Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-4161/2010

Arrêt du 3 février 2011

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),
Pascal Mollard, Michael Beusch, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

X._____, ***,
représenté par Y._____, ***,
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.
Les dossiers de X._____ concernés par la présente procédure ont été transmis par UBS SA à l'AFC les 3 et 7 décembre 2009. Dans sa décision finale du 20 avril 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été expédiée le 10 mai 2010 et est parvenue le même jour (selon le tampon apposé sur la première page de la décision) à l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA, à Zurich.

F.
Par courrier du 7 mai 2010, parvenu à l'AFC le 11 mai 2010, X._____, représenté par Y._____, a informé l'AFC qu'il s'opposait à la demande

d'entraide administrative. Il a également demandé à pouvoir consulter l'entier du dossier de la cause et qu'un délai lui soit imparti pour se déterminer. Le 17 mai 2010, l'AFC a transmis une clé USB à X._____ contenant, selon elle, l'intégralité du dossier. Compte tenu du fait que la décision du 20 avril 2010 avait été expédiée le 10 mai 2010, elle l'a informé qu'elle ne pouvait plus donner suite à sa demande de pouvoir formuler des observations. Par télécopie et courrier du 18 mai 2010, X._____ a requis que la décision le concernant lui soit transmise, car elle ne figurait pas sur la clé USB reçue. Il a en outre réitéré sa demande de pouvoir se déterminer. Il a répété sa requête de recevoir une copie de la décision par télécopie et lettre du 21 mai 2010. Par courrier électronique du 26 mai 2010, Z._____ de l'AFC s'est excusé auprès de X._____ de ne pas lui avoir envoyé la décision le concernant par e-mail. Ce courrier électronique ne contenant, en annexe, qu'une page blanche, mais toujours pas la décision réclamée, X._____ a répété une nouvelle fois sa demande de la recevoir par courrier électronique adressé audit Z._____ le 27 mai 2010. Par télécopie du 27 mai 2010, l'AFC a transmis la décision finale du 20 avril 2010 au recourant.

G.
Par mémoire du 8 juin 2010, X._____ (ci-après : le recourant) a interjeté recours contre la décision finale susdite auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, il a demandé que l'effet suspensif soit accordé à son recours et de pouvoir répliquer après le dépôt de la réponse de l'AFC. Quant au fond, il a conclu – sous suite de frais et dépens – principalement à l'annulation de la décision prise le 20 avril 2010 par l'AFC. Subsidiairement, il a requis que la demande d'entraide administrative de l'IRS soit rejetée. Il se plaint en résumé d'une violation de son droit d'être entendu, de la notification irrégulière de la décision entreprise, d'une violation du principe de non-rétroactivité et de celui de la légalité.

H.
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).

I.
Par courrier du 23 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a avisé le recourant avoir rendu, le 15 juillet 2010, un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de Convention 10. Dans cet arrêt, il a notamment jugé que 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.

J.
Dans sa réponse du 12 octobre 2010, l'AFC a conclu – sous suite de frais – au rejet du recours dans la mesure où il était recevable.

K.
Par courrier du 9 novembre 2010, le recourant a fait valoir pour la première fois que les avoirs figurant à l'actif du compte UBS n'étaient pas détenus en pleine propriété par lui, mais qu'ils bénéficiaient à sept personnes, si bien que les critères de l'accord n'étaient pas remplis. Il a également remis ses « Income Statements » de 1999 à 2008 et prétendu que ceux-ci différeraient considérablement des revenus calculés par UBS SA. Les revenus générés ne seraient pas suffisants pour que les conditions de l'entraide administrative soient remplies.

L.
Invitée en particulier à expliquer son calcul quant au seuil de la moyenne annuelle sur trois ans de CHF 100'000.-- et à justifier ses calculs, s'agissant du compte no *1*, l'autorité inférieure a fourni, le 6 décembre 2010, un nouveau tableau montrant de manière détaillée les montants pouvant être pris en considération pour le compte précité. Elle est arrivée à la conclusion que pour ledit compte, la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans avait été atteinte. Elle a ainsi confirmé les conclusions précédemment prises.

M.
Par mémoire du 7 janvier 2011, le recourant a déposé sa réplique. Il a invoqué des griefs formels (violation du droit d'être entendu, notification

irrégulière) et matériels, considérant en substance que les critères pour accorder l'entraide administrative n'étaient pas remplis dans son cas.

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

Droit :

1.
1.1. Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative basées sur l'art. 26 CDI-US 96 (cf. art. 20k al. 1 et 4 OCDI-US 96 en relation avec les art. 31 à 33 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], ainsi qu'avec l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente cause. 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.

1.2. L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que le recourant a procédé en français. L'autorité intimée a déposé sa réponse du 12 octobre 2010 en français et a expressément consenti à ce que la procédure soit menée dans cette langue. Par conséquent, la langue de la présente procédure – plus particulièrement celle du présent arrêt – est le français (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3418/2010 du 8 juillet 2010 consid. 2 et les références citées).

2.
Le recourant demande que l'effet suspensif soit accordé à son recours. Conformément à l'art. 55 al. 1 PA, l'acte de recours bénéficie de cet effet de par la loi, si bien que cette requête est sans objet. Le Tribunal de

céans a au demeurant rappelé – tant dans son courrier du 10 juin 2010 que dans sa décision incidente du 25 août 2010 – que l'entraide administrative ne pouvait être accordée et en particulier qu'aucun document ou information bancaire ne pouvait être transmis à des autorités étrangères avant l'entrée en force de l'arrêt définitif et exécutoire qui mettrait fin à la présente procédure.

3.

3.1. 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; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n. 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, n. 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-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1). 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-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2, E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2 et les références citées).

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; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2). 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-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1).

3.2. 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).

3.3. 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral 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).

3.4. 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 (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 réussi à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

4.

Le recourant considère que l'autorité inférieure a violé son droit d'être entendu en refusant de donner suite à sa requête de pouvoir se déterminer. L'autorité intimée ne pourrait, selon lui, se prévaloir du fait qu'elle n'aurait reçu son courrier recommandé du 7 mai 2010 que le 11 mai 2010 pour l'en priver. Il estime, dans ses observations du 7 janvier 2011, que dès lors que l'AFC a eu connaissance du fait que le recourant était représenté, elle aurait dû lui donner la possibilité de déposer ses déterminations.

4.1. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu – découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. – en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a), celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2, 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1), ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 129 I 249

consid. 3, 127 I 54 consid. 2b, 126 I 15 consid. 2a/aa; cf. également ATAF 2009/36 consid. 7.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4034/2010 du 11 octobre 2010 et les références citées, A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 2.1).

L'art. 20e OCDI-US 96 garantit également des droits de procédure à la personne concernée par une demande d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente. Il dispose que l'AFC notifie à la personne concernée qui a désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, la décision adressée au détenteur de renseignements ainsi qu'une copie de la demande de l'autorité américaine compétente, pour autant que la demande n'exige pas expressément le maintien du secret (cf. art. 20e al. 1 OCDI-US 96). Si la personne concernée n'a pas désigné de mandataire habilité à recevoir des notifications, la notification devra être entreprise par l'autorité américaine compétente selon le droit américain. Simultanément, l'AFC fixe à la personne concernée un délai pour consentir à l'échange de renseignements ou pour désigner un mandataire habilité à recevoir des notifications (cf. art. 20e al. 2 OCDI-US 96). La personne concernée peut, sauf exceptions, prendre part à la procédure et consulter le dossier (cf. art. 20e al. 3 OCDI-US 96; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4034/2010 du 11 octobre 2010 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.2).

4.2. Dans son recours, l'intéressé allègue avoir reçu, le 25 septembre 2009, un courrier intitulé « Notice to UBS Accountholders ». Il produit ce document – qui indique que la décision prise par l'AFC à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements était disponible sur internet et que le recourant était invité à nommer un agent autorisé à recevoir les notifications en Suisse s'il souhaitait suivre la procédure se déroulant devant l'AFC – en annexe à son recours. Etant au courant de la procédure le concernant, il a d'ailleurs donné procuration à son avocat le 6 mai 2010 pour défendre ses intérêts. Ce dernier est intervenu immédiatement auprès de l'AFC, par courrier du 7 mai 2010, en s'opposant à l'entraide administrative concernant son client et en demandant à pouvoir consulter le dossier et prendre position.

Le recourant aurait toutefois eu la possibilité de consulter le dossier et de s'exprimer devant l'autorité intimée avant qu'elle ne prenne la décision du 20 avril 2010, ce qu'il n'a pas fait. Ayant renoncé à exercer ses droits de partie avant d'envoyer sa lettre du 7 mai 2010, c'est à tort qu'il se plaint d'une violation de son droit d'être entendu dans le cadre de la procédure qui a précédé la prise de décision du 20 avril 2010 par l'AFC. Dès lors qu'elle avait déjà pris et notifié cette décision au moment de recevoir, le 11 mai 2010, le courrier du recourant du 7 mai 2010, l'AFC ne pouvait plus donner suite aux requêtes formulées par le recourant. Contrairement à ce que prétend le recourant, le fait que l’AFC avait connaissance, dès le 11 mai 2010, date de la réception de la lettre du 7 mai 2010, que le recourant était représenté, n’y change rien et la jurisprudence invoquée, qui ne concerne pas le droit d’être entendu, ne lui est d’aucun secours. Le grief du recourant tiré de la violation de son droit d'être entendu est ainsi mal fondé.

5.
L'intéressé se plaint de la notification irrégulière de la décision entreprise, qui ne lui aurait jamais été notifiée. La télécopie de l'AFC du 27 mai 2010 ne serait pas signée par Z._____, de sorte qu'elle ne saurait être assimilée à une notification.

5.1. Conformément à un principe général du droit administratif (cf. art. 38 PA), la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties. Toutefois, la jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification. La protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'impose de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa et les références citées). Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a; 111 V 149 consid. 4c et les références citées). La protection des parties est en effet suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 132 I 249 consid. 6 p. 253). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (cf. La Semaine judiciaire [SJ] 2000 I p. 118 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_443/2008 du 8 janvier 2009 consid. 2.2).

5.2. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'agit, en effet, de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99). Lorsque la connaissance d'une décision est retardée à cause d'une notification irrégulière, on considère que la notification a eu lieu au moment où la décision est effectivement parvenue au destinataire, sans qu'il faille la réitérer (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_347/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-167/2010 du 12 mars 2010 consid. 2.4.1 et 2.4.2). Tel est précisément ce qui s'est produit en l'espèce. En effet, la décision d'entraide administrative du 20 avril 2010 n'a pas été notifiée au recourant à son adresse aux Etats-Unis, mais l'acte lui est finalement parvenu par télécopie du 27 mai 2010. Il a alors pu faire valoir ses droits en justice et interjeter recours devant le Tribunal

de céans et n'a subi aucun préjudice du vice de notification. Le grief du recourant tendant à l'annulation de la décision entreprise du 20 avril 2010 pour défaut de notification doit donc être rejeté.

6.

6.1. Le recourant se plaint d'une violation du principe de non-rétroactivité. Selon lui, il conviendrait de distinguer la rétroactivité de l'Accord 09 et du Protocole 10. L'application provisoire de l'Accord 09 n'aurait pas été convenue, seule l'application provisoire du Protocole 10 en tant que telle aurait été prévue. L'art. 3 du Protocole 10 ne venant aucunement modifier l'Accord 09 en lui conférant une application provisoire, il n'existerait aucune base légale pour appliquer provisoirement et de manière rétroactive l'Accord 09. La décision entreprise reposerait ainsi sur une base légale insuffisante et devrait être annulée.

6.2.

6.2.1. Suite à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (partiellement publié in : ATAF 2010/7), le Conseil fédéral a entamé de nouvelles négociations avec les Etats-Unis, afin d'honorer les engagements pris par la Suisse en concluant l'Accord 09. Le 31 mars 2010, il a ainsi conclu le Protocole 10 (cf. les faits sous lettre D ci-avant). Ce dernier a modifié l'Accord 09 sur différents points. En particulier, les parties ont convenu que l'Accord 09 était applicable à titre provisoire dès le jour de sa signature (cf. art. 3 al. 2 Protocole 10; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.3.2).

L'argument du recourant selon lequel l'application provisoire du Protocole 10 ne concernerait que le Protocole 10 lui-même et non pas l'Accord 09 ainsi modifié ne trouve pas d'appui dans le texte du Protocole 10 qui visait justement à modifier, sur certains points particuliers, l'Accord 09 et à convenir de son application provisoire dès le jour de sa signature. Le Tribunal fédéral a au demeurant jugé, dans l'arrêt A-4013/2010 précité, que l'art. 9 2ème phrase de la Convention 10 et l'art. 3 al. 2 du Protocole 10 prévoyait explicitement l'application provisoire en tant que traité international, même si le contrat sur lequel cette application était basée n'était lui-même pas encore en vigueur (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.3.5).

6.2.2. Le Tribunal administratif fédéral a également précisé 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). Compte tenu de ce qui précède, les griefs tirés de la violation du principe de non-rétroactivité sont mal fondés.

6.3. Il en va de même du reproche d'une violation du principe de la légalité. Le Tribunal de céans a en effet jugé que la base légale pour accorder l'entraide administrative était la Convention 10. Cette dernière était hiérarchiquement au même niveau que les lois fédérales. Par ailleurs, la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Le Tribunal administratif fédéral 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

6.4. Le Tribunal administratif fédéral a en outre précisé que la Convention 10 servait à déterminer de manière contraignante l'interprétation d'un terme – c'est-à-dire celui de « Tax fraud and the like » – prévu par la CDI-US 96 et contenait des critères précis, de nature générale, selon lesquels l'entraide devait être accordée. L'identification concrète des personnes concernées n'avait lieu que dans un deuxième temps (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.3). Ainsi, contrairement à ce que prétend le recourant, qui s'appuie sur un avis doctrinal (cf. BERNARD LÖTSCHER/AXEL BUHR, Abkommen Schweiz-USA in Sachen UBS : sind dem Bundesverwaltungsgericht die Hände gebunden?, Revue de l'avocat 2010, p. 14 ss, n° 40 ss), ces critères sont pertinents pour se déterminer quant à l'octroi de l'entraide administrative. Comme l'indique à juste titre l'AFC dans sa décision du 20 avril 2010, le titre de l'annexe à la Convention 10 précise qu'il s'agit des critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS ("Criteria for Granting Assistance Pursuant to the Treaty Request"). Il existe ainsi une référence claire qu'il s'agit de conditions

matérielles et non seulement de critères pour déterminer s'il y a lieu d'entrer en matière sur une demande d'entraide. Dès lors que la Convention 10 prime sur la CDI-US 96 en cas de conflit, il n'y a de toute manière plus de doute à cet égard.

Par surabondance, il convient de souligner que le Tribunal de céans a également jugé que le fait d'avoir effectivement réalisé un gain en capital imposable ne constituait pas, en tant que tel, un soupçon fondé de « fraudes ou délits semblables ». A l'inverse, lorsque le contribuable prouve avoir effectivement subi une perte en capital, ledit soupçon n'est pas levé. Le soupçon résulte en effet de l'omission d'avoir rempli, durant la période considérée par la Convention 10, les formulaires de déclaration indiquée pour la catégorie concernée, et non pas de la réalisation d'un revenu imposable. En ce qui concerne la catégorie 2/A/b, le critère déterminant est l'omission d'avoir rempli le formulaire W-9 durant une période d'au moins trois ans. Lorsque les caractéristiques relatives au compte, dont fait notamment partie le calcul schématique du revenu annuel moyen sur trois ans prévu par la Convention 10, sont remplies, l'on est en présence de « fraudes ou délits semblables » et l'entraide doit être accordée. La méthode de calcul prévue dans l'annexe à la Convention 10 n'est dans ce contexte pas une méthode de calcul parmi d'autres, qui doit être écartée lorsque la preuve des gains ou pertes effectifs est apportée. Compte tenu de la définition précise des revenus prévue par la Convention 10, il ne reste en effet plus de place pour une autre méthode de calcul, respectivement pour apporter la preuve des revenus effectifs (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4).

7.

7.1. Dans son courrier du 9 novembre 2010, le recourant fait valoir que son père avait ouvert le compte bancaire auprès de UBS SA en 1989 et que les avoirs figurant à l'actif de ce compte n'étaient dès lors pas détenus en pleine propriété par lui, mais qu'ils bénéficiaient à sept personnes, si bien que les critères de l'Accord 09 n'étaient pas remplis. Dans son mémoire du 7 janvier 2011, il prétend également avoir démontré qu'il n'était pas l'ayant droit économique, mais uniquement le « trustee » du compte bancaire ouvert auprès d'UBS SA.

7.2. L'attestation jointe au courrier du 9 novembre 2010 précité ne fait aucunement référence aux comptes bancaires concernés par la décision du 20 avril 2010. Elle ne permet dès lors pas d'établir de lien entre les comptes concernés par la présente procédure et le rapport de représentation invoqué. L'on ne voit pas non plus pourquoi le recourant ne serait, comme il le prétend, que le « trustee » du compte bancaire ouvert, car le document invoqué, bien que mentionnant que « Mr. X._____ is my trustee and is in charge of this account […] », ne constitue pas un acte constitutif d'un trust. Au surplus, le recourant n'explique pas pourquoi il a signé le formulaire A qui figure au dossier et qui l'identifie comme seul ayant droit économique.

Dans ces circonstances, il y a lieu d'admettre, d'une part, que l'état de fait – tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale du 20 avril 2010 – n'apparaît pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire et, d'autre part, que les arguments et documents du recourant ne permettent pas de prouver de manière claire et décisive que ce dernier n'était pas le titulaire directe et/ou le bénéficiaire économique des comptes incriminés (cf. consid. 3.4 ci-avant).

7.1. Par surabondance de motifs, on relèvera encore que le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans n'est pas lié à la personne du titulaire et/ou du bénéficiaire économique du compte concerné, mais au compte lui-même. Dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 – plus spécifiquement le ch. 2 let. A/b ch. ii – indiquait clairement que c'était le compte détenu auprès d'UBS SA qui générait des revenus annuels moyens de plus de CHF 100'000.-- sur trois ans. La version anglaise de l'annexe à la Convention 10 – seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administrative fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1) – indiquait expressément, s'agissant de la catégorie 2/A/b, « (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 ». Aussi, il est sans importance que plusieurs personnes aient été titulaires et/ou bénéficiaires économiques du compte. La personne concernée par la demande de renseignements de l'IRS peut donc être l'une des personnes qui étaient titulaires et ayants droit économiques du compte en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 *in fine*; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3545/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1, 5.2 et 5.4)

Il s'ensuit que – contrairement à l'opinion du recourant – il importe peu de savoir si – en plus de lui – d'autres personnes détenaient et bénéficiaient des comptes UBS incriminés. Les arguments du recourant sont, pour l'ensemble de ces motifs, mal fondés.

8.

L'intéressé a également remis ses « Income Statements » de 1999 à 2008 et prétend que ceux-ci différeraient considérablement des revenus calculés par UBS SA. Les revenus générés ne seraient pas suffisants pour que les conditions de l'entraide administrative soient remplies. Il prétend également, dans son mémoire du 7 janvier 2011, que la moyenne annuelle mentionnée par la Convention 10 signifiait la moyenne des revenus par an et non pas la moyenne des revenus sur trois ans. La Convention 10 exigerait ainsi que des revenus de plus de CHF 100'000.-- soient réalisés chaque année durant une période consécutive de trois ans. Par ailleurs, se basant sur les « Income Statements » relatifs au

compte no *1*, il considère ne pas avoir réalisé des revenus suffisants pour que l'entraide administrative puisse être accordée dans son cas.

8.1. 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 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 suisses 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, 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 ».

8.2. Dans l'arrêt A-4013/2010 précité, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituaient des revenus au sens dudit traité les « revenus bruts (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) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3).

Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragale – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des gains effectivement générés et/ou en fonction d'un autre quotient que celui de 50% (du produit brut des ventes réalisées) prévu dans l'annexe à la Convention 10 ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément, s'agissant de la catégorie 2/A/b, « revenues are defined as gross income […] and capital gains (which […] are calculated as 50% of the gross sales proceeds […]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid.8.3.3 et les références citées).

A cet égard, on relèvera encore que le Tribunal administratif fédéral a déjà confirmé à plusieurs reprises la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 précité (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2).

> **8.3.** La Convention 10, dans sa version anglaise seule déterminante, prévoit que « 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 ». Il s'agit donc bien d'une moyenne annuelle (« on average per year ») et non pas d'un minimum de CHF 100'000.-- par an. Si l'interprétation du recourant devait être suivie, les parties à la Convention 10 auraient en effet indiqué que le revenu annuel devait atteindre au moins CHF 100'000.-- par année, comme elles l'ont d'ailleurs fait en ce qui concerne la valeur d'au moins un million de francs suisses (cf. consid.8.1 et 8.2 ci-avant). Au demeurant, l'indication du mot « moyenne » ne ferait aucun sens si le revenu annuel devrait atteindre au moins le montant de CHF 100'000.-- chaque année durant une période consécutive de trois ans.

> **8.4.** Durant la période en cause, le recourant avait son domicile aux Etats-Unis. Il semble d'ailleurs toujours y être domicilié. Il était titulaire et bénéficiaire des comptes UBS numéros *2* et *1*. Il remplit ainsi les conditions relatives à sa personne de la Convention 10, ce qu'il ne conteste au demeurant pas. Pour les deux comptes, le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 décembre 2001 selon la décision de l'AFC du 20 avril 2010. Le recourant ne le conteste pas. Il ne remet pas non plus en cause ne jamais avoir rempli de formulaire W-9. D'après la décision entreprise, le compte *2* a enregistré des gains en capital d'au moins CHF 312'776.-- en 2003, si bien que la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans consécutifs a été dépassée. Toujours selon la décision attaquée, s'agissant du compte *1*, des gains en capital d'au moins CHF 235'583.-- ont été réalisés en 2004, 2005 et 2006 auxquels il convient d'ajouter des rendements de CHF 67'784.-- obtenus durant la même période. La moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans consécutifs est ainsi également dépassée. Selon le nouveau tableau concernant le compte *1* établi par l'AFC et joint à la prise de position du 6 décembre 2010 de cette autorité (cf. les faits lettre L ci-avant), la moyenne annuelle sur trois ans a également été atteinte durant les années 2005, 2006 et 2007, période durant laquelle des revenus déterminants de CHF 320'588.— ont été réalisés.

Le recourant prétend toutefois que les revenus générés ne seraient pas suffisants pour que les conditions de l'entraide soient remplies. Il estime notamment, se basant sur les « Income Statements » relatifs au compte *1*, ne pas avoir réalisé la moyenne annuelle sur trois ans de CHF 100'000.-- requise.

Le recourant ne conteste en réalité pas les chiffres à la base des calculs de l'AFC, mais considère que seuls les postes « Domestic Income » et « Foreign Income » figurant sur les attestations d'UBS SA pour les périodes fiscales 2005 à 2007 devraient être pris en considération pour le calcul des revenus déterminants. Comme on vient de le voir (cf. consid. 7.2), la définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») propre à la Convention 10 s'écarte de la signification donnée en règle générale au terme en question. Cette définition prend en particulier également en compte 50% du produit brut des ventes réalisées. Or, le calcul mis en avant par le recourant n'en tient pas compte. Ce dernier ne prétend au demeurant pas que les additions de l'AFC seraient fausses et n'explique en particulier pas quelles seraient les erreurs commises ou encore quels chiffres pris en compte par l'autorité l'auraient été à tort. D'après les documents figurant au dossier, il n'y a pas de raison de douter de l'exactitude des calculs effectués par l'AFC. En particulier, s'agissant du compte *2*, le seuil déterminant a été dépassé sur une période de six mois seulement en 2003, si bien que l'AFC pouvait se dispenser de vérifier si des revenus supplémentaires ont été réalisés durant la période visée. En ce qui concerne le compte *1*, il ressort des documents remis par l'AFC que les calculs effectués par cette dernière sont justes et que les seuils relatifs aux revenus ont été dépassés.

8.5. Tous les critères de la catégorie 2/A/b sont ainsi remplis et c'est dès lors à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

9.
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 20'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. 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*).

10.
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 20'000.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :