Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-8462/2010

Arrêt du 2 mars 2011

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),
Charlotte Schoder, Salome Zimmermann, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

X._____, ***,
représenté par A._____ et B._____, ***,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Amtshilfe USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

A.
La Confédération suisse (ci-après : la Suisse) et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après : Etats-Unis) ont conclu, en date du 19 août 2009, un accord concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA (Accord 09, RO 2009 5669). En vertu de cet accord, la Suisse s'est engagée à traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe à l'Accord 09, ainsi que conformément à la convention du 2 octobre 1996 entre la Suisse et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US 96, RS 0.672.933.61). Se fondant sur lesdits critères, les parties à l'Accord 09 ont estimé que la demande d'entraide administrative portait sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. La Suisse s'est en outre engagée à mettre sur pied une unité opérationnelle spéciale permettant à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC), dans le cadre de la demande d'entraide précitée, de rendre ses décisions finales dans un délai de 90 jours s'agissant des 500 premières décisions et les décisions restantes dans les 360 jours suivant la date de la réception de ladite demande.

B.
Le 31 août 2009, l'administration fiscale américaine (Internal Revenue Service à Washington, ci-après : IRS) a adressé à l'AFC une demande d'entraide administrative, en invoquant l'Accord 09. Cette demande est fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, sur le protocole d'accord faisant partie intégrante de la CDI-US 96, ainsi que sur l'accord mutuel du 23 janvier 2003 entre l'AFC et le département du trésor des Etats-Unis portant sur l'application de l'art. 26 CDI-US 96 (Accord 03, publié in : Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Pestalozzi/Lachenal/Patry [Editeurs], Therwil janvier 2010, vol. 4, ch. I B h 69, annexe 1 version en anglais, annexe 4 version en allemand). L'IRS a requis des informations concernant des contribuables américains qui, durant la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2008, ont eu le droit de signature ou un autre droit de disposer des comptes bancaires détenus, surveillés ou entretenus par une division d'UBS SA ou une de ses succursales ou filiales en Suisse (ci-après : UBS SA). Ont été concernés les comptes pour lesquels UBS SA (1) n'était pas en possession du formulaire « W-9 » dûment complété par le contribuable et (2) n'avait pas annoncé, dans les délais et formes requis, au moyen du formulaire « 1099 » et au nom

du contribuable concerné, les retraits effectués par ce dernier au fisc américain.

C.
Le 1er septembre 2009, l'AFC a pris une décision à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements au sens de l'art. 20d al. 2 de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (OCDI-US 96, RS 672.933.61). Elle a décidé d'ouvrir une procédure d'entraide administrative et a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09, de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09.

D.
Par arrêt A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/7), le Tribunal administratif fédéral a admis un recours contre une décision finale de l'AFC qui concernait, conformément à l'annexe de l'Accord 09, une contestation relevant de la catégorie mentionnée au ch. 2 let. A/b (ci-après : catégorie 2/A/b). Il a considéré que l'Accord 09 était un accord amiable qui devait rester à l'intérieur du cadre fixé par la convention dont il dépendait, soit la CDI-US 96, selon laquelle l'entraide administrative est accordée seulement en cas de fraude fiscale, mais pas en cas de soustraction d'impôt.

Compte tenu de cet arrêt, le Conseil fédéral a – après de nouvelles négociations avec les Etats-Unis – conclu le 31 mars 2010 un protocole modifiant l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA, signé à Washington le 19 août 2009 (ci-après : Protocole 10, RO 2010 1459). Le Protocole 10 est applicable à titre provisoire dès le jour de sa signature par les parties (cf. art. 3 al. 2 Protocole 10).

E.
Par arrêté fédéral du 17 juin 2010 portant approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, ainsi que du protocole modifiant cet accord (RO 2010 2907), l'Assemblée fédérale a approuvé l'Accord 09 et le Protocole 10 et autorisé le Conseil fédéral à les ratifier (la version consolidée de l'Accord 09 et du Protocole 10 est publiée au RS 0.672.933.612 et est désignée ci-après comme Convention 10, la langue originale de cette convention étant l'anglais). L'arrêté fédéral précité n'a pas été soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux selon

l'art. 141 al. 1 let. d ch. 3 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

F.
Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de la Convention 10 (publié partiellement in : ATAF 2010/40). Dans cet arrêt, il a jugé que la Convention 10 le liait pleinement au sens de l'art. 190 Cst. Il a également considéré que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle, si bien que la Convention 10 était de même rang que la CDI-US 96. Cette dernière étant antérieure à la Convention 10, ses dispositions ne trouvaient application que pour autant qu'elles soient en conformité avec les règles de la Convention 10, qui – étant plus récentes – primaient.

G.
Le dossier de X._____ concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 19 janvier 2010. Dans sa décision finale prise le 7 juin 2010, l'AFC a retenu que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA.

Par acte du 7 juillet 2010, X._____ a interjeté recours contre la décision finale susdite auprès du Tribunal administratif fédéral. Sans entrer en matière sur le fond, le Tribunal a, par arrêt du 21 septembre 2010, retenu que le droit d'être entendu du prénommé avait été violé. Il a par conséquent annulé la décision précitée du 7 juin 2010 et renvoyé l'affaire à l'AFC pour qu'elle donne l'occasion à X._____ de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative dans le cas le concernant.

H.
Par courrier du 28 septembre 2010, l'AFC a imparti à X._____ un délai au 29 octobre 2010 pour transmettre ses éventuelles observations avant qu'une nouvelle décision ne soit rendue. Le 13 octobre 2010, le prénommé a déposé sa prise de position. Dans sa décision finale du 4 novembre 2010, l'AFC a une nouvelle fois considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA.

I.
Par mémoire du 8 décembre 2010, X._____ (ci-après : recourant) a interjeté recours contre la décision finale du 4 novembre 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. Il a conclu – sous suite de frais – à ce que la décision finale susdite soit annulée. Il se prévaut, en substance, de

l'absence de base légale des décisions du 1er septembre 2009 et du 4 novembre 2010, d'une violation de la CEDH et d'autres traités internationaux, d'une violation de l'interdiction de la rétroactivité des lois, d'une violation du droit au respect de la vie privée, d'une violation de la présomption d'innocence, d'une violation du principe de l'égalité et de celui de non discrimination, ainsi que d'une violation du droit de se taire. Le recourant a également allégué que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis, plus spécifiquement la condition portant sur le fait d'être titulaire et ayant droit économique de comptes-titres et de comptes de dépôt ne serait pas rempli dans son cas.

J.
Dans sa réponse du 11 février 2011, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

K.
Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative, fondées sur l'art. 26 CDI-US 96, peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF en relation avec l'art. 20k al. 1 OCDI-US 96. La procédure devant le Tribunal administratif est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

Déposé par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), le recours est recevable. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.
2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG

MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables (« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2e éd., Berne 2006, ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 cons. 3a s., 120 Ia 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 677).

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 258 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.1 et les références citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

2.4. Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de

déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que – à ce stade de la procédure – l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A- 6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.

Le recourant considère que l'Accord 09 ne constituerait pas une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de prendre sa décision du 1er septembre 2009 à l'encontre d'UBS SA.

3.1. Comme exposé ci-avant (cf. les faits let. D), par arrêt A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/7), le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'Accord 09 était un accord amiable qui devait rester à l'intérieur du cadre fixé par la convention dont il dépendait, soit la CDI-US 96, selon laquelle l'entraide administrative est accordée seulement en cas de fraude fiscale, mais pas en cas de soustraction d'impôt. Autrement dit, le Tribunal de céans a admis que la Suisse ne pouvait se fonder sur les dispositions de l'Accord 09 pour accorder aux Etats-Unis une entraide administrative dans les cas de soustraction continue de montants importants d'impôt. En définitive, s'il est vrai que l'entraide administrative ne pouvait être accordée, en vertu de l'Accord 09, que dans les limites posées par la CDI-US 96, il n'en

demeure pas moins que – contrairement à l'opinion du recourant – ledit traité était valable et applicable.

Le Tribunal administratif fédéral a également jugé, dans son arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, que selon l'art. 20c OCDI-US 96, les demandes d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente en vue de prévenir les fraudes visées à l'art. 26 CDI-US 96 font l'objet d'un examen préliminaire par l'AFC. Cet examen se limite à la question de savoir s'il paraît crédible que les conditions figurant dans les dispositions applicables soient remplies. Dans le cadre de cet examen préliminaire, l'AFC ne vérifie pas encore si les conditions de l'entraide administrative sont réunies ou non. En particulier, l'AFC ne se prononce pas encore sur la question de savoir si une fraude ou un délit semblable, au sens des dispositions légales applicables, a été commis, ni sur celle de savoir si les éléments de fait et les informations fournis par l'autorité américaine requérante sont suffisamment précis pour accorder l'entraide administrative. Elle ne tranche cette question que dans le cadre de la décision finale au sens de l'art. 20j OCDI-US 96 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2).

3.2. La décision du 1er septembre 2009 de l'AFC à l'égard d'UBS SA ne porte pas sur l'octroi de l'entraide administrative. Il s'agit simplement d'une décision par laquelle l'autorité inférieure a requis d'UBS SA des renseignements au sens de l'art. 20c al. 3 OCDI-US 96. Dès lors, il y a lieu d'admettre que l'Accord 09, en relation avec la disposition précitée, constituait une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de prendre une décision à l'encontre d'UBS SA, exigeant en particulier que les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09 lui soient fournis. Dans ces conditions, le grief du recourant est mal fondé.

4.

4.1. Le recourant conteste également la validité et l'applicabilité de la Convention 10, motifs pris que celle-ci ne constituerait pas une base légale suffisante pour accorder l'entraide, qu'elle serait contraire à certains traités internationaux et qu'elle violerait le principe de la non-rétroactivité des lois, ainsi que le droit au respect de la vie privée.

4.1.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier partie la Convention 10 et que – en tout état de cause – la conformité du droit international avec la constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la constitution fédérale ou à des lois fédérales

(cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.1 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.1).

4.1.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26], la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en particulier son art. 8] et le Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en particulier son art. 17]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111) et que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH et l'art. 17 Pacte ONU II, ces deux dernières dispositions ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secrète leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2).

S'agissant en particulier de l'art. 17 Pacte ONU II, dans la mesure où son champ d'application était touché, le Tribunal administratif fédéral a jugé que, même si le Pacte ONU II était applicable – ce qui n'était pas le cas en l'occurrence compte tenu de la priorité accordée à la Convention 10 – toutes les conditions étaient réunies pour restreindre l'application de cette disposition (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.5 et 6.6 et les références citées).

4.1.3. Le Tribunal de céans a également exposé, dans l'arrêt A-4013/2010 précité, que l'art. 7 al. 1 CEDH (pas de peine sans loi) n'était pas pertinent en matière de procédure d'entraide administrative. Cette

disposition était exceptionnellement applicable dans le cadre de la procédure d'entraide suisse si la personne concernée par l'entraide était menacée, dans l'Etat requérant, par une procédure violant l'art. 7 CEDH (cf. ATF 135 I 191 consid. 2.1, 126 II 324 consid. 4c). Or, tel n'était pas le cas en l'espèce (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.3, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.3 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

4.1.4. Le Tribunal administratif fédéral a en outre constaté que la Convention 10 n'avait pas été soumise au référendum (facultatif). Il n'en restait pas moins qu'elle liait la Suisse. Il en irait autrement seulement si le fait de ne pas soumettre la Convention 10 au référendum facultatif constituait une violation manifeste du droit interne suisse concernant la compétence pour conclure des traités et concernait une règle de droit interne d'importance fondamentale (cf. art. 46 al. 1 CV). Tel n'était en l'occurrence pas le cas. Même sur la base du droit interne suisse, la question de savoir s'il fallait soumettre la Convention 10 au référendum facultatif avait donné lieu à controverses. Il ne pouvait dès lors être question qu'il aurait été évident et objectivement reconnaissable pour les Etats-Unis – en tant que partenaire conventionnel – que la compétence interne pour conclure des traités avait été violée dans ce sens que la Convention 10 aurait obligatoirement dû être soumise au référendum facultatif. Même si la Convention 10 avait effectivement été conclue en violation des règles internes de compétence, la Suisse restait liée par celle-là (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.3.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.4 et A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.4).

4.1.5. Le Tribunal de céans a aussi jugé que les parties à un accord international étaient libres de prévoir expressément ou de manière implicite son application rétroactive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.4 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1). Des règles de procédure pouvaient par ailleurs être appliquées de manière rétroactive à des faits antérieurs, car l'interdiction de la non-rétroactivité ne valait que pour le droit pénal matériel et non pas pour le droit de procédure, dont les dispositions en matière d'entraide administrative faisaient partie (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4).

Par ailleurs, les parties à la Convention 10 avaient voulu qualifier différemment des faits qui s'étaient déroulés antérieurement à la signature de l'Accord 09, ce qui était communément appelé « effet rétroactif ». Cette volonté d'appliquer avec effet rétroactif l'Accord 09 – devenu la Convention 10 – ressortait clairement des critères pour accorder l'entraide fixés dans l'annexe à la Convention 10. Bien que les parties eussent précisé, à l'art. 8 de la Convention 10, que cette dernière entrerait en vigueur au moment de sa signature, elles avaient voulu cet effet rétroactif (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4 et A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

4.1.6. En conclusion, la Convention 10 – qui contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis, sans toutefois les citer nommément – est contraignante pour le Tribunal administratif fédéral au sens de l'art. 190 Cst. Aussi, on ne saurait vérifier si les critères relatifs à l'octroi de l'entraide administrative définis par la Convention 10 – plus spécifiquement les critères relatifs à la domiciliation aux Etats-Unis, à la titularité de comptes non déclarés (non-W9), ainsi qu'au calcul du revenu et de la valeur des compte-titres ou des comptes de dépôt – sont adéquats. L'argument, selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait une recherche indéterminée de moyens de preuve (« fishing expedition » ou « pêche à l'information ») irrecevable ne peut ainsi être suivi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.3 et 8.4 et les références citées). Il s'ensuit que les personnes visées ne peuvent se défendre contre l'octroi de l'entraide administrative qu'en prouvant que c'est de manière erronée que les critères ressortant de la Convention 10 ont été appliqués à leur cas ou en démontrant que les résultats chiffrés auxquels ont aboutis les calculs de l'AFC sont erronés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7022/2010 du 15 février 2011 consid. 4.7, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 7.1.6 et les références citées, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 ss) d'affirmer qu'aucun motif ne justifiait de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est dès lors une nouvelle fois confirmée.

4.1.7. En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : contradiction avec la CEDH et d'autres traités internationaux, violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois (cf. art. 7 CEDH et art. 15 Pacte ONU II), ainsi que violation du droit au respect de la sphère privée (cf. art. 8 CEDH). De plus, contrairement à l'opinion du recourant, la Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide et ce nonobstant la non-soumission au référendum (facultatif). Enfin, même si la Suisse ne pouvait – dans le cas précis – obtenir les mêmes informations selon son propre droit, elle reste liée par ses engagements internationaux et doit accorder l'entraide lorsque les conditions sont remplies.

4.2. Le recourant considère en outre que la Convention 10 violerait le principe de l'égalité et celui de non discrimination, en pénalisant uniquement une certaine catégorie de personnes, c'est-à-dire les clients d'UBS SA. La Convention 10 ne s'appliquerait en effet qu'aux clients d'UBS SA et non pas aux clients d'autres banques. Le recourant invoque les art. 8 Cst., 14 CEDH, 2 par. 2 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits économiques, sociaux et culturels (Pacte ONU I; RS 0.103.1) ainsi que 2 par. 1 et 26 Pacte ONU II.

Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans ne peut pas vérifier la conformité de la Convention 10 avec la constitution fédérale et les lois fédérales. Celle-là prime en outre les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires (cf. consid. 4.1.2 ci-avant). La Convention 10 doit dès lors être appliquée même si elle instaure un régime juridique différent pour les clients d'UBS SA par rapport à des clients d'autres banques (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 5.2.1).

4.3. Le recourant prétend encore que la Convention 10 violerait le droit – garanti par l'art. 14 par. 3 let. g Pacte ONU II et implicitement par l'art. 6 CEDH – de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Selon celui-ci, l'obligation faite à tout national ou résident des Etats-Unis de transmettre à l'Attorney General copie des écritures déposées dans le cadre d'une procédure conduite à l'étranger, visant l'obtention de la preuve d'une infraction, ne serait pas compatible avec le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Le recourant considère, en effet, qu'alors que les autorités américaines ignorent qu'un contribuable américain est bénéficiaire d'un compte non déclaré en Suisse, ce contribuable serait tenu de venir se dénoncer à l'Attorney General, à tout le moins, au moment où il interjetterait recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision redue à son égard par l'AFC sur la base de la Convention 10.

4.3.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010 précitée, le Tribunal administratif fédéral est arrivé à la conclusion que les garanties de procédures prévues par l'art. 6 CEDH (droit à un procès équitable) ne s'appliquaient pas en matière de procédure d'entraide administrative. L'art. 6 CEDH ne s'appliquait qu'à des « contestations sur des droits et obligations de caractère civil » ou sur le « bien-fondé de toute accusation en matière pénale ». Selon la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme, une demande d'entraide judiciaire ne constituait ni une accusation en matière pénale ni une contestation sur des droits et obligations de caractère civil. La décision de fournir des renseignements ne concernait que l'accomplissement d'obligations consenties dans le cadre d'engagements internationaux, si bien que les garanties de procédure prévues par l'art. 6 CEDH ne trouvaient pas application. Il en allait de même *a fortiori* lorsqu'il s'agissait, comme en l'espèce, d'une entraide administrative. Même des procédures d'extradition, qui ne concernent pas seulement la transmission d'informations, mais l'extradition de personnes, ne relevaient pas de l'art. 6 CEDH. Il n'y avait d'exception à ce principe que lorsque la personne concernée par l'entraide était menacée dans l'Etat requérant par une procédure violant ladite disposition. Or, tel n'était pas le cas en l'espèce, si bien que l'art. 6 CEDH n'était pas applicable dans le cadre de la procédure d'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.2 et les références citées).

Le Tribunal administratif fédéral a encore exposé que l'art. 14 Pacte ONU II ne contenait pas de *ius cogens*, de sorte que les règles de la Convention 10 primaient en particulier sur cette disposition (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.1.3 et les références citées). Au demeurant, le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination garanti à l'art. 14 par. 3 let. g Pacte ONU II ne s'applique qu'en matière pénale (cf. FRÉDÉRIC SUDRE, Droit européen et international des droits de l'homme, 9e éd. Paris 2008, p. 426s.). Or – comme dit ci-avant – cette condition n'est pas remplie en ce qui concerne la présente procédure, puisqu'il s'agit d'un cas d'entraide exclusivement administrative.

4.3.2. Le Tribunal de céans considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence – exposée ci-avant – établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est donc confirmée. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que – dans la mesure où le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne s'applique pas en matière d'entraide administrative – le grief du recourant est mal fondé.

4.4. Le recourant estime enfin que la Convention 10 violerait la présomption d'innocence, garantie aux art. 6 al. 2 CEDH et 32 al. 1 Cst.

4.4.1. Comme déjà dit ci-avant, la conformité de la Convention 10 avec la constitution fédérale et les lois fédérales ne peut pas être examinée par le Tribunal de céans. De plus, ce traité prime les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires (cf. consid. 4.1.2 et 4.2 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 5.2.1). La Convention 10 doit dès lors être appliquée même si elle instaure un régime, qui implique une présomption de culpabilité de « fraudes et délits semblables » dès qu'un certain nombre de critères sont remplis.

Au demeurant, la violation dont se plaint le recourant résulterait – pour autant qu'elle puisse être admise – d'une procédure d'entraide administrative, qui – comme exposé précédemment – n'est pas soumise aux exigences de l'art. 6 CEDH et des dispositions correspondantes du Pacte ONU II (cf. consid. 4.3.1 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 1C_224/2008 du 30 mai 2008 consid. 1.2 et les références citées). Rappelons encore que le Juge de l'entraide ne se prononce nullement sur la culpabilité de la personne concernée et qu'il ne lui appartient d'ailleurs pas de vérifier si un acte punissable a été commis (cf. consid. 2.4 ci-avant). Dans ces conditions, le grief que le recourant prétend tirer d'une violation de la présomption d'innocence fondée sur l'art. 6 al. 2 CEDH est dénué de pertinence, puisque cette disposition ne s'applique pas en matière d'entraide administrative.

4.4.2. Cette appréciation ne saurait être remise en question par l'argumentation du recourant, selon laquelle il appartiendrait à UBS SA de choisir les comptes dont les dossiers seront transmis au fisc américain et de les transmettre à l'AFC à cette fin. Comme exposé ci-avant (cf. les faits let. C; cf. également consid. 3 ci-avant), le 1er septembre 2009, l'AFC a pris une décision à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements au sens de l'art. 20d al. 2 OCDI-US 96. Elle a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09 – qui est devenu la Convention 10 – de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09. Aussi, UBS SA n'avait pas la possibilité de choisir les comptes ou de transmettre à l'AFC en priorité les données bancaires de clients peu intéressants pour elle. Au contraire, elle devait transmettre à l'AFC tous les dossiers des clients qui remplissaient les critères figurant dans l'annexe à la Convention 10, anciennement l'Accord 09.

Le grief indirectement soulevé par le recourant doit – dans la mesure où il est recevable – être rejeté, dès lors qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier si l'UBS SA a correctement exécuté la décision prise à son encontre par l'AFC (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2010 consid. 5; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.4.3).

5.

5.1. Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de la catégorie concernée, à savoir la catégorie 2/A/b, sont les suivants :

- les clients d'UBS SA,
- domiciliés aux Etats-Unis,
- qui étaient titulaires directs et ayant droit économiques,
- de comptes-titres non déclarés (non-W-9) et de comptes de dépôt d'UBS SA d'une valeur de plus d'un million de francs suisses, pendant une période située entre 2001 et 2008, et
- dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ».

La notion de « fraudes ou délits semblables » est définie en ce qui concerne la catégorie 2/A/b comme suit :

- (i) le contribuable domicilié aux Etats-Unis n'a pas fourni de formulaire W-9 pendant au moins trois ans (dont un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative), et
- (ii) le compte détenu auprès d'UBS SA a généré des revenus de plus de 100'000 francs suisse en moyenne par an pour toute période de trois ans comprenant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1), reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned “undisclosed (non-W-9) custody accounts” and “banking deposit accounts” in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of “tax fraud or the like” can be demonstrated ».

La notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit : « (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

5.2. Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant concerné la catégorie 2/B/b – notamment sur le critère « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la

Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ce critère devait être interprété de manière autonome, conformément aux règles générales contenues à l'art. 31 ss CV (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 4.2). Il en a également jugé ainsi s'agissant du terme « US domiciled » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 4.3)

5.2.1. Le Tribunal de céans a retenu que la Convention 10 ne visait pas – contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) – à éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10, se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner »), utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned » contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 4.2.1).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en

considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou société de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form », ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne servait qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 4.2.1).

5.2.2. Le Tribunal administratif fédéral considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence – exposée ci-avant – établie dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011. Celle-ci est donc confirmée. Il relève en outre que s'agissant de la catégorie 2/A/b ici en cause, l'expression « beneficially owned » de la Convention 10 s'inscrit également dans le cadre de la transmission aux autorités fiscales américaines des données bancaires des clients UBS domiciliés aux Etats-Unis. Cette expression, à l'instar du même terme utilisé par la Convention 10 dans le cadre de la catégorie 2/B/b, doit aussi être définie d'un point de vue économique et non pas en application des critères de droit civil (« substance over form »). Il n'y a en effet pas de raison d'interpréter différemment le même terme utilisé tant par l'art. 1 A que par l'art. 1 B de l'annexe à la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 4.2.2).

5.3. Le recourant allègue que n'étant, dans les faits, pas l'ayant droit économique du compte UBS incriminé, les critères contenus dans l'annexe à la Convention 10 permettant d'accorder l'entraide administrative ne seraient pas remplis dans son cas.

5.3.1. En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que le recourant était le titulaire direct et l'ayant droit économique du compte ***.

Le formulaire A « Verification of the beneficial owner's identity », établi le 10 juillet 2002, indique que le recourant – en tant que cocontractant d'UBS SA pour la relation bancaire *** – était l'ayant droit économique auquel appartenaient les valeurs confiées à UBS SA. Plus précisément, en réponse à la phrase « The undersigned hereby declares : », c'est la rubrique « that the contracting partner is the beneficial owner of the assets concerned » qui a été cochée par le recourant et non pas la rubrique « that the beneficial owner of the assets concerned is : Last name / Firts name (or firm) ; Address / Domicile, Country » (cf. pièce no ***_4_00001 du dossier de l'AFC). Dans le document intitulé « Basic document for Account/Custody Account » également daté du 10 juillet 2002, le recourant est indiqué comme seul titulaire du compte (cf. pièces no ***_4_00002 et 00003 du dossier de l'AFC). Au regard de toute une série de documents signés par le recourant, ce dernier apparaît comme le partenaire contractuel d'UBS SA pour le compte incriminé (cf. pièces no ***_4_00006 ss du dossier de l'AFC).

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que le recourant était le titulaire direct et l'ayant droit économique du compte *** (cf. consid. 2.4 ci-avant). L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale du 4 novembre 2010, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire.

5.3.2. Dans ces conditions, il reste à examiner si le recourant réussit à réfuter de manière claire et décisive les soupçons quant à la titularité et à la personne de l'ayant droit économique. Autrement dit, il appartient au recourant d'apporter la preuve qu'il n'était pas le titulaire et/ou l'ayant droit économique du compte concerné (cf. consid. 2.4 ci-avant).

Se fondant sur toute une série de pièces produites devant le Tribunal administratif fédéral, le recourant soutient que les fonds détenus sur le compte litigieux aurait à l'origine appartenu à son père, qui était décédé en 2003 (cf. pièce no 6 du dossier du recourant). Il allègue que son père aurait décidé, avant son décès, d'organiser sa succession de telle manière que ses avoirs et entreprises aux *** reviendraient au recourant alors que la mère et la sœur de ce dernier seraient bénéficiaires de l'ensemble des avoirs et entreprises en dehors des *** (cf. pièces no 5 et 7 du dossier du recourant). Cette répartition aurait été motivée par le fait que le recourant résidait aux Etats-Unis, alors que sa mère et sa sœur demeuraient en ***. Le recourant indique que – dans la mesure où en droit ***, les femmes n'auraient pas le droit de prendre part à la vie des affaires (cf. pièce no 9 du dossier du recourant) – les avoirs extra-*** (y compris la relation bancaire incriminée) avaient été transférés en son nom. Toutefois, il n'aurait fait que les détenir pour le compte de sa mère et de sa sœur, qui en auraient été les réelles bénéficiaires économiques. Le

recourant prétend ainsi que – même si sur le formulaire A (cf. pièce no ***_4_00001 du dossier de l'AFC) il est indiqué comme ayant droit économique du compte UBS litigieux – il n'en aurait en réalité jamais eu la jouissance économique. Le recourant en veut pour preuve le fait que les retraits effectués depuis le compte incriminé auraient bénéficié à sa mère et à sa sœur, ou à des sociétés familiales extérieures aux ***, soit des sociétés dont sa mère et sa sœur seraient les seules bénéficiaires économiques. Le recourant affirme en outre que – en date du 19 novembre 2008 – la totalité des avoirs détenus sur le compte *** a été prélevée et créditée sur le compte de la société Y._____, dont sa mère et sa sœur auraient été les seules ayants droit économiques (cf. pièce no 8 du dossier du recourant).

> **5.3.3.** L'ensemble de ces éléments tendent à démontrer, d'une part, que le recourant avait des droits sur les biens familiaux situés aux *** alors que sa mère et sa sœurs détenaient des droits sur ceux situés en *** et, d'autre part, que le recourant avait succédé à son père dans la position de chef de famille et agissait *a priori* à ce titre en son propre nom pour le compte de sa mère et de sa sœur. Cela étant, les documents joints au recours du 8 décembre 2010 ne font aucunement référence à la relation bancaire concernée par la décision du 4 novembre 2010. Ils ne permettent dès lors pas d'établir de lien entre le compte incriminé dans le cadre de la présente procédure et le rapport de représentation invoqué par le recourant. Notons d'ailleurs que – au regard même de l'avis de droit relatif à la capacité de la femme en droit ***, déposé par le recourant devant le Tribunal de céans (cf. pièce no 9 du dossier du recourant) – la loi ***ne ne semble pas interdire aux femmes *** l'ouverture de comptes bancaires en leur nom. Elles doivent pour ce faire disposer *a priori* uniquement d'une carte d'identité, ce qui était le cas de la mère et de la sœur du recourant, celui-ci ayant produit devant le Tribunal administratif fédéral copie des passeports *** de sa mère et de sa sœur (cf. pièces no 2 et 3 du dossier du recourant). Quoi qu'il en soit, à supposer que le droit *** interdise aux femmes d'ouvrir et maintenir un compte bancaire, comme le recourant semble le prétendre, rien n'empêchait celui-ci d'indiquer sur le formulaire A qu'il n'était pas l'ayant droit économique, si tel était effectivement le cas. Or, il ne l'a pas fait. Il faut dès lors présumer qu'il était le titulaire et le bénéficiaire économique du compte ***, conformément aux indications fournies par l'intéressé lui-même.

Par ailleurs, le fait que les avoirs déposés sur le compte bancaire concerné ont été transféré le 19 novembre 2008 sur un compte de la société Y._____, dont les bénéficiaires économiques seraient aux dires du recourant sa mère et sa sœur – ce qui n'est ici pas prouvé – ne signifie pas que lesdits avoirs n'appartenaient pas au recourant. Les motifs du versement peuvent en effet être très divers et ne sont en outre pas déterminants pour juger de la question seule pertinente ici qui est celle du titulaire et/ou du bénéficiaire économique de la relation bancaire ***.

Dans ces conditions, il y a lieu de constater que l'ensemble des documents auxquels se réfère le recourant ne remplissent pas les conditions de preuve exigées par la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral précitée (cf. consid. 2.4 ci-avant). En effet, les pièces en question ne sont pas de nature à réfuter de manière claire et décisive les soupçons quant au fait que les critères « beneficially owned » (dans la traduction en français « ayants droit économiques ») et « directly held » (dans la traduction en français « titulaires directs ») sont remplis dans le cas du recourant.

6.

Durant la période en cause, le recourant avait son domicile aux Etats-Unis. Il était titulaire directe et ayant droit économique du compte UBS numéro ***. Il remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne.

Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 décembre 2003 selon la décision entreprise, dans laquelle l'AFC – se référant au document ***_6_00004 relatif à la situation du compte au 31 décembre 2003 – a indiqué par erreur le 31 janvier 2001. Le recourant ne le conteste pas.

D'après la décision querellée, des gains en capital de CHF 330'685.-- ont été réalisés en 2008. Le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a ainsi été dépassé durant les années 2006 à 2008. Les chiffres fournis par l'autorité inférieure ne sont pas contestés par le recourant. Ce dernier ne fait pas non plus valoir que l'autorité inférieure aurait fait des erreurs de calcul ou d'addition.

Le recourant admet également ne jamais avoir rempli de formulaires W-9, estimant toutefois ne pas avoir été tenu de le faire. Or, on vient de voir que – contrairement à l'opinion du recourant – il devait être considéré comme titulaire direct et bénéficiaire économique (« directly held » et « beneficially owned »; cf. consid. 5.3.1 et 5.3.3 ci-avant), de sorte que – conformément à l'annexe à la Convention 10 – il était tenu de remplir les formulaires W-9. Cela étant dit, on rappellera que les raisons pour lesquelles les formulaires W-9 n'ont pas été remplis sont sans pertinence et n'ont pas à être examinées (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6869/2010 du 17 janvier 2011 consid. 3.2). Tous les critères de la catégorie 2/A/b sont ainsi remplis.

7.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 15'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais déjà versée de CHF 20'000.--, le solde étant restitué au recourant. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

8.
Conformément à l'art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut pas être contesté par-devant le Tribunal fédéral.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 15'000.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est imputé sur l'avance de frais totale de CHF 20'000.--, le surplus par CHF 5'000.-- lui étant remboursé. Le recourant est invité à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :