Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 10.04.2017 (2C_323/2017)

Cour I
A-4572/2015

Arrêt du 9 mars 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

1. **X._____,**
2. **A._____ Inc.,**
les deux représentés par …
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

assistance administrative (CDI-US).

Vu

la demande d'assistance administrative internationale déposée le … 2015 par l'Internal Revenue Service (ci-après : IRS) des Etats-Unis au sujet du compte de la banque B._____ (ci-après : la Banque) identifié par le code … et du contribuable américain, dont l'IRS ignore l'identité, qui disposait d'un droit de signature sur ce compte pendant la période s'étendant du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2010,

les documents produits par la Banque le 31 mars 2015, dont il ressort en particulier que le code … correspond au compte n° 1, que le contribuable américain lié à ce compte est le sieur X._____ (ci-après : le recourant 1) et que le compte est détenu par la société panaméenne A._____ Inc. (ci-après : la recourante 2),

la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) du 23 juin 2015, par laquelle celle-ci donne suite à la demande d'assistance,

la requête adressée à l'AFC le 30 juin 2015 par les recourants, par laquelle ceux-ci demandent à celle-là de bien vouloir reconsidérer sa décision sur la base de nouveaux documents qu'ils produisent,

la décision du 10 juillet 2015 par laquelle l'AFC a rejetté la requête,

le recours déposé contre ces deux décisions le 23 juillet 2015, par lequel les recourants concluent en substance à l'annulation des décisions attaquées,

la réponse de l'AFC du 28 août 2015, par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours,

les déterminations des recourants du 29 septembre 2015, par lesquelles ceux-ci confirment leurs conclusions,

et considérant

1. ***(Recevabilité et procédure)***
que l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1), entrée en vigueur le 1er février 2013,

que la demande d'entraide litigieuse, datée du … 2015, entre dans le champ d'application de cette loi,

que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. art. 32 s. de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF ; RS 173.32]),

que la présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (cf. art. 19 al. 5 LAAF),

que le recours répond manifestement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]),

que les recourants jouissent sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 14 al. 1 et 2, 19 al. 2 LAAF ; art. 48 PA),

qu'il y a lieu d'entrer en matière,

que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49, 62 al. 4 PA),

2. ***(Relation entre les deux décisions finales attaquées)***
que, formellement, l'AFC a adressé deux décisions différentes aux recourants, une à chacun d'eux,

que, en effet, lorsqu'il y a plusieurs parties à une procédure d'assistance, l'AFC a pour habitude d'adapter le texte de chaque décision à son destinataire,

que, dans ce genre de cas, il n'existe matériellement qu'une seule décision, dont les expéditions diffèrent en partie l'une de l'autre (cf. arrêt du TAF A-7249/2014 du 20 mars 2015 consid. 2, non remis en cause sur ce point par ATF 142 II 218 ; cf. également arrêt du TAF A-7122/2014 du 23 mars 2015 consid. 2),

que les recourants n'ont déposé qu'un recours contre les deux décisions qui leur avaient été adressées,

que, celles-ci ne représentant en réalité que les deux faces d'une seule et même décision, il n'est pas nécessaire de se demander dans quelle mesure plusieurs décisions peuvent être attaquées dans un unique recours,

que, de plus, seule une procédure a été ouverte devant le Tribunal administratif fédéral,

qu'il n'y a donc pas de question à se poser au sujet d'une éventuelle jonction de causes,

que la situation ne nécessite dès lors pas de plus ample analyse sous cet angle,

3. ***(Recours contre la décision de non-reconsidération)***
que, après que l'AFC a rendu la (double) décision finale dont il vient d'être question, les recourants ont encore fait valoir devant elle des éléments de preuve nouveaux et demandé que la situation fasse l'objet d'un réexamen,

que cette demande a été jugée irrecevable par décision de l'AFC du 10 juillet 2015,

que, dans le même recours, les recourants ont attaqué la décision finale (rendue formellement sous forme de deux décisions différentes) de l'AFC et la décision déclarant irrecevable la demande de reconsidération,

qu'ils demandent également une jonction des causes sur ce point,

que les documents nouveaux et offres de preuves qu'ils faisaient valoir dans leur demande de reconsidération devront de toute façon être pris en compte dans le cadre de l'examen du recours déposé contre la décision finale,

que, en effet, en vertu de son plein pouvoir de cognition, le Tribunal peut et doit tenir compte de tous les faits utiles à sa décision (art. 49 let. b LTAF ; cf. consid. 1 ci-dessus),

que, autrement dit, l'examen du recours contre la décision finale doit tenir compte des documents et offres de preuves nouveaux des recourants produits devant l'AFC à l'appui de leur demande de reconsidération,

qu'ainsi, l'examen du recours contre la décision finale se confondra avec l'examen du recours contre le refus de l'AFC de reconsidérer cette décision,

que les deux litiges peuvent donc être traités dans une même procédure,

que, les recourants n'ayant déposé qu'un seul recours contre les deux décisions et seule une procédure ayant été ouverte devant le Tribunal administratif fédéral, il n'y a pas lieu de procéder formellement à une jonction de causes,

4. ***(Droit d'être entendu des recourants)***

4.1.

que l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues,

que, pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF,

que les règles générales de la procédure administrative, applicables par renvoi de l'art. 5 al. 1 PA, offrent la même garantie (art. 26 ss, art. 29 ss PA),

que ces garanties ont en particulier pour effet que les parties ont le droit de consulter le dossier (cf. art. 15 al. 1 LAAF; art. 26 PA),

que le droit d'être entendu est de nature formelle (cf., par exemple, en matière d'assistance administrative, arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.1),

que sa violation suffit ainsi, selon les circonstances, à entraîner l'annulation de la décision attaquée et le renvoi de celle-ci à l'autorité inférieure (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.1),

que ce grief doit dès lors être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1),

qu'une violation du droit d'être entendu intervenue en première instance peut être réparée devant l'autorité de recours pour autant que le pouvoir de cognition de celle-ci soit le même que celui de l'autorité inférieure et qu'il n'en résulte pas de préjudice pour le recourant (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, 133 I 201 consid. 2.2, 115 V 297 consid. 2h ; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.4),

4.2.

que les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendus,

que cette violation découlerait du fait que l'AFC leur a, dans un premier temps, imparti un délai de dix jours pour prendre position, mais en ne leur transmettant que tardivement le mot de passe qui devait leur permettre d'accéder aux pièces du dossier (fournies sur support électronique),

que, en raison de ce contretemps, l'AFC leur a accordé une prolongation de délai de trois jours,

que, sur demande de ceux-ci, l'AFC a fixé un nouveau délai non prolongeable de dix jours,

que, en résumé, les recourants ont obtenu le mot de passe leur permettant d'avoir accès l'entier du dossier 24 avril 2015,

qu'ils ont déposé leur prise de position le 18 mai 2015,

qu'ils ainsi disposé de plus de trois semaines pour exercer leur droit d'être entendus,

que, toutefois, les recourants n'ont pas eu le temps de produire l'intégralité des documents qu'ils souhaitaient produire dans ce délai,

qu'un dernier courrier de leur part s'est ainsi croisé avec la décision finale de l'AFC,

que les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir fixé des délais inutilement courts,

que, toutefois, il apparaît que ceux-ci ont obtenu en définitive un délai largement plus long que les dix jours fixés initialement,

que les recourants ont eu l'occasion de présenter leurs arguments devant l'autorité inférieure,

qu'ils l'ont également fait dans leur demande de reconsidération,

que l'autorité inférieure a également statué sur cette demande, en refusant d'entrer en matière au vu des documents produits,

qu'elle a ainsi examiné ces documents,

que, même si l’examen n’a pas eu lieu avant que la décision finale soit rendue, au moins l’autorité inférieure a-t-elle eu l’occasion de prendre connaissance de tous les éléments soulevés par les recourants,

qu’une violation du droit d'être entendu peut, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, être guérie devant l'instance de recours, à condition que celle-ci dispose du même pouvoir de cognition que l'autorité précédente (cf. consid. 2.1 ci-dessus),

que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. consid. 1 ci-dessus),

qu’en l'occurrence, les recourants ont pu s'exprimer à nouveau dans leur recours,

que la violation du droit d'être entendu dont ils se plaignent doit être considérée comme guérie, si tant est qu’elle ait existé,

qu'il n'y a par conséquent pas lieu d'annuler la décision attaquée ni de renvoyer la cause à l'autorité inférieure de ce fait,

qu’il n’y a pas lieu non plus, vu les circonstances, de se demander s’il est admissible qu’une autorité impartisse un délai tout en déclarant que celui-ci ne sera en aucun cas prolongé,

qu’ici, les recourants ont en définitive eu l’occasion de faire valoir tous leurs arguments, que ce soit devant l’autorité inférieure ou devant le Tribunal administratif fédéral,

que l’essence du droit d’être entendu est pleinement respectée,

5. ***(Constatation inexacte des faits)***
que les recourants se plaignent que l’AFC aurait commis certaines erreurs dans l’établissement des faits,

que, en particulier, ils lui reprochent d’avoir mal analysé la nature de certains paiements effectués depuis le compte litigieux,

qu’elle en aurait tiré de fausses conclusions au sujet des destinataires de ces paiements,

que, toutefois, ces erreurs n’ont aucune incidence sur le raisonnement juridique qui va suivre,

que, en particulier, les recourants ne contestent pas que les paiements en question n'ont pas été effectués dans l'intérêt de la société qui détenait le compte, soit la recourante 2,

qu'il s'agissait à l'inverse de paiements effectués dans l'intérêt du recourant 1 ou, si l'on en croit les explications fournies dans le recours, dans l'intérêt de la mère de celui-ci,

que ces explications sont néanmoins difficiles à croire (cf. consid. 14 ci-dessous)

que, dans tous les cas, les recourants ne prétendent pas et encore moins ne démontrent qu'il s'agirait de paiements effectués dans l'intérêt de la société détentrice du compte, soit de la recourante 2,

que c'est pourtant cet élément qui est déterminant pour savoir s'il existe un soupçon fondé quant à l'existence d'un cas de fraude ou d'un délit semblable, ainsi que cela sera exposé plus loin (cf. consid. 9 ci-dessous),

que, pour le reste, il est sans intérêt de déterminer qui exactement a bénéficié des paiements effectués depuis le compte de la recourante 2,

6. ***(Droit applicable en matière d'assistance administrative avec les Etats-Unis)***

que l'assistance administrative en matière fiscale avec les Etats-Unis est régie par 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 (ci-après : CDI-US ; RS 0.672.933.61),

que cette convention est entrée en vigueur le 19 décembre 1997,

qu'elle s'applique aux périodes fiscales ayant débuté le 1er janvier 1998 ou postérieurement (cf. art. 29 ch. 2 let. a CDI-US),

qu'ici, les années en cause étant les années 2008 à 2010, la CDI-US est applicable,

que la CDI-US est assortie d'un Protocole adopté simultanément (ci-après : le Protocole 96 ; également publié au RS 0.672.933.61), dont les dispositions font partie intégrante de la convention et dont le chiffre 10 précise le sens de l'art. 26 CDI-US,

que la CDI-US est de même accompagnée par un Protocole d'accord (ci-après : le Protocole d'accord ; également publié au RS 0.672.933.61) qui contient, en son chiffre 8, d'autres précisions sur le sens de l'art. 26 CDI-US,

que, en revanche, le Protocole du 23 septembre 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis modifiant la CDI-US (cf. FF 2010 229) n'est pas encore entré en vigueur et ne s'applique donc pas pour l'instant,

7. ***(Principes de l'assistance administrative avec les Etats-Unis)***
que, selon l'art. 26 ch. 1 CDI-US, la Suisse et les Etats-Unis s'engagent à échanger les renseignements qui sont nécessaires soit pour appliquer les dispositions de la convention, soit pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par celle-ci,

que, le droit américain ne connaissant pas la distinction entre soustraction fiscale et fraude fiscale, la notion de fraude applicable dans le cadre de la CDI-US est définie au chiffre 10 du Protocole 96 sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral valant pour l'entraide judiciaire en matière pénale (arrêts du TF 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 1, 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.1, 2A.352/2005 du 6 janvier 2006 consid. 1, 2A.233/2003 du 22 décembre 2003 consid. 3.2; arrêts du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 4.1, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 3.1.1, A-5529/2008 du 26 janvier 2009 consid. 3),

que la CDI-US s'applique aux impôts sur le revenu, par quoi il faut entendre, en particulier, l'impôt fédéral américain sur le revenu (art. 2 ch. 2 let. b CDI-US) et la « backup withholding tax », un impôt de garantie, prélevé sur les dividendes, les intérêts et les revenus tirés de divers actes de vente ou de remboursement (cf. arrêt du TAF A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.1.2 et 7.5.1.4),

que la demande d'assistance doit respecter le principe de subsidiarité (art. 6 al. 2 let. g LAAF),

qu'elle ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ; cf. art. 7 let. a LAAF),

que, conformément aux principes du droit international, la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi (cf. art. 7 let. c LAAF),

que les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis (art. 26 par. 3 CDI-US),

que, à la forme, la demande d'assistance doit remplir les conditions définies à l'art. 6 LAAF, la CDI-US ne fixant pas elle-même les conditions de forme applicables (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-5506/2015 du 31 octobre 2016 consid. 5.2 s. [attaqué devant le TF]),

que, lorsqu'il est donné suite à une demande d'assistance, la transmission de renseignements au sujet de personnes qui ne sont pas concernées par cette demande est exclue, en principe du moins (cf. art. 4 al. 3 LAAF),

8. ***(Précisions sur la notion de fraude et délits semblables)***
que, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.4), la notion de fraudes et délits semblables (cf. consid. 7 ci-dessus) englobe les agissements qui, soit, sont constitutifs d'une fraude fiscale selon l'art. 186 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), soit, comprennent un élément astucieux au sens de l'art. 14 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0),

que, selon le système dit de l'intermédiaire qualifié (qualified intermediary), les banques se sont engagées à transmettre à l'IRS diverses informations au sujet de personnes assujetties aux impôts américains, ou, à défaut, à retenir un impôt à la source sur les gains en capitaux réalisés par ces personnes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 7.5, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2),

que l'IRS et les banques se trouvent ainsi dans un rapport de confiance particulier, qui permet aux banques de déterminer dans un cas particulier si l'impôt est dû ou non,

que, selon les circonstances, il est donc possible que le client de la banque, soit avec l'aide de celle-ci, soit en l'utilisant comme auteur médiat (cf. arrêt du TAF A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.7), abuse de la confiance de l'IRS à l'égard de cette dernière et en profite pour échapper à ses obligations,

que, de jurisprudence constante, le Tribunal administratif fédéral a considéré que les agissements de ce type entraient dans le champ d'application

de la notion de fraudes et délits semblables (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.3.3, A-6475/2012 du 2 mai 2013, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 6.2),

9. ***(Eléments permettant de soupçonner l'existence d'un cas de fraude ou d'un délit semblable)***
que l'octroi de l'assistance ne dépend pas de l'existence même d'un cas de fraude ou d'un délit semblable mais seulement de la présence de soupçons fondés permettant de penser qu'une telle infraction a eu lieu (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.2),

que l'existence de soupçons fondés au sujet d'un cas de "fraudes et délits semblables" doit être admise lorsqu'un nombre suffisants d'indices indiquent que l'état de fait incriminé s'est peut-être produit,

qu'il n'appartient pas aux autorités suisses de décider de manière définitive si des agissements répréhensibles ont eu lieu,

que l'AFC et, en tant qu'autorité de recours, le Tribunal administratif fédéral, doivent uniquement se demander si les soupçons atteignent le degré d'intensité requis et si l'état de fait retenu par l'autorité requérante n'apparaît pas manifestement comme faux, lacunaire ou contradictoire (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.2, 129 II 484 consid. 4.1, 128 II 407 consid. 5.2.1, 127 II 142 consid. 5a; ATAF 2010/26 consid. 5.1),

que de tels soupçons sont fondés lorsque (1) une société dispose d'un compte dans une banque en Suisse, (2) que cette banque bénéficie du statut de qualified intermediary, (3) que l'ayant droit économique du compte selon le Formulaire A est un contribuable américain, (4) que ce contribuable n'a pas « joué le jeu de la société » parce qu'il a agi sur le compte comme si la société n'existait pas, (5) que le compte (de dépôt) contient des titres américains, (6) que la banque n'a, volontairement ou non, pas rempli ses obligations d'intermédiaire qualifié, ce qui peut en particulier ressortir du fait qu'un formulaire américain W-8BEN a été établi au nom de la société et non de l'ayant droit et qu'aucun formulaire W-9 ni 1066 (qui servent à déclarer l'impôt) ne se trouve dans la documentation liée au compte (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.6, 9.8, 9.9.1, 9.10),

que, lorsque la présence de ces éléments est établie, il revient à la personne concernée d'écarter les soupçons pesant sur elle de manière claire et définitive, si elle veut empêcher la transmission d'information la concernant à l'Etat requérant (cf. ATF 139 II 451 consid. 2.3.3),

que la preuve que les soupçons sont infondés (preuve libératoire) doit être rapportée sur-le-champ, sans conteste et par titre (cf. ATF 139 II 451 consid. 2.3.3),

10. ***(Programme américain de régularisation des banques suisses)***
que le Département de Justice américain a mis en place un programme de régularisation en faveur des banques suisses qui avaient accueilli des fonds non déclarés de contribuables américains (cf. arrêts du TAF A-5506/2015 du 31 octobre 2016 [contesté devant le TF] let. A, A-4695/2015 du 2 mars 2016 let. B),

que, dans le cadre de ce programme, les banques doivent transmettre aux autorités américaines des données anonymes qui leur permettent d'identifier les avoirs non déclarés et de déposer des demandes d'assistance administrative afin d'obtenir des informations sur le contribuable concerné,

que le Conseil fédéral et le Parlement ont soutenu la mise en place de ce programme (cf. arrêt du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.4.1 ; BO 2013 N 1109 ; cf. le communiqué de presse du Département fédéral des Finances du 30 août 2013: https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-50049.html),

que le Tribunal administratif fédéral a déjà jugé plusieurs fois que les demandes d'assistance qui se basaient sur des informations transmises par des banques suisses dans le cadre de ce programme étaient recevables (cf. arrêts A-5506/2015 du 31 octobre 2016 consid. 5.6 [attaqué devant le TF], A-4632/2015 du 23 mars 2016 consid. 3, A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.2 ss),

que, en particulier, même si la banque concernée avait livré plus d'informations que ce qui avait été envisagé au départ par le Conseil fédéral (parce qu'elles avaient donné des renseignements sur les comptes non déclarés de manière individuelle en les identifiant grâce à un numéro de code), cela n'avait pas pour effet que la demande violât le principe de la bonne foi internationale au sens de l'art. 7 let. c LAAF (cf. arrêt du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.4.2 s.),

que, dès lors que le Conseil fédéral, s'appuyant sur une résolution du Parlement, s'était engagé vis-à-vis des autorités américaines à favoriser la participation des banques à ce programme, lesdites autorités américaines pouvaient de bonne foi considérer que les informations qui leur étaient

transmises dans ce cadre l'étaient de façon conforme au droit suisse (cf. arrêt du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.7.2.1),

que l'important était que, sur la base des informations reçues, les Etats-Unis n'eussent pas encore le nom du contribuable concerné, ce qui les obligeait à passer par une procédure d'assistance internationale (cf. arrêt du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.6.3, 6.7),

que l'essence du système d'assistance était ainsi sauvegardée,

11. ***(Cas d'espèce – remarques introductives)***
que, en l'espèce, les autorités américaines soupçonnent le détenteur du compte litigieux d'avoir commis une fraude ou un délit semblable dans le but de se soustraire aux impôts américains durant les années 2008 à 2010,

que l'on examinera ci-après d'abord la forme de la demande avant de regarder si elle remplit les conditions de fond pour que l'assistance de la Suisse puisse être accordée,

12. ***(Forme de la demande)***
que, dans sa demande, l'IRS expose que la Banque participerait au Programme de régularisation, qu'elle aurait obtenu l'autorisation du Conseil fédéral à cette fin, qu'elle aurait en outre agi en violation du Qualified Intermediary Withholding Agreement, selon lequel il lui appartenait, le cas échéant, d'annoncer et de retenir l'impôt de garantie sur les revenus de contribuables américains,

que l'IRS expose ensuite que le compte correspondant au numéro de code … aurait les caractéristiques suivantes :

– le compte a été ouvert le … 2003 et clôturé le … 2010,
– le détenteur du compte était une société de domicile de droit panaméen,
– il se trouvait des valeurs américaines dans le portefeuille du compte,
– la valeur maximum des avoirs avait atteint USD …,
– la documentation liée au compte contient un formulaire A indiquant comme ayant droit économique un citoyen américain,
– la documentation liée au compte contient un formulaire W-8BEN qui indique comme détenteur du compte une société étrangère aux Etats-Unis,
– aucun formulaire W-9 n'a été adressé à la Banque et celle-ci n'a pas établi de formulaire 1099,

– l'ayant droit économique avait droit de signature sur le compte et jouissait d'une procuration de la société en sa faveur,
– au mois de … 2003, un transfert de USD … a eu lieu sur un compte de l'ayant droit économique,
– en … 2003, un transfert de USD … a eu lieu sur un compte de l'ayant droit économique,
– en … 2005, un transfert de USD … a eu lieu sur un compte de l'ayant droit économique,
– à la clôture du compte, le solde des avoirs a été transféré sur le compte d'une autre société auprès d'une banque suisse,

que, sur la base de ces éléments, l'IRS soupçonne l'ayant droit économique du compte d'avoir utilisé de manière frauduleuse une société de domicile et établi, dans le cadre d'une construction mensongère et dans le but de tromper les autorités fiscales américaines, des documents faussant de manière astucieuse l'identité du titulaire du compte,

que, autrement dit, l'ayant droit économique du compte est soupçonné de s'être rendu coupable de fraude ou d'un délit semblable,

que l'IRS indique les dispositions légales de droit américain qui se trouveraient potentiellement violée par le comportement de l'ayant droit économique du compte,

que les soupçons de l'IRS seraient fondés sur les informations fournies par la Banque au sujet du compte dans le cadre du programme de régularisation, sur d'autres informations obtenues grâce à ce programme (i.e. le fait que la Banque se soit dénoncée) et sur des données publiques concernant la Banque,

que l'IRS précise qu'elle réclame les documents bancaires suivants, pour la période du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2010 :

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;

2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the Bank;

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 such information would be unduly burdensome to the Bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding $ 1,000 are required) ;

4. Correspondence and communications regarding the account;

5. Internal management information system data related to the account;

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

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

que l'IRS déclare que la demande d'assistance est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'à la pratique administrative des Etats-Unis d'Amérique, de sorte que, si les renseignements demandés relevaient de sa compétence, l'IRS pourrait les obtenir en vertu du droit américain et de sa pratique administrative,

que l'IRS déclare encore avoir épuisé les sources d'information habituelles prévues par la procédure fiscale américaine,

que, ainsi, la demande permet l'identification de la personne concernée au moyen d'un numéro de compte, même si celui-ci a été codé par la Banque (cf. art. 6 al. 2 let. a LAAF), qu'elle indique les renseignements recherchés (cf. art. 6 al. 2 let. b LAAF), le but dans lequel ceux-ci sont demandés (cf. art. 6 al. 2 let. c LAAF), les raisons qui donnent à penser que ces renseignements se trouvent en Suisse (cf. art. 6 al. 2 let. d LAAF) et le nom de la société qui les détient (cf. art. 6 al. 2 let. e LAAF), de même qu'il y est déclaré que la demande est conforme aux dispositions législatives et à la pratique de l'Etat requérant (cf. art. 6 al. 2 let. f LAAF), et que les renseignements demandés ne peuvent pas être obtenus directement aux USA (cf. art. 6 al. 2 let. g LAAF),

que la demande remplit toutes les conditions de forme de l'art. 6 LAAF (cf. consid. 7 ci-dessus),

que ce point ne paraît pas contesté,

13. ***(Soupçons relatifs à l'existence d'un cas de fraude)***

que les indices décrits par les autorités américaines dans le cas présent correspondent à ceux qui ont déjà été considérés de nombreuses fois

comme susceptibles de se rapporter à un cas de fraude (cf. consid. 8 s. ci-dessus),

que le fait qu'une société non américaine détienne un compte dont l'ayant droit économique indiqué dans la documentation bancaire est un contribuable américain, en relation avec l'existence du système de qualified intermediary, permet d'envisager que des montants d'impôt aient échappé au fisc américain grâce à un stratagème qui peut être qualifié de délit fiscal au sens du droit suisse, pour autant que l'ayant droit économique n'ait pas joué le jeu de la société et que les formulaires contenus dans la documentation bancaire ne montrent pas que les revenus perçus sur le compte ont été soumis aux impôts américains,

que telle est exactement la situation que décrivent ici les autorités américaines,

que le compte litigieux est détenu par une société panaméenne, la recourante 2,

que l'ayant droit économique du compte tel que mentionné dans la documentation bancaire est un contribuable américain,

que la Banque était engagée dans le système du qualified intermediary,

qu'il ne se trouve pas dans la documentation bancaire de formulaire démontrant que les revenus perçus ont été taxés selon l'impôt sur le revenu ou l'impôt de garantie américains,

que, bien plutôt, on y trouve un formulaire W-8BEN sur lequel apparaît le nom de la recourante 2, qui n'est pas assujettie aux impôts américains, en tant que détenteur du compte,

que plusieurs versements ont été effectué directement depuis le compte sans que ceux-ci se rapportent à l'activité de la société,

que, dans ces circonstances, il n'y a pas de raison de s'écarter de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif fédéral selon laquelle le cumul de ces éléments créent un soupçon fondé quant à l'existence d'un cas de fraude (cf. consid. 9 ci-dessus),

14. ***(Preuve libératoire)***
que, lorsqu'un soupçon de fraude pèse sur une personne visée par une procédure d'assistance administrative, celle-ci peut empêcher la transmission d'informations à son sujet à condition d'apporter par titre la preuve immédiate de sa libération (cf. consid. 9 ci-dessus),

que, ici, le recourant expose que le véritable ayant droit économique du compte litigieux serait en réalité sa mère, qui n'a pas de lien avec la Etats-Unis,

qu'il aurait agi uniquement sur la base d'un pouvoir de représentation qui lui avait été conféré,

qu'il n'aurait cependant jamais révélé ce lien à l'extérieur, sauf au gestionnaire du compte,

qu'il produit une attestation de celui-ci confirmant ses dires,

qu'il produit également un document manuscrit censé être une procuration de sa mère,

que ce document ne prouve rien du tout, étant donné qu'il ne fait aucune référence au compte litigieux ni au nom du recourant 1 et qu'on ne voit pas en quoi il justifierait que ce même recourant ait ouvert un compte en faveur de sa mère en se déclarant faussement comme l'ayant droit économique des avoirs,

que ce document ne ressemble d'ailleurs nullement à une procuration,

qu'il paraît douteux que le recourant 1 ait obtenu la gestion des avoirs de sa mère, dont le montant atteignait plus d'un million de francs, sur la base d'un papier manuscrit sans en-tête indiquant simplement :

> Mon cher fils,
>
> Je te remercie de bien vouloir gérer les fonds à ma place ; tu sais bien que mes connaissances sont plus que limitées en ce domaine, mais tu pourras toujours demander de l'aide à … en cas de besoin.
>
> (Suivent quelques indications sur ce qui serait censé correspondre aux dernières volontés de la mère du recourant)

que le Tribunal s'interroge même sur l'authenticité de ce document,

que, cependant, celui-ci ne prouvant rien du tout, il n'est pas nécessaire de rechercher plus loin quelle est sa valeur,

que, s'agissant de l'attestation du gestionnaire du compte, celle-ci est dans tous les cas sujette à caution dès lors que le gestionnaire en question est lui-même, potentiellement, impliqué dans le cas de fraude dont les autorités américaines soupçonnent l'existence,

qu'il est de notoriété publique que les noms des agents des banques suisses ayant participé à la mise en place de structures telles que celle qui est en cause ici intéressent les autorités américaines,

que les déclarations de ces agents doivent donc être entendues avec circonspection,

que, de plus, la déclaration en question ne fait référence à aucun numéro de compte précis et n'indique pas dans quelle proportion les avoirs en question auraient été détenus par le recourant à titre de représentant de sa mère,

que le gestionnaire n'explique pas non plus d'où il tirerait ses connaissances au sujet de la relation de représentation existant entre le recourant 1 et la mère de celui-ci,

que la déclaration en question ne prouve donc rien,

que les explications des recourants sont en totale contradiction avec la documentation bancaire,

qu'on peut lire dans celle-ci (pièce 05 de l'AFC, p. 66) :

> 1. Client's history, family situation, reputation :
>
> […]

que, dans le même document, il se trouve les indications suivantes au sujet de l'origine de la fortune du recourant 1 (pièce 05 de l'AFC, p. 66) :

> How wealth was made : [coché] own business
>
> Par son activité commerciale (précitée) et opérations immobilières.
>
> Actuellement, et depuis son installation aux Etats-Unis, investisseur dans opérations mobilières (actions dans le secteur du textile) et immobilières

> (USA). Poursuit son activité dans le textile, en procédant à l'achat de marchandise de prêt-à-porter (Hong Kong) pour commercialisation en nom propre aux USA.

que ces indications remettent lourdement en cause les affirmations du recourant 1 au sujet du véritable ayant droit économique du compte litigieux,

que, certes, les avoirs en cause semblent avoir été transférés depuis lors sur un compte dont l'ayant droit économique déclaré se trouve être la mère du recourant 1,

que, toutefois, ce simple fait ne démontre rien, les recourants ayant déjà eu, si l'on en croit leur propre version, déclaré faussement le nom de l'ayant droit économique du compte,

que, faut-il rappeler, il n'appartient pas aux autorités suisses de décider si les soupçons du fisc américain sont justifiés ou non (cf. consid. 9 ci-dessus),

que la réponse à cette question appartient aux seules autorités américaines,

qu'ainsi, le rôle des autorités suisses dans le cadre d'une procédure d'assistance est uniquement de contrôler qu'une personne n'est pas attraite manifestement à tort dans un dossier,

qu'ici, le Tribunal ne saurait considérer que le recourant 1 n'a clairement pas commis de fraude envers le fisc américain,

que, d'ailleurs, le recourant 1 semble admettre que son rôle de représentant ou de fiduciaire, si telle était bien sa position, ne le libérait pas de toute obligation vis-à-vis de l'IRS,

que le Tribunal retient donc que le recourant 1 n'a pas rapporté la preuve de sa libération du soupçon de fraude qui pèse sur lui,

15. ***(Absence de simple recherche de preuve)***

que, selon ce qui vient d'être exposé, le recourant 1 est soupçonné par les autorités américaines d'avoir commis une fraude ou un délit semblable sur la base d'un faisceau d'indices dont l'origine remonte essentiellement aux indications transmises par la Banque à l'IRS,

que, de plus, la demande vise un seul contribuable américain dont, certes, le nom n'est pas connu de l'IRS, mais qui a pu être facilement identifié sur la base des éléments disponibles dans la demande d'assistance,

que, dans ces circonstances, l'IRS ne saurait se livrer à une simple recherche de preuves sans motif,

que la demande ne constitue en aucun cas une tentatvie de pêche aux renseignements prohibée (cf. consid. 7 ci-dessus),

que les recourants ne le font pas valoir non plus,

16. ***(Subsidiarité)***
que la demande indique explicitement que l'IRS n'est pas en mesure d'obtenir les informations requises aux Etats-Unis directement,

que le principe de subsidiarité paraît ainsi respecté (cf. consid. 7 ci-dessus),

que les recourants ne le contestent pas,

17. ***(Bonne foi)***
que, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, les informations obtenues dans le cadre du programme de régularisation des banques suisses sont susceptibles de fonder une demande d'assistance (cf. consid. 10 ci-dessus),

qu'une éventuelle violation du secret bancaire ou de l'art. 271 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP ; RS 311.0) ne joue pas de rôle à cet égard, les Etats-Unis ayant agi de bonne foi sur la base des informations qui leur avaient été transmises (cf. arrêt du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.6.1, 6.7.1)

que le principe de la bonne foi internationale est ainsi respecté,

18. ***(Respect des règles du droit américain)***
que l'IRS a explicitement certifié qu'il pourrait obtenir les informations qu'il réclame si celles-ci se trouvaient sous sa juridiction (cf. consid. 7 et 12 ci-dessus),

que rien n'indique que tel ne soit pas le cas,

que les recourants ne le contestent pas,

19. ***(Respect des règles du droit suisse)***
que, lorsqu'elle met en œuvre l'assistance, l'AFC doit respecter les règles du droit suisse (cf. consid. 7 ci-dessus),

que, en particulier, le droit suisse réserve le secret bancaire (art. 47 al. 1 de la loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934 [LB ; 952.0]),

que, toutefois, le recourant étant soupçonné d'avoir commis une fraude ou un délit semblable, soit une infraction pénale, ce secret ne vaut pas (cf. ch. 8 let. d Protocole d'accord ; art. 47 al. 5 LB),

que la demande d'assistance répond à toutes les conditions en vigueur,

que la décision finale de l'AFC est bien fondée à tout point de vue,

20. ***(Renseignements concernant des tiers non impliqués)***
que les limites découlant de l'art. 4 al. 3 LAAF, qui interdit de donner aux autorités étrangères des renseignements sur des personnes non concernées par la demande d'assistance, doivent être comprises d'une manière restrictive (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2),

que, autrement dit, seuls les noms de tiers qui n'ont absolument rien à voir avec la situation sur laquelle se fonde la demande d'assistance doivent être rendus anonymes (cf. arrêt du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1),

que cette jurisprudence a depuis été codifiée dans la loi (cf. art. 4 al. 3 LAAF dans sa teneur en vigueur dès le 1er janvier 2017 ; cf. arrêt du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1),

qu'il n'apparaît pas et que les recourants ne font pas valoir non plus que la documentation bancaire que l'AFC entend transmettre aux autorités américaines contiennent des noms ou des informations qui concernent des tiers non impliqués,

que, dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant ce point,

21. ***(Recours contre la décision de non-entrée en matière sur la demande de révocation de la décision finale)***

que le Tribunal a déjà tenu compte des documents produits par les recourants à l'appui de leur demande de reconsidération (cf. consid. 14 ci-dessus),

qu'il a déjà été dit que ces documents ne prouvaient nullement que le recourant 1 ne fût pas l'ayant droit économique du compte litigieux,

que l'AFC n'avait donc pas de raison de reconsidérer sa décision finale,

que le recours doit également être rejeté sur ce point,

22. ***(Frais et dépens)***
que, sur la base de ce qui précède, le recours doit être rejeté,

que, succombant sur le fond, les recourants doivent supporter les frais de la procédure (cf. art. 63 al. 1 PA),

que ceux-ci seront fixés à Fr. 5'000.— et imputés sur l'avance de frais de Fr. 10'000.— déjà versée,

que le solde de cette avance devra être restitué aux recourants,

que, vu l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu d'octroyer de dépens aux recourants,

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de la cause, par Fr. 5'000.— (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants et imputés sur l'avance de frais de Fr. 10'000.— (dix mille francs) par eux fournie. Le solde de cette avance, soit Fr. 5'000.— (cinq mille francs), leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

3.
Il n'est pas accordé de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :