Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.416/2001/dxc

Arrêt du 12 mars 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président de la Cour,
Hungerbühler, Müller, Yersin, Merkli,
greffier Dubey.

X._____,
Y._____,
Z._____, recourants,
tous les trois représentés par Me Douglas Hornung, avocat, c/o Etude Fontanet Jeandin & Hornung, 84, rue du Rhône, 1204 Genève,

contre

Administration fédérale des contributions, 3003 Berne.

entraide administrative à l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique à Washington

(recours de droit administratif contre la décision de l'Administration fédérale des contributions du 21 août 2001)

Faits:
A.
Le 3 janvier 2001, l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique, à Washington (ci-après: Internal Revenue Service), a déposé une requête d'entraide administrative auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: Administration fédérale) en application de 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'impôt sur le revenu (ci-après: CDI-USA 1996 ou convention de double imposition américano-suisse de 1996; RS 0.672.933.61, en vigueur depuis le 19 décembre 1997).

Selon la requête, X._____ ainsi que ses fils Y._____ et Z._____, citoyens argentins, résidaient aux Etats-Unis durant les années 1995 à 1997. Y._____ et Z._____ avaient mis au point un système selon lequel ils achetaient des listes d'adresses, envoyaient des lettres signées par une personne fictive et promettaient de payer 1 USD pour l'emballage et l'envoi d'une lettre publicitaire. D'après cette lettre, les intéressés recevraient une première liste d'adresses après avoir déposé une garantie de 29,95 USD. La lettre portait le nom de la N._____ Company dont les associés étaient les frères Y._____ et Z._____. Ces montants, de plus de 8 millions USD au total, ont été versés à l'adresse d'une boîte postale à Miami en Floride. Toujours selon la requête, le 16 août 1996, X._____ a transféré 649'000 USD de ces fonds de la banque _____ à Miami sur son compte auprès de la banque _____ à Zurich. Le 5 février 1997, les frères Y._____ et Z._____ ont transféré 1,2 million USD de ces mêmes fonds sur le compte de leur mère auprès de la banque _____ à Zurich. La N._____ Company a déposé une déclaration fiscale pour 1995. Pour la préparation de cette déclaration fiscale, Y._____ et Z._____ avaient
fourni à leur comptable des enregistrements comptables falsifiés qui n'indiquaient pas les fonds déposés sur les comptes bancaires détenus par la N._____ Company et qui auraient dû être déclarés. Ils comptabilisaient également des dépenses privées au chapitre des frais commerciaux. La N._____ Company n'a pas tenu de comptabilité durant les années 1996 et 1997, contrairement aux dispositions légales applicables, et n'a pas

non plus déposé de déclaration fiscale pour ces années-là. Y._____ et Z._____ ont également déposé des déclarations fiscales incomplètes pour 1995, omettant chacun de déclarer le revenu provenant de la N._____ Company pour un montant de 163'044 USD, falsifiant en outre les déclarations préparées par leur comptable avant de les retourner à l'autorité fiscale. Ni Z._____ ni Y._____ n'ont déposé de déclaration fiscale pour 1996 et 1997. Pour sa part, X._____ n'a jamais rempli de déclaration d'impôt aux Etats-Unis alors qu'elle y résidait depuis plus d'une dizaine d'années.

Fort de ces éléments, l'Internal Revenue Service a requis que soient recueillis et transmis les relevés de tous les comptes bancaires concernés ouverts auprès de la banque _____ au nom de X._____ ainsi que de Y._____ et Z._____, en particulier:
- les relevés bancaires pour 1995, 1996 et 1997,
- les dossiers titres pour les années 1995, 1996 et 1997,
- les cartes signatures sur les comptes détenus au nom des intéressés,
- les avis de débit/crédit concernant les comptes,
- les intérêts perçus en 1995, 1996 et 1997.
Sur demande de l'Administration fédérale, l'Internal Revenue Service a confirmé, le 22 mars 2001, que les enregistrements comptables falsifiés avaient été utilisés pour la préparation des déclarations d'impôt de Y._____ et Z._____.

L'Administration fédérale a demandé à la banque _____ à Zurich les documents bancaires concernant les comptes de X._____ ainsi que de Y._____ et Z._____. La banque a transmis les documents.
B.
Le 21 août 2001, l'Administration fédérale a pris la décision suivante:
"1. L'Administration fédérale des contributions accorde l'entraide administrative à l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique, à Washington.

2. L'Administration fédérale des contributions transmet à l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique, à Washington, les documents suivants:

- Banque _____, extrait de compte au 31.12.96 du compte courant n°_____ en CHF au nom de la société E._____ (21.08.96-31.12.96);

- Banque _____, extrait de compte au 31.12.96 du compte courant n°_____ en USD au nom de la société E._____ (19.08.96-31.12.96) et les justificatifs détaillés des versements; banque _____, extraits de compte au 19.02.97 et au 20.02.97 du compte courant n°_____ en USD au nom de la société E._____ (03.01.97-18.02.97, 20.02.97-20.02.97) et les justificatifs détaillés des versements et des paiements;

- Banque _____, extrait de compte au 30.09.96 (placement fiduciaire) du compte n°_____ en USD au nom de la société E._____ (22.08.96-27.08.96);

- Banque _____, extrait de compte au 31.12.96 (placement fiduciaire) du compte n°_____ en USD au nom de la société E._____ (06.11.96-17.12.96); banque _____, extrait de compte au 11.02.1997 (placement fiduciaire) du compte n°_____ en USD au nom de la société E._____ (03.01.97-11.02.97);

- Banque _____, extrait de compte au 14.02.97 (placement fiduciaire) du compte n°_____ en USD au nom de la société E._____ (07.02.97-17.02.97);

- Banque _____, extrait de compte au 10.03.1997 (pièces d'or) du compte n°_____ en CHF au nom de la société E._____ (19.08.96-20.02.97);

- Procuration du 13.08.96 de X._____ en faveur de Y._____ et Z._____ pour le compte n° _____, carte de signature du 13.08.96 de la détentrice du compte ainsi que divers documents internes de la banque concernant l'ouverture du compte;

- Banque _____, extraits de compte au 30.06.97, 30.09.97, 09.11.97 et 11.11.97 du compte courant n°_____ en USD au nom de la société T._____, (07.01.97-30.06.97, 11.07.97-30.09.97, 06.11.97-06.11.97 et 10.11.97-10.11.97) et les justificatifs détaillés des versements et des paiements;

- Banque _____, extraits de compte au 31.03.97 et au 26.05.97 (placement fiduciaire) du compte n°_____ en USD au nom de la société T._____, (13.02.97-25.03.97, 01.04.97-02.04.97);

- Banque _____, extraits de compte au 30.06.97 et au 30.09.97 (placement fiduciaire) du compte n°_____ en USD au nom de la société T._____, (01.04.97-18.06.97, 11.07.97-18.09.97);

- Deux procurations du 18.12.96 pour le compte n°_____ de la société T._____, en faveur de Y._____ et Z._____;
- "Certification of Business Records" du 9 mai 2001 de la banque _____.
L'Internal Revenue Service est en droit de demander en tout temps d'autres justificatifs détaillés relatifs aux extraits de comptes énumérés ci-dessus. L'Administration fédérale des contributions se les procurera immédiatement auprès de la banque _____ et les transmettra sans rendre d'autre décision à l'Internal Revenue Service.
3. L'Administration fédérale des contributions rappellera à l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique, à Washington, que l'Etat requérant ne peut utiliser les documents énumérés au ch. 2 que dans la procédure ouverte, en raison des faits indiqués dans la requête, contre Y._____, Z._____ et X._____ en personne et en tant qu'organes de la N._____ Company. L'Etat contractant tiendra ces documents secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de sa législation. Il ne les communiquera qu'aux personnes ou aux autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par la mise en exécution de ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts."
A l'appui de sa décision, considérant que l'art. 26 CDI-USA 1996 reprend la définition de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP; RS 351.1) et de son ordonnance (ordonnance du 24 février 1982 sur l'entraide internationale en matière pénale; OEIMP; RS 351.11) pour décrire la notion de fraude fiscale, l'Administration fédérale constate que les faits décrits dans la requête sont plausibles et contiennent suffisamment d'indices qui permettent de soupçonner l'existence d'une fraude fiscale portant sur un montant important, le procédé choisi par les intéressés étant astucieux parce que difficile à détecter.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ ainsi que Y._____ et Z._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'annuler la décision de l'Administration fédérale du 21 août 2001.

L'Administration fédérale conclut au rejet du recours avec suite de dépens.
D.
La demande d'effet suspensif de X._____ ainsi que de Y._____ et Z._____ a été admise par ordonnance du Président de la IIe Cour de droit public du 15 novembre 2001.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.
1.1 Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), prise par l'Administration fédérale des contributions (art. 98 lettre c OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ (ATF 96 I 737 consid. 1 p. 739 s.), est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 20k de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse de 1996 (ci-après: ordonnance concernant la CDI-USA 1996; RS 672.933.61, dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 2001).
1.2 Saisi d'un recours de droit administratif, le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral,

y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 104 lettre a OJ; ATF 125 II 497 consid. 1b/aa p. 500). Il n'est pas lié par les motifs des parties et peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 OJ; ATF 125 II 497 consid. 1b/aa p. 500 et la jurisprudence citée). En outre, l'Administration fédérale des contributions n'étant pas une autorité judiciaire au sens de l'art. 105 al. 2 OJ, le Tribunal fédéral n'est pas lié par ses constatations de fait (art. 105 al. 1 OJ; ATF 116 Ib 73 consid. 1b p. 78 et les arrêts cités).
2.
2.1 Les recourants considèrent que la convention de double imposition américano-suisse de 1996 ne s'applique qu'aux périodes fiscales postérieures à la date de son entrée en vigueur, soit pour les années 1998 et suivantes. A leur avis, les années fiscales 1995 à 1997 étant en cause, seule la convention du 24 mai 1951 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu (CDI-USA 1951 [RO 1951 895]) est applicable en l'espèce. Il s'ensuit en particulier qu'il ne peut être remis de documents originaux concernant les périodes 1995 à 1997 à l'Internal Revenue Service, mais seulement un rapport sur les faits.
2.2 Cette opinion est mal fondée. La convention de double imposition américano-suisse de 1996, qui a abrogé celle de 1951, est entrée en vigueur lors de l'échange des instruments de ratification le 19 décembre 1997. Selon l'art. 29 ch. 2 lettre b CDI-USA 1996, les dispositions de la convention sont applicables pour la première fois aux impôts autres que ceux qui sont perçus à la source pour les périodes fiscales commençant le 1er janvier 1998. Les périodes fiscales 1995 à 1997 ne sont donc en principe pas visées. Toutefois, l'art. 29 ch. 2 CDI-USA 1996 concerne les dispositions matérielles de la convention, c'est-à-dire celles qui délimitent la souveraineté fiscale des parties contractantes. Les dispositions relatives à l'entraide administrative et celles relatives à l'obligation pour les particuliers de transmettre des informations sont des dispositions de nature procédurale. Selon la jurisprudence fédérale, celles-ci trouvent application dès leur entrée en vigueur (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.250/2001 du 6 février 2002, ATF 123 II 134 consid. 5b/bb p. 139; 112 Ib 576 consid. 2 et les références). La requête déposée par les Etats-Unis le 3 janvier 2001 est donc régie par l'art. 26 CDI-USA 1996 qui règle la procédure
d'entraide administrative en matière fiscale dès son entrée en vigueur quelle que soit l'année sur laquelle porte la demande d'entraide.

Par conséquent, en fondant sa décision du 3 janvier 2001 sur l'art. 26 CDI-USA 1996 et non pas sur l'art. XVI CDI-USA 1951, l'Administration fédérale a correctement appliqué le droit fédéral conventionnel.
3.
3.1 En vertu de l'art. 26 ch. 1 CDI-USA 1996, 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 Convention, ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la Convention. Dans les cas de fraude fiscale, (a) l'échange de renseignements n'est pas limité par l'article 1 (Personnes visées) et (b) s'il est expressément demandé par l'autorité compétente d'un Etat contractant, l'autorité compétente de l'autre Etat contractant fournira les renseignements prévus par cet article sous forme de copie authentique des données ou documents originaux non modifiés. Tout renseignement reçu par un Etat contractant doit être tenu secret, de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation fiscale de cet Etat, et n'est communiqué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par l'administration et la mise en exécution de ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou
autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.
3.2 Dans un Protocole annexé à la convention de double imposition américano-suisse de 1996 (ci-après: Protocole; RS 0.672.933.61) lors de sa signature, les Etats contractants sont convenus des dispositions suivantes qui font partie intégrante de la convention: "En ce qui concerne l'article 26 (échange de renseignements), il est entendu que l'expression «fraude fiscale» désigne une attitude frauduleuse qui a pour effet, ou qui vise, une soustraction illégale et importante d'un montant d'impôt dû à un Etat contractant. Une attitude frauduleuse est réalisée lorsqu'un contribuable utilise ou a l'intention d'utiliser dans le dessein de tromper les autorités fiscales

des titres faux ou falsifiés (p. ex. une double comptabilité, de fausses factures, un bilan ou un compte de pertes et profits au contenu incorrect, des commandes fictives ou en règle générale d'autres moyens de preuves falsifiés) ou une construction mensongère. Il est entendu que cette énumération est exemplaire et non exhaustive. L'expression «fraude fiscale» peut également comprendre des agissements qui, au moment de la présentation de la demande, représentent des comportements délictueux à l'égard desquels l'Etat contractant requis peut obtenir des renseignements
conformément à sa législation et à sa pratique administrative. Il est entendu que pour déterminer si une escroquerie fiscale est réalisée dans un cas impliquant l'exercice effectif d'une profession libérale ou d'une activité industrielle ou commerciale (y compris une profession ou une activité industrielle ou commerciale exercée par une entreprise individuelle, une société de personnes ou une entreprise semblable), l'Etat requis présume que les exigences légales de l'Etat requérant concernant la tenue des livres comptables sont les exigences légales de l'Etat requis" (ch. 10 du Protocole).
3.3 En vertu d'un second Protocole d'Accord également annexé à la convention de double imposition américano-suisse de 1996 (ci-après: Protocole d'Accord; RS 0.672.933.61) "les personnes ou les autorités auxquelles sont adressées les renseignements en application de l'article 26 peuvent faire usage de ces informations lors de procédure judiciaires publiques ou dans une décision judiciaire (ch. 8 lettre c du Protocole d'Accord). Il est aussi entendu que le secret bancaire suisse n'empêche pas dans les cas de fraude fiscale de recueillir des moyens de preuve documentés auprès de banques et de les transmettre conformément à la Convention à l'autorité compétente des Etats-Unis d'Amérique" (ch. 8 lettre d du Protocole d'Accord).
4.
Les recourants sont d'avis que la demande d'entraide du 3 janvier 2001 constitue en réalité une demande d'entraide judiciaire en matière pénale. En effet, les documents que l'Administration fédérale a décidé de transmettre aux autorités américaines seront utilisés dans une procédure pénale à leur encontre - en violation du principe de spécialité qui interdit d'utiliser les documents recueillis pour une autre procédure que celle contenue dans la requête d'entraide. De fait, des procédures fiscales tant pénale qu'administrative auraient été ouvertes contre eux aux Etats-Unis et la procédure administrative serait suspendue jusqu'à décision connue dans la procédure pénale. Or, les garanties pour l'octroi d'une entraide en matière pénale ne seraient pas remplies en l'espèce.
4.1 Cette opinion méconnaît la portée de l'art. 26 ch. 1 CDI-USA 1996 (anciennement art. XVI al. 1 CDI-USA 1951). A la différence de la pratique usuelle suisse en matière de conventions de double imposition selon laquelle l'obligation de renseigner découlant d'une convention de double imposition ne peut concerner que les renseignements nécessaires à l'application correcte de la convention ou pour en éviter une utilisation abusive (cf. ATF 96 I 733 consid. 2 p. 736 pour la convention avec la Suède), l'art. 26 contient une clause d'échange de renseignements élargie qui autorise les autorités compétentes à échanger entre elles les renseignements nécessaires à "prévenir les fraudes et les délits semblables portant sur un impôt visé par la convention" (ATF 96 I 737 consid. 3 p. 740 ss; Peter R. Altenburger, Schutz geheimhaltungsbedürftiger Informationen in Steuersachen, in: Revue fiscale 93, p. 49 ss, 61). Alors que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral à propos de l'art. XVI CDI-USA 1951, les renseignements ne pouvaient être transmis que sous la forme d'un rapport officiel, ceux-ci doivent, sur demande spécifique de l'Etat requérant, être remis sous forme de copie dûment certifiée du document original pour tenir compte du
principe de l'immédiateté propre au droit de procédure américain et permettre leur usage dans une procédure judiciaire (Message du Conseil fédéral du 10 mars 1997 concernant une convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique in: FF 1997 II 977, p. 991; ATF 101 Ib 160 consid. 1c p. 162).

Dans ces conditions, même si la requête de l'Internal Revenue Service présente certains traits d'une procédure d'entraide judiciaire en matière pénale, elle demeure une procédure d'entraide administrative sous l'angle formel, ayant lieu entre autorités administratives. Cette constatation ressort d'ailleurs du ch. 8 lettre c du Protocole d'Accord qui précise expressément que les personnes ou les autorité auxquelles sont adressées les renseignements en application de l'art. 26 peuvent faire usage de ces informations lors de procédures judiciaires publiques ou dans une décision judiciaire. L'art. 26 ch. 1 CDI-USA 1996 autorisant un échange de renseignements en cas de soupçon de fraudes et autres délits semblables portant sur un impôt, on ne saurait reprocher à l'autorité intimée de violer le principe de spécialité en fournissant une entraide administrative étendue. Les dispositions relatives à l'entraide internationale de la loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce

des valeurs mobilières (art. 38 LBVM; RS 954.1) - au demeurant différentes - et la jurisprudence y relative ne sont d'aucun secours aux recourants.

En outre, contrairement à l'avis des recourants sur ce point, le fait que l'instruction de la cause ait été confiée à la "Criminal Investigation Division" - une autorité américaine de poursuite des délits fiscaux - et qu'un agent spécial ait été nommé à cet effet n'est pas déterminant. Sous cet angle d'ailleurs, la législation suisse connaît une partition analogue des procédures fiscales administrative et pénale (cf. art. 182, 188 et 190 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]). Au surplus, les recourants semblent avoir déjà exécuté la condamnation civile et pénale prononcée aux Etats-Unis par jugement du 25 mars 1997 (cf. pièce n°4 du bordereau des recourants).
4.2 Par conséquent, en décidant de transmettre à l'Internal Revenue Service les documents recueillis auprès de la banque désignée dans la requête d'entraide administrative du 3 janvier 2001, l'Administration fédérale n'a pas violé le principe de spécialité.
5.
5.1 Soulignant que l'art. 26 CDI-USA 1996 empêche "l'échange de renseignements qui dévoileraient un secret professionnel", les recourants exposent que l'art. 20d al. 3 de l'ordonnance concernant la CDI-USA 1996 qui prévoit que "le secret bancaire ou un secret professionnel ne fait pas obstacle à l'obtention de renseignements" est dénué de base légale. En effet, les dispositions de l'art. 26 CDI-USA 1996 ne pourraient en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à la réglementation propre ou à la pratique administrative de l'un des Etats contractants, ou qui sont contraires à sa souveraineté, à sa sécurité ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues ni sur la base de sa propre législation, ni de celle de l'Etat qui les demande (art. 26 ch. 3 CDI-USA 1996).
5.2 Cette opinion méconnaît le contenu du Protocole d'Accord annexé à la convention de double imposition américano-suisse de 1996 qui souligne que le secret bancaire n'empêche pas dans les cas de fraude fiscale de recueillir des moyens de preuves documentés auprès de banques et de les transmettre conformément à la convention à l'autorité compétente des Etats-Unis d'Amérique. Il s'agit d'ailleurs de l'expression conventionnelle de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Celui-ci avait en effet jugé que l'art. XVI al. 1 CDI-USA 1951 conférait en droit fédéral la compétence à l'Administration fédérale de recueillir des renseignements auprès des banques et de les transmettre en exécution de son obligation d'entraide administrative en cas de fraude fiscale. Le secret bancaire était certes un secret professionnel, mais il ressortait du but et du sens de la convention ainsi que de la volonté reconnaissable des parties contractantes que le secret bancaire suisse pouvait être écarté par l'Administration fédérale en matière d'entraide administrative portant sur une fraude fiscale (ATF 96 I 737 consid. 6 p. 745 ss, 750 s. et consid. 8 p. 751 s.). La pérennité de cette jurisprudence sous l'empire de l'art. 26 CDI-USA 1996 a déjà été confirmée
par le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2A.250/2001 consid. 5b du 6 février 2002).
5.3 Par conséquent, contrairement à l'avis des recourants sur ce point, l'art. 20d al. 3 de l'ordonnance concernant la CDI-USA 1996 est conforme à l'art. 26 CDI-USA 1996.
6.
6.1 Les recourants reprochent encore à l'Administration fédérale d'avoir mal appliqué l'art. 26 CDI-USA 1996 en retenant l'existence d'une fraude fiscale à leur encontre. Ils exposent n'avoir jamais induit intentionnellement en erreur les autorités fiscales américaines au moyen de documents faux ou falsifiés en vue d'obtenir des avantages fiscaux illicites, puisqu'ils n'avaient pas annexé de documents aux déclarations fiscales déposées pour 1995 et qu'ils n'avaient au surplus pas même déposé de déclarations fiscales pour 1996 et 1997. Or, la déclaration fiscale n'étant pas un titre, son caractère erroné ne pourrait pas être constitutif d'un faux dans les titres au sens pénal et n'entraînerait pas la commission du délit de fraude fiscale. Pour le solde, l'omission de déclarer un élément de revenu ou de fortune ou d'envoyer une déclaration d'impôt ne constituerait ni l'exploitation astucieuse de l'erreur dans laquelle se trouve l'administration ni une mise en scène particulière selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière.
6.2 En vertu de l'art. 26 CDI-USA 1996, les autorités compétentes échangent les renseignements nécessaires pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la présente convention. "Le droit américain ne connaît pas de différence pour l'application de l'art. 26 entre l'évasion et la fraude fiscale; c'est pourquoi les délits de fraude fiscale sont définis au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant

l'entraide judiciaire. Vaut comme telle une attitude astucieuse en vue de tromper les autorités fiscales sur des faits importants concernant la masse de la créance fiscale non seulement au moyen de documents faux ou falsifiés, mais aussi au moyen d'une collaboration astucieuse, et non transparente pour les autorités fiscales, du contribuable avec des tiers (par le biais d'une construction mensongère). Lorsqu'une demande de renseignements concerne une entreprise ou une personne indépendante, il est prévu que l'Etat requis considère, pour estimer s'il s'agit d'un faux dans les titres, que ses obligations de tenir les livres sont équivalentes à celles de l'Etat requérant" (Message du Conseil fédéral du 10 mars 1997 concernant une convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, FF
1997 II 977 ss, p. 992).

Selon la jurisprudence, il y a escroquerie fiscale lorsque, par son attitude astucieuse, l'auteur a eu pour effet de soustraire aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou de porter atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires. L'infraction ainsi décrite est plus large que celle de l'escroquerie fiscale de l'art. 186 LIFD qui présuppose une tromperie des autorités fiscales par des titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultats, des certificats de salaires et autres attestations. Ainsi, une escroquerie fiscale ne doit pas nécessairement être commise en utilisant des titres faux ou falsifiés dans la mesure où d'autres cas de tromperie astucieuse doivent être considérés. Pour qu'il y ait tromperie, il faut des manoeuvres, une mise en scène, des artifices. Doivent être considérées comme mises en scène particulières, les inventions et les mesures comme l'utilisation d'événements, qui à elles seules ou appuyées par des mensonges ou des manoeuvres frauduleuses, sont propres à tromper la victime ou à la conforter dans son erreur (ATF 125 II consid. 3b p. 252 et consid. 5a p. 257).
Il n'appartient pas à l'autorité saisie d'une demande d'entraide administrative d'examiner en lieu et place du juge pénal si les conditions d'une fraude fiscale sont effectivement remplies dans le cas concret. Elle doit uniquement se déterminer sur le point de savoir s'il y a soupçon de tromperie astucieuse en s'en tenant à l'exposé des faits mentionnés dans la requête d'entraide dans la mesure où il ne contient pas de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes. Les renseignements doivent être transmis s'il existe des soupçons suffisants de fraude fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.250/2001 du 6 février 2002; ATF 96 I 737 consid. 3e p. 742 s.).
6.3 En l'espèce, le soupçon de fraude fiscale ne saurait, contrairement à l'avis des recourants, être nié du seul fait qu'ils n'ont pas produit d'enregistrements comptables en annexe à leur déclaration fiscale pour 1995 ni déposé de déclarations fiscales pour 1996 et 1997. L'usage de faux n'est pas le seul cas de fraude fiscale au sens de la jurisprudence exposée ci-dessus. Par conséquent, seul est déterminant en l'espèce le point de savoir si les faits exposés dans la requête du 3 janvier 2001 apparaissent astucieux au point qu'il faille soupçonner une fraude fiscale au détriment de l'autorité fiscale américaine, les autres conditions de la fraude fiscale n'étant pas litigieuses.

Tel est bien le cas en l'espèce. L'envoi de lettres de publicité signées par une personne inexistante sous papier à en-tête d'une société et contenant des promesses de gain mensongères, l'encaissement de montants de garantie pour la délivrance de listes d'adresses qui n'ont par ailleurs jamais été fournies, la mise en place d'une boîte postale à Miami destinée à recueillir les versements ainsi provoqués, l'ouverture d'un compte bancaire à l'étranger, en particulier en Suisse, qui plus est, par l'intermédiaire d'un tiers et le détournement par les organes de la société d'une partie des montants ainsi récoltés vers ledit compte, tous ces éléments de fait - dûment allégués par l'Internal Revenue Service dans sa requête et que les recourants ne contestent par ailleurs nullement - apparaissent comme astucieux et constitutifs d'une mise en scène dépourvue de transparence destinée non seulement à abuser de victimes aux Etats-Unis, mais aussi à tromper l'autorité fiscale américaine.
6.4 Par conséquent, en décidant la transmission des renseignements recueillis par elle auprès de la banque visée par la requête d'entraide administrative du 3 janvier 2001, l'Administration fédérale des contributions a correctement appliqué le droit fédéral.
7.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à charge des recourants, solidairement entre eux.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants et à l'Administration fédérale des contributions.
Lausanne, le 12 mars 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: