiscale américaine, l'autorité inférieure a rendu une décision finale unique le 14 janvier 2020 à l'encontre des recourants 1 et 2. Ces derniers ont recouru de manière séparée par devant le Tribunal. Cependant, dans la mesure où les deux recours introduits reposent sur le même complexe de fait et soulèvent des griefs identiques, la Cour décide, en l'absence d'objections des parties, de joindre les deux causes (numéros A-900/2020 et A-920/2020). La procédure est désormais continuée sous le numéro A-900/2020. 3. Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 4. Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; Moser / Beusch / Kneubühler, op.cit., n°2.149 ; Häfelin / Müller / Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

E. 2

Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the bank;

E. 3

Information regarding transactions pertaining to the account, including bank drafts, certified checks, cashier's checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding \$1,000 are required);

E. 4

Correspondence and communications regarding the account;

E. 4.1

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

E. 4.2

En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que dans la mesure où les informations dont la transmission est envisagée pourraient conduire à la répression d'infractions de nature pénale aux Etats-Unis, la décision de l'AFC serait contraire au principe de spécialité. Par ailleurs, selon les recourants, puisque l'autorité requérante a précisé dans sa demande que lesdites informations pourront être utilisées conjointement par le Department of Justice (ci-après : DoJ), autorité de poursuite pénale américaine, l'AFC aurait dû requérir l'accord préalable de l'Office fédéral de la Justice avant de rendre sa décision de transmission des informations. Les recourants se plaignent en outre que les

noms des tiers - en particulier des membres de la famille des recourants - devraient être caviardés en application des principes de la pertinence vraisemblable, de la spécialité et de la proportionnalité. Par ailleurs, les recourants allèguent que la transmission des informations, en particulier à l'égard des tiers n'ayant pas été informés de la procédure et en violation du principe de spécialité, serait contraire au principe du traitement licite des données protégé par la Loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (LPD, RS 235.1). Enfin, selon les recourants, le dispositif de la décision finale de l'AFC devrait être rectifié en ce sens que l'assistance administrative devrait être octroyée « pour la période du (...) 2001 au (...) 2008 » en lieu et place du « (...) 2011 au (...) 2008 ».

E. 4.3

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative (consid. 5 infra). Il passera ensuite à l'examen de la nature des informations pouvant être transmises en relation avec le principe de spécialité (consid. 6 infra). Le grief concernant la transmission des informations relatives aux tiers sera abordé (consid. 7 infra). Le Tribunal se penchera finalement sur la légalité de la décision de l'AFC avec LPD (consid. 8 infra) avant d'aborder le grief relatif à la rectification du dispositif de ladite décision (consid. 9 infra). 5. L'assistance administrative avec les Etats-Unis est actuellement régie par la CDI CH-US du 2 octobre 1996 ; par son protocole du même jour en vigueur depuis le 19 décembre 1997 (ci-après : Protocole additionnel, RO 1999 1460 ; FF 1997 II 977) ; son protocole du 23 septembre 2009 en vigueur depuis le 20 septembre 2019 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2019 3145 3143 ; FF 2010 217), et l'Echange de notes du 23 septembre 2009.

E. 5

Internal management information system data related to the account;

E. 5.1

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

E. 5.2

Selon la jurisprudence, les dispositions qui régissent l'assistance administrative, par exemple celles qui prévoient le contenu de la demande d'assistance, sont par nature procédurales (arrêt du TF 2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ss). Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à en concrétiser l'exécution en Suisse (ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 139 II 404 consid. 1.1). Les dispositions régissant l'assistance administrative qui figurent dans les CDI fixent des règles de procédure qui, partant et sauf disposition contraire, sont d'application immédiate, peu importe que les périodes fiscales visées par les demandes soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure. A cet égard, il ne faut pas confondre l'applicabilité immédiate des règles procédurales régissant la demande d'assistance administrative fixées dans une CDI, avec la question des périodes fiscales visées par ladite demande. Les règles de procédure nouvelles de la CDI s'appliquent aussi lorsque les demandes portent sur des périodes fiscales antérieures à leur entrée en vigueur (ATF 143 II 628 consid. 4.3 et les nombreuses références ; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4). Les Etats peuvent toutefois prévoir des

limites aux périodes fiscales susceptibles d'être visées par une demande d'assistance administrative et il est fréquemment stipulé dans les CDI les périodes fiscales à partir desquelles les demandes d'assistance administrative peuvent porter (ATF 143 II 628 consid. 4.3 et les références ; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4).

E. 5.3

En l'espèce, la présente demande d'assistance administrative est datée du (...) 2019 et porte sur la période fiscale du (...) 1996 au (...) 2017. Comme mentionné ci-dessus, selon l'art. 5 al. 2 let. b du Protocole additionnel 2, qui modifie notamment le contenu de l'art. 26 CDI CH-US, ledit Protocole n'est applicable qu'aux demandes déposées à partir de son entrée en vigueur - soit le 20 septembre 2019. Cette disposition déroge ainsi au principe général selon lequel les dispositions régissant l'assistance administrative qui figurent dans les CDI fixent des règles de procédure qui sont d'application immédiate, peu importe que les périodes fiscales visées par les demandes soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure (arrêt du TF 2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ss). Pour ces raisons, la Convention dans sa version originale (ci-après : aCDI CH-US), le Protocole additionnel et l'Echange de lettre sont seuls applicables dans la présente procédure. 6. Selon l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la présente Convention. Dans les cas de fraude fiscale, (a) l'échange de renseignements n'est pas limité par l'art. 1 (Personnes visées) et (b) s'il est expressément demandé par l'autorité compétente d'un Etat contractant, l'autorité compétente de l'autre Etat contractant fournira les renseignements conformément au présent article sous forme de copie authentique des données ou documents originaux non modifiés. Tout renseignement reçu par un Etat contractant doit être tenu secret, de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation fiscale de cet Etat, et n'est communiqué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par l'administration et la mise en exécution de ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.

E. 6

Internal Bank communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the account; and

E. 6.1

Selon la jurisprudence, même si le but de l'assistance administrative selon le libellé de l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US est de prévenir la fraude et les délits semblables, cela ne signifie pas que l'obligation de fournir des informations ne concerne que la prévention de ces infractions. Cette obligation existe également dans le cas où une fraude fiscale a déjà été commise. Cette disposition sert ainsi à poursuivre les infractions fiscales dans l'intérêt public pour assurer le recouvrement des créances fiscales. Le fait qu'il y ait suffisamment d'indices d'une infraction est donc la condition nécessaire et suffisante pour l'octroi de l'assistance administrative (arrêts du TAF A-674/2020 du 24 août 2021 consid. 3 ;

A-3843/2019 du 2 décembre 2020 consid. 3.6).

E. 6.2

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

E. 6.3

Une demande d'entraide administrative n'est rejetée que si les preuves requises sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et sont manifestement inadaptées aux fins de l'enquête, c'est-à-dire si la demande est utilisée comme simple prétexte pour une recherche de preuves. Cette interdiction est concrétisée par les exigences relatives au contenu de la demande d'assistance administrative et par le principe selon lequel seules les informations vraisemblablement pertinentes peuvent être transmises. Il y a ainsi une exigence élevée quant au niveau de détails présentés dans la demande. Ce n'est que si ces faits ont été exposés de manière suffisamment claire que la demande peut être distinguée d'une pêche aux renseignements. Cependant, il suffit que les faits présentés apparaissent comme vraisemblables, comme en matière d'entraide judiciaire internationale en matière pénale ; il faut en effet tenir compte du fait que les informations demandées visent à clarifier des questions qui sont restées ouvertes (arrêt du TF 2C_1043/2016 du 6 août 2018 consid. 4.2).

E. 6.4

Selon le chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel de l'aCDI CH-US, il est entendu que l'expression « fraude fiscale » désigne une attitude frauduleuse qui a pour effet, ou qui vise, une soustraction illégale et importante d'un montant d'impôt dû à un Etat contractant. Une attitude frauduleuse est réalisée lorsqu'un contribuable utilise ou a l'intention d'utiliser dans le dessein de tromper les autorités fiscales des titres faux ou falsifiés (par ex. une double comptabilité, de fausses factures, un bilan ou un compte de pertes et profits au contenu incorrect, des commandes fictives ou en règle générale d'autres moyens de preuves falsifiés) ou une construction mensongère. Il est entendu que cette énumération est exemplaire et non exhaustive. L'expression « fraude fiscale » peut également comprendre des agissements qui, au moment de la présentation de la demande, représentent des comportements délictueux à l'égard desquels l'Etat contractant requis peut obtenir des renseignements conformément à sa législation et à sa pratique administrative.

E. 6.5

La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance

administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

E. 6.6

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

E. 6.7

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

E. 6.8

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TF 2C_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un

accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

E. 6.9

Les recourants se plaignent en substance, que dans la mesure où les informations dont la transmission est envisagée pourraient conduire à la répression d'infractions de nature pénale aux Etats-Unis, la décision de l'AFC serait contraire au principe de spécialité. Par ailleurs, selon les recourants, puisque l'autorité requérante a précisé dans sa demande que lesdites informations pourront être utilisées conjointement par le DoJ, autorité de poursuite pénale américaine, l'AFC aurait dû requérir l'accord préalable de l'Office fédéral de la Justice avant de rendre sa décision de transmettre les informations.

E. 6.10

En l'espèce, comme expliqué ci-dessus, l'art. 26 aCDI CH-US sert à poursuivre les infractions fiscales dans l'intérêt public pour assurer le recouvrement des créances fiscales (arrêts du TAF A-674/2020 du 24 août 2021 consid. 3 ; A-3843/2019 du 2 décembre 2020 consid. 3.6). Il ressort de la demande d'assistance administrative que l'autorité requérante soupçonne les recourants, sans les nommer, d'être impliqués dans un montage fiscal constitutif de fraude et/ou de délits semblables au sens du droit américain (arrêt du TAF A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.5 in parte). Ces infractions sont couvertes par le champs d'application matériel de la notion « fraude fiscale » du chiffre 10 ad art. 26 du Protocole additionnel de l'aCDI CH-US. Par ailleurs, les faits exposés dans la demande sont en rapport avec l'infraction poursuivie et sont manifestement adaptées aux fins de l'enquête. Ainsi, les faits présentés apparaissent comme vraisemblables (arrêt du TF 2C_1043/2016 du 6 août 2018 consid. 4.2) et il peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

E. 6.11

Par ailleurs dans la mesure où l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US autorise l'utilisation des renseignements dans le cadre de la poursuite d'infractions fiscales, il apparaît que les informations en question peuvent être communiquées au DoJ sans autorisation préalable des autorités suisses. En effet, le DoJ est une autorité concernée, au sens l'art. 26 al. 1 aCDI CH-US, par le recouvrement des impôts visés par la Convention, par l'administration et la mise en exécution de ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts.

E. 6.12

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

E. 6.13

En effet, compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du

17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 26 aCDI CH-US. Ainsi, aucun élément ne permet de douter, en l'espèce, du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante.

E. 7

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

E. 7.1

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

E. 7.2

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

E. 7.3

In casu et à titre préliminaire, le Tribunal rappelle qu'en principe, dans la mesure où le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief de la protection des tiers devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal note que le nom des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent une

relation directe avec la création ou l'activité du compte bancaire concerné et sont ainsi vraisemblablement pertinents (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Pour cette raison, le Tribunal retient que la transmission du nom des tiers non-caviardés, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). Ainsi, le grief des recourants, en tant qu'il concerne le caviardage du nom des tiers, dans la mesure où il serait recevable, devrait de toute façon être rejeté. Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont le nom apparaissent sur de tels documents sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 6.13 supra).

E. 8

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

E. 8.1

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

E. 8.2

En l'espèce, il ressort du cadre légal en vigueur, en particulier de la LAAF, que sous réserve de remplir les conditions de l'assistance administrative, le transfert des renseignements relatifs aux recourants doit être reconnu comme conforme au droit. A cet égard, la LAAF peut être considérée comme une *lex specialis* (cf. arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 2.2 non publié dans l'ATF 143 II 506) d'autres dispositions régissant la protection des données et de la sphère privée à titre plus général. Comme expliqué ci-dessus, les informations dont la transmission est envisagée par l'AFC remplissent les conditions de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité. Pour ces raisons, la transmission des informations relatives aux recourants doit être considérée comme licite. Ainsi, en application du principe de la *lex specialis derogat legi generali*, le Tribunal ne retient pas que la procédure d'assistance administrative serait, dans le cas présent, incompatible avec les principes généraux de la protection des données et de la sphère privée tels qu'exprimés dans la LPD. Le grief des recourants est par conséquent rejeté sur ce point.

E. 8.3

Quant aux données relatives à des tiers et comme déjà expliqué ci-dessus, le Tribunal rappelle qu'en principe le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Ainsi, le grief relatif la protection de ces tiers devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal note que le raisonnement appliqué aux recourants ci-dessus (cf. consid. 8.2 supra) est applicable *mutatis mutandis* aux tiers. Ainsi, le grief des recourants, en ce qu'il concerne la protection des données de tiers à la procédure, dans la mesure où il serait recevable, devrait de toute façon être rejeté.

E. 9

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

E. 10

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

E. 11

Les frais de procédure se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Dès lors que les recourants ne sont que partiellement déboutés, ces frais sont réduits forfaitairement et sont arrêtés à 6'500 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés à parts égales sur les deux avances de frais de 5'000 francs déjà versées respectivement par les recourants et le solde de 3'500 francs leur sera restitué, une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

E. 12

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer, d'office ou sur requête, des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; ATF 132 II 47 consid. 5.2) En l'espèce, les recourants ont conclu à l'allocation de dépens et n'ont au surplus pas produit de note d'honoraire répondant aux exigences de forme (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Dans la mesure où les recourantes n'obtiennent que très partiellement gain de cause (cf. consid. 10 supra), les dépens sont calculés forfaitairement (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2). Ainsi, l'autorité inférieure devra verser aux recourants une indemnité de 1'000 francs, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force. Ce montant s'entend hors TVA puisque les recourants sont domiciliés à l'étranger (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Les dépens ne comprennent ainsi aucun supplément TVA au sens de l'art. 9 al. 1 let. c FITAF (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2).

E. 13

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal

fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif est porté à la page suivante)

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