

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 880/2020

Arrêt du 15 juin 2021

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mmes les Juges fédéraux
Seiler, Président, Aubry Girardin, Donzallaz,
Hänni et Beusch.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Entraide administrative, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
recourante,

contre

1. A. _____ Ltd.,
2. B. _____ Ltd.,
3. C. _____ Ltd.,
4. D. _____ Ltd.,
toutes les quatre représentées par Me Paolo Bernasconi, avocat,
5. E. _____,
6. F. _____,
7. G. _____ Inc.,
tous les trois représentés par Me Raffaella Bernasconi, avocat,
intimés.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-US),

recours contre le jugement du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 8 octobre 2020 (A-7412/2018).

Faits :

A.

Par demande d'assistance administrative du 14 décembre 2016, l'Internal Revenue Service (IRS) américain a requis l'assistance administrative de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) concernant les citoyens américains E. _____ et F. _____, la société américaine A. _____ Inc., ainsi que plusieurs sociétés enregistrées dans des juridictions étrangères, notamment C. _____ Ltd. (Antilles néerlandaises), A. _____ Ltd. et B. _____ Ltd. (Hong Kong) et D. _____ Ltd. (Îles Vierges britanniques). L'IRS cherchait notamment à obtenir des renseignements sur divers comptes bancaires ouverts auprès de H. _____ SA et de la banque I. _____ AG au nom de C. _____ Ltd., de A. _____ Ltd., de B. _____ Ltd., de D. _____ Ltd. et de E. _____. En substance, l'IRS soupçonnait E. _____ d'être le propriétaire économique de ces sociétés et d'en avoir tiré des revenus imposables aux Etats-Unis, mais qu'il n'aurait pas déclarés. Les renseignements requis portaient sur la période allant du 1er janvier 1997 au 31 dé-

cembre 2013. Suite à des échanges confidentiels entre l'IRS et l'Administration fédérale concernant l'accès des parties au dossier, l'IRS a adressé à l'Administration fédérale, le 16 septembre 2017, une demande d'assistance modifiée quant aux éléments factuels fondant sa requête, sans modifier au surplus le contenu de la demande du 14 décembre 2016. L'Administration fédérale a indiqué que seule la demande du 16 septembre 2017 serait prise en compte dans la procédure.

B.

Par décision finale du 28 novembre 2018, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'IRS et décidé de lui transmettre des renseignements couvrant la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2013. Contre cette décision, C. _____ Ltd., A. _____ Ltd., B. _____ Ltd. et D. _____ Ltd., d'une part, et F. _____, E. _____ et A. _____ Inc., d'autre part, ont formé un recours auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant principalement à son annulation.

Après avoir joint les causes, le Tribunal administratif fédéral a, par arrêt du 8 octobre 2020, confirmé la décision du 28 novembre 2018 de l'Administration fédérale, sous réserve des informations relatives à la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997, qu'il a exclues de l'échange de renseignements (cf. consid. 3.3 de l'arrêt). Le Tribunal administratif fédéral a partant très partiellement admis les recours au sens du considérant 3.3 de son arrêt et les a rejetés pour le surplus (chiffre 1 du dispositif).

C.

C.a. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale demande en substance au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler le chiffre 1 du dispositif de l'arrêt du 8 octobre 2020 du Tribunal administratif fédéral en ce sens que sa décision finale du 28 novembre 2018 est confirmée et les recours des intimés entièrement rejetés; subsidiairement, d'annuler le chiffre 1 du dispositif de l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral s'en tient à son arrêt. Dans leur réponse respective, les intimés concluent, à titre liminaire, à la production de pièces par l'Administration fédérale; principalement, ils proposent la confirmation du consid. 3.3 de l'arrêt attaqué, l'annulation de celui-ci pour le surplus et le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen; subsidiairement, la confirmation de l'arrêt attaqué et le rejet du recours.

C.b. Par arrêt du 4 novembre 2020 (cause 2C 890/2020), le Tribunal fédéral a déclaré irrecevables les recours que E. _____, F. _____ et A. _____ Inc., d'une part, et A. _____ Ltd., B. _____ Ltd., C. _____ Ltd. et D. _____ Ltd., d'autre part, avaient également formés à l'encontre l'arrêt du 8 octobre 2020 du Tribunal administratif fédéral, dans la mesure où celui-ci rejetait leurs recours.

Considérant en droit :

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).

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). Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi ces conditions sont réunies, à moins que tel ne soit manifestement le cas (ATF 139 II 404 consid. 1.3; 340 consid. 4 et les références). Selon l'art. 84 al. 2 LTF, un cas est particulièrement important notamment lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves. Selon la formulation expresse de l'art. 84 al. 2 LTF ("notamment"), la loi contient une liste non exhaustive de cas particulièrement importants (ATF 145 IV 99 consid. 1.1 et les références; 139 II 340 consid. 4). La reconnaissance

d'un cas particulièrement important doit être admise avec retenue. Le Tribunal fédéral jouit à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 145 IV 99 consid. 1.2 et les références; 139 II 340 consid. 4). Le fait que l'instance précédente s'écarte

de la jurisprudence du Tribunal fédéral suivie jusque là peut, selon les circonstances, justifier une entrée en matière sous l'angle du cas particulièrement important (ATF 133 IV 215 consid. 1.2; dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, cf. arrêts 2C 232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 1.1; 2C 352/2020 du 26 mai 2020 consid. 2.1; 2C 712/2019 du 1er septembre 2019 consid. 2.1). Tel peut être notamment le cas si l'arrêt attaqué crée une incertitude caractérisée pour les justiciables et les autorités, dans une situation qui est susceptible de se reproduire de manière fréquente en pratique (arrêt 2C 232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 1.1 et les références).

En l'espèce, l'Administration fédérale fait valoir que le Tribunal administratif fédéral s'est écarté de la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2A.250/2001 du 6 février 2002), selon laquelle l'art. 29 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 (RS 0.672.933.61; ci-après: CDI CH-US) ne s'applique pas pour déterminer les périodes fiscales qui peuvent faire l'objet d'un échange de renseignements en vertu de l'ancien art. 26 CDI CH-US.

Le raisonnement qui a conduit les juges précédents à exclure de l'assistance administrative les renseignements portant sur la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997 est en effet a priori difficilement compatible avec la jurisprudence du Tribunal fédéral quant à la nature des dispositions d'échange de renseignements et leur applicabilité immédiate, de manière générale et dans le contexte spécifique de l'assistance administrative avec les Etats-Unis fondée sur l'ancien art. 26 CDI CH-US (cf. infra consid. 3 et 4). L'arrêt attaqué crée ainsi une incertitude caractérisée sur ces deux points. Or, il s'agit là de questions qui ont une portée pratique importante. Dans ces circonstances, il se justifie d'entrer en matière sur le recours, sous l'angle du cas particulièrement important.

1.2. Au surplus, l'Administration fédérale a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 2 let. a LTF et l'arrêt 2C 1174/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 142 II 161) et a agi en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

2.

Dans leur réponse respective, qui contient une argumentation et des conclusions identiques, les intimés demandent à titre liminaire la production de pièces par l'Administration fédérale et, à titre principal, la confirmation du consid. 3.3 de l'arrêt attaqué, son annulation pour le surplus et le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen pour ce surplus.

2.1. La possibilité de former un recours joint est exclue devant le Tribunal fédéral (ATF 145 V 57 consid. 10.2; 138 V 106 consid. 2.1; 134 III 332 consid. 2.5). L'intimé à un recours ne peut partant pas conclure à une modification de l'arrêt attaqué en sa faveur. Il peut en revanche présenter des griefs contre la décision attaquée à titre éventuel, pour le cas où les arguments du recourant seraient suivis (ATF 142 IV 129 consid. 4.1; 136 III 502 consid. 6.2; BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, 2e éd. 2014, n°27 ad art. 102 LTF). Ses arguments doivent toutefois rester dans le cadre de l'objet de la procédure de recours devant le Tribunal fédéral (arrêts 4A 6/2019 du 19 septembre 2019 consid. 2; 4A 54/2018 du 11 juillet 2018 consid. 1.3; 4A 477/2017 du 11 janvier 2018 consid. 2).

2.2. En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a confirmé la décision finale de l'Administration fédérale du 28 novembre 2018 octroyant l'assistance administrative aux Etats-Unis, sous réserve des informations relatives à l'année 1997, qu'il a exclues de l'échange de renseignements. Le recours de l'Administration fédérale auprès du Tribunal fédéral porte ainsi uniquement sur le point de savoir si cette exclusion est justifiée. Dans ce contexte, les intimés ne peuvent que répondre aux arguments de l'Administration fédérale recourante pour appuyer l'arrêt attaqué et conclure à sa confirmation. Ils ne peuvent en revanche pas remettre en cause l'assistance administrative qui a été confirmée par l'instance précédente. Du reste, les recours que ceux-ci ont formés au Tribunal fédéral contre ce même arrêt ont été déclarés irrecevables en lien avec l'art. 84a LTF (cf. arrêt 2C 890/2020 du 4 novembre 2020). Il s'ensuit que le Tribunal fédéral ne tiendra pas compte des passages des

réponses des intimés qui outrepassent ce cadre.

3.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a jugé que les renseignements requis concernant la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997 devaient être exclus des renseignements à transmettre à l'IRS en réponse à sa demande d'assistance administrative du 16 septembre 2017.

3.1. L'échange de renseignements avec les Etats-Unis est régi en l'espèce par la CDI CH-US, qui est entrée en vigueur le 19 décembre 1997 (RO 1999 1460).

Selon l'art. 29 par. 2 CDI CH-US, les dispositions de la Convention sont applicables: a) aux impôts perçus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du premier jour du second mois qui suit la date à laquelle la présente Convention est entrée en vigueur; b) aux autres impôts, pour les périodes fiscales commençant le 1er janvier qui suit la date à laquelle la présente Convention est entrée en vigueur, ou après cette date.

Jusqu'au 19 septembre 2019, l'échange de renseignements entre la Suisse et les Etats-Unis relevait de l'art. 26 CDI CH-US dans sa version originelle, soit celle du 2 octobre 1996 (RO 1999 1460). Cette disposition (ci-après: l'ancien art. 26 CDI CH-US) a été modifiée par l'art. 3 du Protocole du 23 septembre 2009, approuvé par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010 et entré en vigueur le 20 septembre 2019 (RO 2019 3145). Selon l'art. 5 ch. 2 let. b du Protocole du 23 septembre 2009, l'art. 26 CDI CH-US dans sa nouvelle teneur s'applique aux demandes déposées à compter de la date de l'entrée en vigueur du Protocole du 23 septembre 2009, soit le 20 septembre 2019. En l'occurrence, la demande d'assistance administrative de l'IRS date du 16 septembre 2017, de sorte que, comme l'a retenu pertinemment le Tribunal administratif fédéral, elle est régie par l'ancien art. 26 CDI CH-US.

3.2. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a constaté que, comme la CDI CH-US est entrée en vigueur le 19 décembre 1997, l'échange de renseignements ne pouvait porter, conformément à l'art. 29 par. 2 let. a CDI CH-US, que sur des périodes fiscales ayant débuté le 1er janvier 1998 ou postérieurement. Il en a conclu que l'Administration fédérale ne pouvait pas transmettre à l'IRS les renseignements requis en tant qu'ils portaient sur la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997.

3.3. La recourante soutient que c'est à tort que le Tribunal administratif fédéral a appliqué l'art. 29 par. 2 CDI CH-US pour limiter l'application de l'ancien art. 26 CDI CH-US aux périodes fiscales à compter du 1er janvier 1998. Ce raisonnement ne serait pas compatible avec la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en matière d'échange de renseignements avec les Etats-Unis et en particulier avec l'arrêt 2A.250/2001 du 6 février 2002.

4.

4.1. Les dispositions qui régissent l'assistance administrative, par exemple celles qui prévoient le contenu de la demande d'assistance, sont par nature procédurales. 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).

4.2. L'arrêt 2A.250/2001, certes rendu le 6 février 2002, repose sur le même raisonnement en lien avec l'assistance administrative en matière fiscale avec les Etats-Unis fondée sur l'ancien art. 26 CDI CH-US. Après avoir ainsi souligné que les clauses d'échange de renseignements étaient par nature des dispositions procédurales, le Tribunal fédéral a jugé que la disposition transitoire figurant à l'art. 29 par. 2 CDI CH-US concernait les dispositions matérielles de la convention, c'est-à-dire celles qui délimitent la souveraineté fiscale des parties contractantes, et qu'elle n'avait donc pas vocation à s'appliquer à l' (ancien) art. 26 CDI CH-US. Par conséquent, l'échange de renseignements requis sur la base de l' (ancien) art. 26 CDI CH-US pouvait, en tant que norme procédurale, porter sur des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la CDI CH-US (arrêt 2A.250/2001 du 6 février 2002 consid. 3, in RF 57/2002 p. 410, StE 2002 A 31.4 Nr. 6).

4.3. Cette jurisprudence a été appliquée depuis lors à plusieurs reprises par le Tribunal fédéral en lien avec l'assistance administrative avec les Etats-Unis (arrêts 2A.416/2001 du 12 mars 2002 consid. 2.2; 2A.551/2001 du 12 avril 2002 consid. 2; 2A.233/2003 du 22 décembre 2003 consid. 1; 2A.185/2003 du 27 janvier 2004 consid. 2). L'arrêt 2A.250/2001 a aussi été mentionné dans les arrêts publiés récents précités (ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 146 II 150 consid. 5.4). Cet arrêt n'est donc pas une décision isolée, mais relève d'une jurisprudence établie.

5.

5.1. En appliquant l'art. 29 par. 2 CDI CH-US pour limiter l'échange de renseignements fondé sur l'ancien art. 26 CDI CH-US à la période fiscale à compter du 1er janvier 1998, le Tribunal administratif fédéral s'est écarté de cette jurisprudence, sans expliquer pour quel motif ni du reste la citer.

5.2. Si le Tribunal administratif fédéral n'explique pas pour quel motif il a estimé que l'art. 29 par. 2 CDI CH-US devait s'appliquer en lien avec l'ancien art. 26 CDI CH-US, les intimés avancent plusieurs arguments pour appuyer la position des juges précédents. Ils relèvent d'abord que le principe de l'application immédiate des règles de procédure reposerait sur la présomption selon laquelle celles-ci améliorent la position des parties, ce qui serait précisément l'inverse dans le contexte de l'échange de renseignements, dont l'évolution historique a eu, au contraire, pour effet de rendre la situation des contribuables moins favorable qu'auparavant. Dès lors, et si tant est que les clauses d'échange de renseignements aient véritablement une nature procédurale, le principe de l'application immédiate des règles de procédure ne devrait pas s'appliquer dans ce domaine. Ensuite, l'absence de disposition explicite dans la CDI CH-US concernant l'application rétroactive de l'art. 26 CDI CH-US serait un signe qu'une demande d'assistance fondée sur cette disposition ne peut porter que sur des périodes fiscales postérieures à l'entrée en vigueur de la Convention. Une autre interprétation constituerait une violation du droit international

proscrit par l'art. 5 al. 4 Cst., contreviendrait à la sécurité du droit, garantie à l'art. 5 al. 1 Cst., et serait contraire à la protection de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), dès lors que le comportement passé des contribuables américains s'est fondé sur la confiance qu'ils pouvaient légitimement mettre dans la Confédération, dont l'attitude était alors marquée par une réticence à transmettre des renseignements à des autorités fiscales étrangères. En outre, l'application immédiate des clauses d'échange de renseignements contreviendrait tant à l'art. 28 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 (CV; RS 0.111), qui pose le principe de non-rétroactivité des traités, qu'à l'art. 28 par. 6 de la Convention multilatérale de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Du reste, tant le droit international que le droit international suisse et le droit coutumier avaient toujours considéré comme principe fondamental celui de l'interdiction de l'application rétroactive des lois, de sorte que toute exception à ce principe devait être interprétée de manière restrictive et dans l'intérêt des contribuables.

5.3. Il convient de se demander si les arguments précités justifient de revenir sur la jurisprudence précitée. A cet égard, il n'est pas inutile de rappeler qu'un changement de jurisprudence ne se justifie, en principe, que lorsque la nouvelle solution procède d'une meilleure compréhension de la ratio legis, repose sur des circonstan-

ces de fait modifiées ou répond à l'évolution des conceptions juridiques; sinon, la pratique en cours doit être maintenue. Un changement doit par conséquent reposer sur des motifs sérieux et objectifs qui, dans l'intérêt de la sécurité du droit, doivent être d'autant plus importants que la pratique considérée comme erronée, ou désormais inadaptée aux circonstances, est ancienne (ATF 139 V 307 consid. 6.1; 138 III 270 consid. 2.2.2; 138 III 359 consid. 6.1).

5.4. Les arguments des intimés n'apportent aucun élément propre à faire apparaître la jurisprudence du Tribunal fédéral comme erronée ou désormais inadaptée aux circonstances.

En premier lieu, l'argumentation présentée repose sur des considérations personnelles sur l'interprétation des conventions ou la nature des clauses d'échanges de renseignements. Les intimés n'expliquent ainsi pas pourquoi il faudrait remettre en cause la jurisprudence selon laquelle les clauses d'échange de renseignements ont une nature procédurale et ils n'apportent aucune explication convaincante et étayée qui s'oppose à leur application immédiate. En particulier, l'idée que ce principe serait lié au fait que les nouvelles règles procédurales sont plus favorables aux justiciables ne repose sur aucun fondement.

Les intimés n'expliquent pas non plus en quoi le Tribunal fédéral aurait adopté depuis 2002 une interprétation erronée de l'art. 29 CDI CH-US en retenant que cette disposition a seulement vocation à s'appliquer aux dispositions "matérielles" de la Convention. La doctrine ne semble du reste pas avoir critiqué cette approche.

S'agissant par ailleurs de l'art. 28 CV invoqué par les intimés, le Tribunal fédéral a déjà jugé, dans une affaire qui concernait aussi une demande d'assistance administrative américaine fondée sur l'ancien art. 26 CDI CH-US, que l'application immédiate des clauses d'échanges de renseignements ne violait pas le principe de non-rétroactivité prévu à l'art. 28 CV (arrêt 2A.551/2001 du 12 avril 2002 consid. 2a). Les intimés n'expliquent pas de manière convaincante en quoi les considérants de cet arrêt seraient erronés et requerraient un changement de jurisprudence de la part du Tribunal fédéral. Il y a sur ce point lieu de rappeler qu'il n'y a pas d'application rétroactive dans le fait de demander des renseignements, sur la base d'une clause d'échange de renseignements en vigueur d'une CDI au moment de la demande, même si les renseignements portent sur des périodes antérieures à l'entrée en vigueur de ladite clause. Si les parties à un traité veulent exclure qu'une demande puisse porter sur des périodes fiscales antérieures, elles doivent alors le mentionner expressément dans la CDI. C'est du reste ce que prévoient la plupart des clauses d'échange de renseignements figurant dans des CDI conclues par la Suisse et qui sont calquées sur

l'art. 26 du Modèle de Convention OCDE sur le revenu et la fortune (cf. ATF 143 II 628 consid. 4.3). Dans le contexte de l'échange de renseignements fondé sur le nouvel art. 26 CDI CH-US, également calqué sur l'art. 26 du Modèle de Convention OCDE, l'art. 5 ch. 2 let. b let. i) et ii) du Protocole du 29 septembre 2009 (cf. supra consid. 3.1), il est prévu désormais les périodes à partir desquelles des renseignements peuvent être demandés. Or, de telles clauses n'auraient pas de sens si l'interdiction de la rétroactivité excluait de toute manière qu'une disposition d'échange de renseignements puisse porter sur des périodes fiscales antérieures à son entrée en vigueur.

Les intimés ne peuvent en outre rien tirer de la Convention OCDE concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale de 1988 qu'ils invoquent, dès lors que la demande d'assistance administrative américaine en cause en l'espèce n'a pas son fondement dans ce traité, mais dans la CDI CH-US.

5.5. Il apparaît ainsi qu'il n'y a pas de motif de remettre en cause la jurisprudence du Tribunal fédéral, selon laquelle l'assistance administrative fondée sur l'ancien art. 26 CDI CH-US peut porter sur des renseignements relatifs à des périodes antérieures à l'entrée en vigueur de la Convention. Il en découle que c'est à tort que le Tribunal administratif fédéral a exclu de l'échange les renseignements relatifs à la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997 en application de l'art. 29 par. 2 CDI CH-US.

6.

Comme le Tribunal administratif fédéral a d'emblée exclu que ces renseignements puissent être communiqués à l'IRS, il n'a pas examiné s'ils remplissaient les conditions prévues à l'ancien art. 26 CDI CH-US.

6.1. Dès lors que le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale n'impose pas de double degré de juridiction, le Tribunal fédéral peut statuer lui-même sur des points non traités par l'instance précédente. Ce mode de procéder s'impose en tous les cas lorsque les faits constatés dans l'arrêt attaqué sont suffisants pour

que les questions non encore traitées puissent être examinées, étant rappelé que cette solution se justifie aussi au regard du principe de célérité qui prévaut en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. arrêt 2C 232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 5.1 et les références citées). En l'occurrence, les faits constatés dans l'arrêt attaqué sont suffisants pour que le Tribunal fédéral puisse statuer sur le point de savoir si les renseignements requis pour l'année 2017 remplissent les conditions prévues à l'ancien art. 26 CDI CH-US. Il n'est donc pas nécessaire de renvoyer la cause à l'instance précédente pour qu'elle examine cette question.

6.2. Selon l'ancien art. 26 CDI 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.

6.2.1. De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral retient qu'une demande d'assistance reposant sur l'ancien art. 26 CDI CH-US est fondée lorsqu'elle repose sur une présomption raisonnable de commission d'une fraude fiscale ou d'un délit semblable (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.1; 139 II 404 consid. 9.5; 139 II 451 consid. 2.2.1). En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a en substance constaté que, dans sa demande d'assistance administrative, l'IRS a fait valoir que E. _____, contribuable américain, serait le propriétaire effectif de A. _____ Ltd., de B. _____ Ltd., de C. _____ Ltd. et de D. _____ Ltd., au travers d'hommes de paille ou en recourant à des trusts, et qu'il en aurait transféré certains revenus sur des comptes ouverts auprès de I. _____ AG sans les déclarer aux Etats-Unis. L'intéressé aurait en outre fait de fausses déclarations concernant une procédure pénale dans laquelle il était prévenu en Italie, et il était plausible qu'il ait fait envoyer des documents à Hong Kong pour qu'ils soient détruits et que l'IRS ne puisse les identifier (cf. arrêt attaqué consid. 7.1). Dans ces circonstances, le Tribunal administratif fédéral en a conclu à bon droit qu'on se trouvait en présence d'une présomption raisonnable de commission d'une fraude fiscale ou d'un délit semblable au sens de l'art. 26 par. 1 CDI CH-US, ce qui du reste n'est pas contesté par les intimés.

6.2.2. Une fois l'existence d'une présomption raisonnable de fraude fiscale ou d'un délit semblable reconnue, il faut déterminer concrètement l'ampleur de la documentation à transmettre. Sur ce point, le critère figurant à l'ancien art. 26 par. 1 CDI CH-US est celui de la nécessité: sont ainsi transmissibles les renseignements "nécessaires" pour prévenir les fraudes et délits semblables. Selon la jurisprudence rendue en application de l'ancien art. 26 CDI 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. Le critère de la nécessité est ainsi lié au principe de la proportionnalité. L'autorité requise doit 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 (ATF 144 II 29 consid. 4.2.1; 139 II 451 consid. 2.3.3; arrêts 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1), étant rappelé que, sur le fond, la condition de la "nécessité" de l'ancien art. 26 CDI CH-US correspond à celle de pertinence

vraisemblable qui figure dans les clauses d'échange de renseignements calquées sur l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2; sur la notion de pertinence vraisemblable, cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.1).

En l'occurrence, l'IRS soupçonne E. _____ d'être le réel propriétaire de A. _____ Ltd., de B. _____ Ltd., de C. _____ Ltd. et de D. _____ Ltd. et d'avoir disposé par ce biais de revenus plus élevés que ceux qu'il a déclarés pour la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2013. Les renseignements requis par l'IRS pour l'année 1997 et, en particulier, ceux portant sur des comptes bancaires ouverts auprès de H. _____ SA et de la banque I. _____ AG au nom de C. _____ Ltd., de A. _____ Ltd., de B. _____ Ltd., de D. _____ Ltd. et de E. _____ sont de nature, à l'instar de ceux requis pour la période allant du 1er janvier 1998 au 31 décembre 2013, à contribuer à confirmer ou à infirmer les soupçons de l'IRS à ce sujet. Ils remplissent donc la condition de la nécessité au sens de l'ancien art. 26 CDI CH-US. Les intimés ne le contestent pas réellement devant le Tribunal fédéral, puisqu'ils se limitent à affirmer que ces renseignements seraient trop anciens pour remplir la condition de la "pertinence vraisemblable".

6.3. Il s'ensuit que les renseignements requis pour la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997

doivent être communiqués à l'IRS en tant que renseignements nécessaires au sens de l'ancien art. 26 CDI CH-US.

7.

Ce qui précède conduit à l'admission du recours. L'arrêt attaqué est partiellement annulé en tant qu'il refuse la transmission à l'IRS des renseignements requis pour la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997, l'assistance administrative devant aussi être accordée pour cette période, comme prévu dans la décision finale de l'Administration fédérale du 28 novembre 2018. L'arrêt attaqué est confirmé pour le surplus.

Les frais judiciaires sont mis à la charge des intimés, qui succombent, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

La Cour de céans ne fera pas usage de la possibilité offerte par les art. 67 et 68 al. 5 LTF et renverra la cause au Tribunal administratif fédéral afin qu'il fixe à nouveau les frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant lui.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis.

2.

L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 8 octobre 2020 est annulé en tant qu'il refuse la transmission à l'IRS des renseignements requis pour la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1997, l'assistance administrative devant aussi être accordée pour cette période. L'arrêt est confirmé pour le surplus.

3.

La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour qu'il statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des intimés, solidairement entre eux.

5.

Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fédérale des contributions, aux mandataires des intimés et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 15 juin 2021

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

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens