

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 889/2020

2C 890/2020

Arrêt du 4 novembre 2020

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux  
Seiler, Président, Zünd et Aubry Girardin.  
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

1. A. \_\_\_\_\_,
2. B. \_\_\_\_\_,
3. C. \_\_\_\_\_,

tous les trois représentés par Me Raffaella Bernasconi, avocat,  
recourants,  
(cause 2C 890/2020)

Participants à la procédure

1. D. \_\_\_\_\_,
2. E. \_\_\_\_\_,
3. F. \_\_\_\_\_,
4. G. \_\_\_\_\_,

toutes les quatre représentées par Me Paolo Bernasconi, avocat,  
recourantes,  
(cause 2C 889/2020)

contre

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, Entraide administrative.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-US),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 8 octobre 2020 (A-7413/2018).

Considérant en fait et en droit :

1.

Le 14 décembre 2016, l'Internal Revenue Service des Etats-Unis a demandé des informations à l'Administration fédérale des contributions concernant A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, deux ressortissants américains domiciliés à Los Angeles, ainsi que la société californienne C. \_\_\_\_\_ et notamment les sociétés étrangères F. \_\_\_\_\_ avec siège à Curaçao, D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_, avec sièges à Hong Kong, ainsi que G. \_\_\_\_\_, avec siège à Tortola. L'IRS souhaitait que certains éléments de la demande demeurent confidentiels, par crainte que leur

divulgation ne puisse nuire à son enquête.

A la suite de divers échanges confidentiels entre l'IRS et l'Administration fédérale concernant l'accès des parties au dossier, l'IRS a adressé, le 16 septembre 2017, une demande modifiée quant aux éléments factuels dont elle craignait qu'ils ne soient divulgués, le contenu de cette demande étant pour le surplus identique à celui figurant dans la requête du 14 décembre 2016. L'Administration fédérale a indiqué que seule la demande du 16 septembre 2017 était déterminante pour la procédure d'assistance administrative.

Il ressortait en substance de cette demande que B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ n'avaient pas déclaré l'ensemble de leurs revenus mondiaux et étaient soupçonnés de fraude fiscale. Ils auraient en effet fait de fausses déclarations en omettant de déclarer, dans le cadre de procédure de déclarations volontaires, que A. \_\_\_\_\_ était prévenu dans le cadre d'une procédure pénale italienne; celui-ci aurait par ailleurs envoyé certains documents à Hong Kong pour qu'ils soient détruits; il serait propriétaire des Sociétés étrangères, mais n'aurait pas déclaré leurs revenus et utiliserait des hommes de paille et des trusts, alors que c'est A. \_\_\_\_\_ qui aurait la libre disposition de ces sociétés; il aurait enfin transféré certains revenus réalisés par ces sociétés sur des comptes ouverts auprès de la banque H. \_\_\_\_\_ AG dont il n'aurait déclaré que le solde, sans indiquer la source des fonds s'y trouvant. Les renseignements demandés couvraient la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2013.

2.

Par décision du 28 novembre 2018, l'Administration fédérale a accordé à l'IRS l'assistance administrative requise, sous réserve d'une question.

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ ont déposé un recours auprès du Tribunal administratif fédéral. Les Sociétés étrangères ont fait de même. Après avoir joint les causes, le Tribunal administratif fédéral, par arrêt du 8 octobre 2020, a très partiellement admis les recours, dans la mesure où il a réduit la période de référence d'une année, la faisant partir du 1er janvier 1998 et non du 1er janvier 1997, jusqu'au 31 décembre 2013. Il les a rejetés pour le surplus.

3.

Contre l'arrêt du 8 octobre 2020, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ d'une part (cause 2C 890/2020), ainsi que les Sociétés étrangères d'autre part (cause 2C 889/2020) ont respectivement recouru auprès du Tribunal fédéral. Prenant des conclusions identiques, ils ont demandé, à titre préliminaire et avant qu'il ne soit statué sur la recevabilité, à ce que la procédure soit suspendue dans l'attente d'une décision qui devait être rendue par les autorités judiciaires américaines. Ils concluent par ailleurs, sous suite de frais et dépens, à la recevabilité et à l'admission de leur recours respectif, avec pour conséquence l'annulation de l'arrêt attaqué, ainsi que de la demande d'assistance formée par l'IRS.

Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

4.

Les recours formés respectivement par A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, ainsi que par les Sociétés étrangères comprennent les mêmes conclusions et reposent sur une motivation identique. Ils sont dirigés contre le même arrêt, le Tribunal administratif fédéral ayant pour sa part joint les causes. Dans ces circonstances, il convient également de joindre les causes 2C 889/2020 et 2C 890/2020 et de statuer dans un seul arrêt (cf. art. 24 de la loi fédérale de procédure civile du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273] par renvoi de l'art. 71 LTF).

5.

Les recourants requièrent, à titre préalable, la suspension de la procédure. Ils font en substance valoir qu'une procédure est pendante aux Etats-Unis en vue de déterminer si l'autorité fiscale américaine a obtenu des documents relatifs aux époux A. \_\_\_\_\_ en violation des règles de droit en matière d'assistance administrative internationale et en violation du droit américain. Son issue permettrait, selon les recourants, d'établir que la procédure américaine viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves, ce qui justifierait l'entrée en matière du présent recours.

5.1. Il convient de rappeler que, compte tenu de la diligence qui doit prévaloir en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, seules des circonstances exceptionnelles justifient la suspension d'une procédure en ce domaine (arrêt 2C 804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4 et 3.5, in Archives 89 p. 75).

5.2. En l'occurrence, l'existence d'une procédure aux Etats-Unis démontre que des voies de droit existent pour permettre aux contribuables de se plaindre de l'éventuelle illégalité des renseignements obtenus les concernant. En fonction de l'issue de cette procédure, les époux A.\_\_\_\_\_ pourront s'opposer à l'utilisation des informations obtenues illicitement les concernant en application du droit interne des Etats-Unis. D'une part, le Tribunal fédéral n'a pas à examiner de telles objections (ATF 144 II 206 consid. 4.3 p. 214 s.). D'autre part, l'issue de la procédure en droit interne ne saurait à elle seule signifier que la procédure d'assistance à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves au sens de l'art. 84 al. 2 LTF, seule une violation importante et suffisamment crédible pouvant conduire à considérer que la condition de recevabilité posée par cette disposition, par renvoi de l'art. 84a LTF, est réalisée (ATF 145 IV 99 consid. 1.5 p. 107). Aucune circonstance exceptionnelle ne justifie ainsi de donner suite aux demandes de suspension, qui seront partant rejetées.

6.

6.1. Selon l'art. 83 let. h LTF, le recours en matière de droit public est irrecevable contre les décisions en matière d'entraide administrative internationale, à l'exception de l'assistance administrative en matière fiscale. Il découle de l'art. 84a LTF que, dans ce dernier domaine, 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. sur ces notions, ATF 139 II 340 consid. 4 p. 342 s.; 404 consid. 1.3 p. 409 s.). Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi ces conditions sont réunies (art. 42 al. 2 LTF; ATF 145 IV 99 consid. 1.4 p. 106 s.; 139 II 340 consid. 4 p. 342; 404 consid. 1.3 p. 410), à moins que tel ne soit manifestement le cas (arrêt 2C 594/2015 du 1er mars 2016 consid. 1.2 non publié in ATF 142 II 69, mais in Pra 2016/60 p. 574 et in RDAF 2016 II 50).

6.2. Il convient de rappeler que le Tribunal fédéral n'a pas pour fonction de trancher des questions abstraites (cf. en matière d'assistance administrative, ATF 142 II 161 consid. 3 p. 173). Il faut donc, pour que le recours soit recevable sous l'angle de l'art. 84a LTF, que la question juridique de principe ou le cas particulièrement important invoqué par la partie recourante soit déterminant pour l'issue du litige, ce qui suppose notamment qu'il soit en lien avec les éléments de fait et le raisonnement juridique ressortant de l'arrêt attaqué (arrêt 2C 672/2018 du 27 août 2018 consid. 3.2, in Archives 87 p. 195; cf. aussi arrêt 2C 1046/2019 du 23 décembre 2019 consid. 3 et les arrêts cités).

7.

Les recourants font valoir plusieurs questions juridiques de principe et cas particulièrement importants.

7.1. La première question soulevée consiste à se demander si l'Etat requérant peut former sa demande s'il n'étaie pas les soupçons qu'il évoque, en mentionnant les indices sur lesquels il se fonde, ni n'indique ses sources ou pièces justificatives.

L'art. 26 de la Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996 (CDI CH-USA; RS 0.672.933.61), ni dans sa version ancienne (RO 1999 1482) ni dans sa version en vigueur depuis le 20 septembre 2019 (RO 2019 3145) ne pose une telle obligation, pas plus que l'art. 6 LAAF (sur la portée subsidiaire de cette dernière disposition : cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 p. 168). En l'absence de disposition particulière, la question dépend de la bonne foi de l'Etat requérant, dont la portée a été définie par la jurisprudence. Ainsi, la bonne foi est présumée et impose en principe à l'Etat requis de se fier aux indications que lui fournit l'autorité requérante, la présomption pouvant toutefois être levée en cas de doute sérieux (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1 p. 181; 144 II 206 consid. 4.4 p. 215 et les arrêts cités). Savoir si l'Etat requis, en l'occurrence la Suisse, avait des éléments permettant

d'avoir des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant justifiant de lui demander de prouver les allégations de soupçons figurant dans sa demande est ainsi une question d'appréciation, mais ne relève pas de l'art. 84a LTF.

7.2. La deuxième question soulevée a trait au droit d'être entendu. Les recourants s'interrogent tout d'abord sur la portée de leur droit d'être entendus, en présence d'une demande d'assistance administrative à laquelle l'Etat requis entend donner suite, sans la transmettre aux intéressés et sans leur donner aucune motivation ni explication au sujet de la prétention de maintenir le secret complet à ce sujet. Ils se demandent également ce qu'il en est si l'Etat requérant lui-même ne donne aucune motivation ou précision pour justifier le caractère secret de la demande d'assistance qu'il dépose.

La problématique soulevée révèle que les recourants partent d'une fausse prémisse. En effet, il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué que, le 14 décembre 2016, l'IRS a formé une première demande d'assistance administrative, au sujet de laquelle elle a requis la confidentialité de certains éléments par crainte que leur divulgation ne puisse nuire à son enquête. A la suite d'échanges avec l'Administration fédérale au sujet de l'accès des parties au dossier, l'IRS a adressé, le 16 septembre 2017, une demande modifiée quant aux éléments factuels fondant sa requête. Le contenu matériel de cette seconde requête est cependant resté inchangé. L'Administration fédérale a indiqué que seule la demande du 16 septembre 2017 était déterminante pour la procédure d'assistance administrative. Dans l'arrêt attaqué également, la demande du 16 septembre 2017 est la seule examinée. Or, cette seconde demande a été transmise aux recourants, de sorte que les questions de principe posées en lien avec la violation du droit d'être entendu liée à la non-transmission de la demande du 14 décembre 2016 ne sont pas pertinentes. Lorsque les recourants soutiennent que l'Administration fédérale a, dans les faits, exécuté la demande du 14 décembre 2016, car elle a demandé des informations aux banques avant le 16 septembre 2017, ils perdent de vue que ces informations étaient aussi visées par la demande du 16 septembre 2017 qui avait le même contenu. La question soulevée n'a ainsi pas d'incidence sur l'issue du litige.

7.3. Les recourants voient encore une autre question importante dans le point de savoir si l'autorité requise pouvait laisser ouverte la question de savoir si la conduite à éclaircir concerne un soupçon de fraude ou un délit semblable.

S'agissant de ce grief, les recourants n'expliquent pas, d'une manière conforme aux exigences de l'art. 42 al. 2 LTF, en quoi la question serait déterminante. En effet, sur le principe, l'échange de renseignements sur la base de l'art. 26 aCDI CH-USA doit être accordé si le comportement décrit révèle des soupçons fondés soit de fraudes soit de délits semblables, peu importe qu'il s'agisse de l'une ou l'autre hypothèse. On ne voit donc pas en quoi la question soulevée par les recourants pourrait être de nature à s'opposer à la demande d'assistance.

7.4. Les recourants invoquent ensuite l'existence d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF au motif que la procédure à l'étranger violerait des principes fondamentaux.

7.4.1. Dans une argumentation essentiellement appellatoire, ils commencent par affirmer que la demande du 16 septembre 2017 ne remplirait pas toutes les conditions formelles de l'art. 6 al. 2 LAAF, en particulier la let. f de cette disposition, qui impose une déclaration selon laquelle la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires, ainsi qu'aux pratiques administratives de l'Etat requérant. Ils soutiennent ensuite que si l'IRS avait modifié sa demande initiale du 14 décembre 2016 en formant une nouvelle demande le 16 septembre 2017, c'était parce que l'autorité requérante avait conscience que les sources et pièces justificatives de sa requête initiale se faisaient en violation du droit, ce qui expliquait que la déclaration requise à l'art. 6 al. 2 let. f LAAF n'ait pas été produite.

Dans leur démonstration, les recourants présentent leur propre interprétation du droit et version des événements, sans tenir compte de l'analyse et des faits ressortant de l'arrêt attaqué. Tout d'abord, les juges précédents ont retenu que toutes les conditions formelles figurant à l'art. 6 al. 2 LAAF, y compris l'exigence figurant à la let. f de cette disposition, avaient été respectées. Ensuite, l'arrêt attaqué constate que l'IRS avait adressé, le 16 sep-

tembre 2017, à l'autorité requérante une demande modifiée par crainte que la divulgation de certains éléments qui figuraient dans la demande du 14 décembre 2016 puisse nuire à son enquête et non pas, comme l'affirment les recourants, pour cacher des sources illicites.

L'argumentation des recourants diverge donc de l'arrêt attaqué, sans que ceux-ci ne démontrent précisément que, sur les points pertinents, le Tribunal administratif fédéral aurait violé le droit ou apprécié arbitrairement les faits; ils se contentent de présenter leur propre interprétation du droit et des faits. Une telle argumentation ne suffit pas à exposer que la procédure à l'étranger violerait des principes fondamentaux (cf. ATF 145 IV 99 consid. 1.5 in fine p. 107).

7.4.2. En dernier lieu, les recourants affirment que l'on se trouve en présence d'un vice grave au sens de l'art. 84 al. 2 LTF, car la demande se fonderait sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse au sens de l'art. 7 let. c LAAF, l'IRS ayant au surplus violé le principe de la bonne foi et adopté un comportement contraire à l'ordre public américain. Sur ce point, ils reprochent en substance à l'IRS d'avoir fondé sa demande sur des documents obtenus de manière illicite dans le cadre d'une procédure d'entraide pénale avec l'Italie, en violation du secret bancaire et professionnel et en violation d'une décision de justice américaine.

La jurisprudence a déjà indiqué ce qu'il fallait entendre par actes punissables en regard du droit suisse au sens de l'art. 7 let. c LAAF (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 p. 217 s.; 143 II 224 consid. 6.2 p. 228 s.; arrêt 2C 141/2018 du 24 juillet 2020, consid. 6.1). Le principe de la bonne foi a aussi déjà été maintes fois précisé (cf. supra consid. 7.1). Enfin, le Tribunal fédéral a cerné la portée de l'existence d'éventuels vices de procédure dans l'Etat requérant sur la demande d'assistance (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 p. 214). Ces principes ayant été posés, leur application au cas d'espèce ne relève pas d'une question juridique de principe. Par ailleurs, il ne suffit pas d'affirmer que ces principes ont été violés pour que l'on puisse d'emblée en conclure à l'existence de vices graves dans la procédure justifiant d'entrer en matière sous l'angle de l'art. 84 al. 2 LTF. Il appartient au recourant qui s'en prévaut de le démontrer objectivement sur la base d'éléments sérieux (ATF 145 IV 99 consid. 1.4 p. 106 s.). Or, comme l'avait déjà relevé le Tribunal administratif fédéral, les recourants font état de soupçons purement théoriques et présentent leur propre version des événements, sans expliquer de manière claire et précise

en quoi consisteraient les vices graves qu'ils allèguent. Une telle argumentation ne suffit pas à retenir l'existence d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF.

7.5. Il en découle que rien ne justifie d'entrer en matière en application de l'art. 84a LTF.

8.

8.1. Dans ces circonstances, il convient de prononcer l'irrecevabilité du recours en matière de droit public (art. 107 al. 3 LTF). L'arrêt attaqué émanant du Tribunal administratif fédéral, la voie du recours constitutionnel subsidiaire est, pour sa part, d'emblée exclue (art. 113 a contrario LTF).

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

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C 889/2020 et 2C 890/2020 sont jointes.

2.

Les demandes de suspension de la procédure sont rejetées.

3.

Les recours sont irrecevables.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

5.

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

Lausanne, le 4 novembre 2020

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens