Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-2014/2011

Arrêt du 4 août 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
recourant 1,

Y._____, ***,
recourante 2,

les deux représentés par
A._____ et B._____, ***,
recourants,
contre

Administration fédérale des contributions AFC,
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).

G.
Le dossier de X._____ en tant que bénéficiaire économique présumé de Y._____, concerné par la présente procédure, a été transmis par UBS SA à l'AFC le 11 février 2010. Dans sa décision finale prise le 9 août 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 14 septembre 2010, X._____ et Y._____ ont interjeté recours contre la décision finale susdite auprès du Tribunal administratif fédéral. Sans entrer en matière sur le fond, le Tribunal de céans a, par arrêt du 7 janvier 2011, retenu que le droit d'être entendu des prénommés avait été violé. Il a par conséquent annulé la décision précitée du 9 août 2010 et renvoyé l'affaire à l'AFC pour qu'elle donne l'occasion à X._____ et Y._____ de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative.

H.
Invités à prendre position jusqu'au 7 février 2011, délai qui a été prolongé jusqu'au 20 février 2011, X._____ et Y._____ ont déposé leur prise de position dans le délai imparti par l'AFC. Dans sa décision finale du 1er mars 2011, l'autorité inférieure 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 4 avril 2011, X._____ (ci-après : recourant 1) et Y._____ (ci-après : recourante 2; le recourant 1 et la recourante 2 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision finale prise le 1er mars 2011 par l'AFC. A titre préalable, ils ont requis plusieurs mesures d'instructions en lien, respectivement, avec la mission confiée par l'AFC à C._____, ainsi qu'avec le nombre de cas traités depuis l'entrée en vigueur de la Convention 10 jusqu'à ce jour. Principalement, ils ont demandé – sous

suite de dépens – que la décision entreprise soit annulée et que l'entraide administrative soit refusée. En substance, ils ont fait valoir une violation du droit d'être entendu, un défaut d'indépendance et d'impartialité de la procédure d'entraide administrative, une violation de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (« fishing expedition » ou « recherche non autorisée de moyens de preuves »), une violation de l'interdiction de rétroactivité des lois, une violation du droit au respect de la vie privée et du principe de l'égalité, la nullité de la Convention 10, ainsi que l'exécution complète de la Convention 10. Ils ont également soutenu que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

J.
Dans sa réponse du 2 mai 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

K.
Dans leur réplique du 10 juin 2011, les recourants ont persisté dans leurs conclusions et arguments. Ils ont en outre relevé que les gains d'au moins CHF 389'023.--, retenus par l'AFC, ont été réalisés sur une période d'une année, soit de janvier à décembre 2001, et en aucun cas sur trois ans consécutifs, comme l'exigerait à leur sens la Convention 10. Les recourants ont également soutenu que le recourant 1 n'aurait cessé de vivre en ***, de sorte qu'il ne serait pas démontré que le recourant 1 aurait été domicilié aux Etats- Unis pendant trois années.

L.
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 basée 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 de céans est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2. En l'occurrence, le recourant 1 et la recourante 2 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, le premier en tant que bénéficiaire économique présumé de la relation bancaire *** et la seconde en tant que détentrice du compte *** et cocontractante d'UBS SA pour celui-ci. Les recourants se trouvent ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Ils ont au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6406/2010 du 15 avril 2011 consid. 1.2.4 et A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.3.1 et 1.3.2).

1.3. Interjeté dans la forme (cf. art. 52 al. 1 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 1 en lien avec l'art. 20 al. 3 PA) prescrits par la loi, le recours est recevable, sous réserve du consid. 6.1 ci-après, si bien qu'il y a 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 ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Saint Gall 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les

références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

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/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). 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/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 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/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-

7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 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 (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, 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. Afin d'apporter cette preuve libératoire, elle doit, sur le champ et sans réserve, prouver que c'est à tort qu'elle est visée par la procédure d'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucun acte d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.

3.1. Les recourants requièrent toute une série de mesures d'instruction. Ils demandent en particulier qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure :

(a) de remettre aux recourants le contrat et tout autre document en rapport avec la mission octroyée à C._____ par l'AFC,
(b) de remettre aux recourants tout document attestant de l'absence de conflit d'intérêts chez C._____ avec l'objet de la mission lui ayant été confiée par l'AFC, et
(c) de remettre aux recourants tout document indiquant quelle est la nature de l'examen auquel doivent procéder les collaborateurs de l'AFC et de C._____ chargés de se prononcer sur l'admissibilité de l'entraide.

Les recourants requièrent ces mesures d'instruction dans le but de démontrer que la procédure a été entachée de vices de forme, à savoir d'un défaut d'indépendance et d'impartialité, justifiant une annulation de la décision entreprise. Plus précisément, les recourants estiment que la mission octroyée à C._____ par l'AFC représente un transfert de tâches publiques à une entité privée, qui ne respecterait pas les exigences de la délégation de compétence.

Le grief portant sur la composition régulière de l'autorité inférieure a un caractère formel qui impose de l'examiner en premier lieu, avant même les diverses violations du droit d'être entendu, également invoquées par les recourants (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2D_130/2008 du 13 février 2009 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1).

3.2. Le Tribunal de céans a déjà jugé – au vu des pièces relatives aux dossiers d'entraide administrative – que C._____ avait fourni, dans le cadre des procédures d'entraide administrative liées à la demande de renseignements de l'IRS, des analyses préliminaires relatives aux critères financiers énoncés dans l'annexe à la Convention 10. Il a considéré que la mission confiée à C._____ consistait en un travail préliminaire de calcul, de sorte que ladite société n'était pas intervenue dans le processus décisionnel. L'examen juridique était en effet effectué par l'AFC, qui – après avoir repris, contrôlé et, le cas échéant, corrigé les analyses fournies par C._____ – établissait les décisions finales en fonction de sa propre appréciation du cas, des pièces du dossier officiel fourni par UBS SA, ainsi que des éventuelles observations des parties (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.2.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.3.2).

Le Tribunal administratif fédéral a admis que la qualification des rapports entre l'AFC et C._____ en tant que délégation de compétence ou simple mandat importait peu, puisque dans les deux cas de figure une base légale n'était pas nécessaire. En effet, dans la mesure où l'AFC rendait elle-même ses décisions en matière d'entraide administrative, dans la forme prescrite et dans une composition régulière, elle était habilitée – en l'absence même de base légale – à confier à C._____, en particulier, l'analyse préliminaire des dossiers édités par UBS SA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.2.2 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.3.4).

Le Tribunal de céans a en outre jugé que – dans la mesure où C._____ n'avait été appelée ni à rendre ni à préparer les décisions établies sur la base de la Convention 10, sa mission s'étant limitée à contrôler le contenu des dossiers transmis par UBS SA à l'AFC – les règles déterminantes en matière d'indépendance et d'impartialité des autorités administratives ne trouvaient pas application à l'égard de ladite société et/ou de ses collaborateurs (cf. art. 29 al. 1 Cst. en relation avec l'art. 10 al. 1 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.3.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3, spéc. consid. 3.2 et 3.4.1 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 5.3).

3.3. S'agissant de la question de l'indépendance et de l'impartialité de l'AFC, le Tribunal de céans a également jugé à plusieurs reprises que – bien que certains passages des décisions d'entraide administrative de l'AFC correspondaient à des passages de l'avis établi par D._____ pour UBS SA – c'était après un examen approfondi que l'AFC avait repris les arguments de l'avis qu'elle partageait. La reprise ou non de certains passages de cet avis n'avait relevé que de la décision de l'AFC, prise en toute autonomie. Ces circonstances ne révélaient pas une quelconque apparence de prévention de la part de l'AFC et/ou de ses collaborateurs et cette situation ne faisait pas non plus redouter une activité partiale de cette autorité. On ne pouvait pas non plus considérer que D._____ avait participé à l'élaboration des décisions établies sur la base de la Convention 10, anciennement Accord 09 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2010 consid. 3.3.2 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.4.2).

3.4. Compte tenu de la jurisprudence précitée – du reste parfaitement connue par les mandataires des recourants, puisque lesdits mandataires, respectivement d'autres avocats de leur Etude ont représenté les intérêts des parties concernées dans les affaires A-6302/2010 du 28 mars 2011

et A-6258/2010 du 14 février 2011 – les griefs des recourants tirés du défaut d'indépendance et d'impartialité de l'AFC et de ses collaborateurs, respectivement de la violation des exigences légales en matière de délégation de compétence en relation avec la mission confiée à C._____, doivent être rejetés.

3.5. Le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.3, 134 I 140 consid. 5.3 p. 148, 133 II 391 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.2.1, A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid.4.2.1 et les références citées; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.144), ce qui est – vu les considérants 3.2 à 3.4 ci-dessus – le cas en l'espèce.

Le Tribunal de céans renonce par conséquent aux mesures d'instruction en lien avec la mission confiée par l'AFC à C._____, requises par les recourants (cf. consid. 3.1 ci-avant).

3.6. Les recourants sollicitent également à titre de mesures d'instructions qu'il soit ordonné à l'AFC de communiquer le nombre de cas traités depuis l'entrée en vigueur de la Convention 10 jusqu'à ce jour, ainsi que l'état d'exécution des obligations prévues par ledit traité.

Le droit d'administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 3.2). Or – comme indiqué ci-après (cf. consid. 5.3.2 et 7.2) – même s'il était établi que l'AFC a depuis l'entrée en vigueur de la Convention 10 jusqu'à ce jour traité 4'450 comptes, cet élément ne permettrait pas de conclure que ledit accord est complètement exécuté. Dans ces conditions, il convient d'admettre qu'un moyen de preuve qui viserait à démontrer que l'AFC a d'ores et déjà traité 4'450 comptes s'avérait inutile. La requête susdite des recourants doit par conséquent être rejetée.

4.

4.1. Les recourants font également valoir qu'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, de sorte que le rôle de déterminer

quels clients d'UBS SA sont concernés par la procédure d'entraide administrative aurait été entièrement laissé à la discrétion de ladite banque.

4.2. Comme l'a jugé le Tribunal de céans déjà à plusieurs reprises, 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. Conformément à la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC exigeant d'UBS SA les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09 (cf. les faits lettre C), cette banque devait au contraire 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 des recourants, dans la mesure où il est recevable – 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 – doit être rejeté (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2010 consid. 4, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2010 consid. 5.2.2 et la référence citée).

5.
Les recourants invoquent en outre des violations de leur droit d'être entendus.

5.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne l'annulation de la décision attaquée indépendamment de l'incidence de cette violation sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II : Les droits fondamentaux, 2e éd., Berne 2006, ch. 1346). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. arrêt du Tribunal fédéral destiné à publication 5A_179/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.1, ATF 124 I 49 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.1.1 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 3.1 et les références citées).

Le droit d'être entendu comprend le droit de s'exprimer, le droit de consulter le dossier, le droit de faire administrer des preuves et de participer à l'administration de celles-ci, le droit d'obtenir une décision motivée et le droit de se faire représenter ou assister (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 3.2 et les références citées;

ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I et II, p. 380 ss et 840 ss).

5.2. Les recourants se plaignent d'une violation du droit d'être entendu et d'un déni de justice formel, motifs pris que l'autorité inférieure n'aurait pas suffisamment examiné les arguments soulevés dans leurs observations du 18 février 2011.

5.2.1. Selon la jurisprudence, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. si elle ne statue pas sur des griefs qui présentent une certaine pertinence (cf. ATF 125 III 440 consid. 2a, 124 V 130 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 5P.334/2004 du 14 octobre 2004 et les références citées). En outre, la jurisprudence déduit du droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. et concrétisé à l'art. 35 PA, le devoir pour l'autorité de motiver sa décision. Le but est que le destinataire puisse la comprendre et l'attaquer utilement s'il y a lieu, et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 124 V 180 consid. 1a, 123 I 31 consid. 2c). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuves et griefs invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 135 V 65 consid. 2.6, 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 9C_699/2009 du 24 février 2010 consid. 3.1 et les références citées; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 3.1 et A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 319 ss).

Rien n'empêche une motivation par renvoi à la décision attaquée ou à un précédent jugement, dans la mesure où il s'agit d'un processus largement admis en droit suisse et qui ne contrevient pas au droit d'être entendu, au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. Une telle manière de procéder est admise pour autant que la motivation à laquelle il est renvoyé réponde aux exigences déduites de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_379/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1 et les références citées, 1C_395/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4, 5P.378/2003 du 8 décembre 2003 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril

2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 3.1 et A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1).

5.2.2. En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral s'est déterminé, notamment dans son jugement A-6258/2010 du 14 février 2011, de manière très détaillée sur le fait de savoir si la Convention 10 serait complètement exécutée compte tenu du retrait complet et définitif de la procédure John Doe Summons (ci-après : JDS; cf. consid. 8), sur la question du défaut d'indépendance et d'impartialité de la procédure d'entraide administrative (cf. consid. 3 et 4), sur la problématique de la non-rétroactivité des lois (cf. 7.1.5 et 7.2), ainsi que sur la nullité de la Convention 10 (cf. consid. 6). Dès lors que, dans leurs observations du 18 février 2011 adressées à l'autorité inférieure, les recourants ont soulevé des objections sur lesquelles le Tribunal administratif fédéral s'était déjà prononcé dans son arrêt du 14 février 2011 précité d'une manière qui liait l'AFC, rien n'empêchait l'autorité inférieure de renvoyer à la motivation pertinente figurant dans ledit jugement du Tribunal administratif fédéral. De plus, la décision entreprise énonce les raisons pour lesquelles l'entraide administrative est accordée. L'autorité inférieure y explique en particulier que l'entraide est accordée lorsqu'il existe des soupçons sérieux quant à la commission de « fraudes et délits semblables » et les conditions qui doivent être remplies à cet effet. Elle a retenu que le recourant 1 était le bénéficiaire économique de la relation bancaire dont la recourante 2 était la titulaire. A cela s'ajoute que les recourants ont compris les motifs pour lesquels l'AFC a accordé l'entraide administrative, preuve en est qu'ils ont été en mesure de contester utilement la décision prise le 1er mars 2011 par l'AFC.

Il s'ensuit, d'une part, que la décision attaquée satisfait aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu et, d'autre part, que l'autorité inférieure n'a commis aucun déni de justice formel au sens de l'art. 29 al. 1 Cst., en statuant sur les objections des recourants par renvoi à ses considérants précédents ainsi qu'à la motivation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011. Les griefs des recourants doivent par conséquent être écartés.

5.3. Les recourants invoquent également une violation de leur droit d'être entendus, motifs pris que l'autorité inférieure aurait refusé de communiquer le nombre de cas traités depuis l'entrée en vigueur de la Convention 10 jusqu'à ce jour, ainsi que l'état d'avancement de l'exécution dudit accord.

5.3.1. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. et concrétisé par l'art. 33 PA en lien avec les art. 12 et 13 PA, comprend entre autres le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à celles-ci, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (cf. ATF 129 II 497 consid. 2.2). En ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendu est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 3.2.2 et les références citées). Quoi qu'il en soit – comme déjà exposé au consid. 3.5 ci-avant – le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 133 II 391 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.2.1 et les références citées, A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.2.1 et les références citées, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.144).

5.3.2. En l'occurrence, les recourants ont pris position dans leurs observations datées du 18 février 2011 sur les questions de fait et de droit les concernant. Il s'ensuit que, s'agissant ici de constatations relevant du domaine fiscal, leur droit d'être entendus a été respecté. En outre – comme relevé à juste titre par l'AFC dans sa réponse du 2 mai 2011 – le Tribunal de céans a déjà jugé dans plusieurs arrêts (A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011, A-6302/2010 du 28 mars 2011 et A-6258/2010 du 14 février 2011) – du reste parfaitement connus par les mandataires des recourants, puisque lesdits mandataires, respectivement d'autres avocats de leur Etude ont représenté les intérêts des parties concernées dans les affaires A-6302/2010 du 28 mars 2011 et A-6258/2010 du 14 février 2011 – que le chiffre de 4'450 comptes n'avait aucune signification pour déterminer si la Convention 10 avait été exécutée ou non et que la transmission par la Suisse aux Etats-Unis des données bancaires relatives à 4'450 comptes ne signifiait pas encore que le traité aurait été complètement exécuté. Le Tribunal administratif fédéral a également déjà précisé que la Convention 10 était toujours en vigueur et qu'elle le demeurerait tant que les parties n'auraient pas confirmé par écrit que ledit accord était complètement exécuté (cf. consid. 7.2 ci-après; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du

28 avril 2011 consid. 4.2.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.3 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 6.3). Dans ces conditions, il y a lieu de constater que les faits sur lesquels les recourants ont requis des renseignements n'étaient – compte tenu des critères définis dans l'annexe à la Convention 10 – pas pertinents. L'autorité inférieure n'avait donc pas à donner suite à la demande des recourants et pouvait mettre un terme à l'instruction. Les griefs des recourants sont ainsi infondés.

5.4. Les recourants font encore valoir une violation de l'art. 29 al. 2 Cst., en raison de l'absence de notification à eux-mêmes de la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC à l'encontre d'UBS SA.

5.4.1. Pour les raisons que le Tribunal de céans a déjà exposées dans son arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 5.3, parfaitement connu par les mandataires des recourants (cf. consid. 3.4 et 5.3.2 ci-avant ainsi que consid. 6.1 et 7.2 ci-après) et auquel il est renvoyé, on ne saurait reprocher à l'AFC de ne pas avoir notifié aux recourants, séparément et immédiatement, sa décision du 1er septembre 2009 à l'encontre d'UBS SA.

5.4.2. En outre, ladite décision se trouvait déjà en date du 15 septembre 2009 sur le site internet de l'AFC (cf. www.estv.admin.ch). De plus, les recourants ont pu prendre connaissance de ladite décision, au plus tard dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'arrêt du 7 janvier 2011 (A-6556/2010), par lequel le Tribunal administratif fédéral a annulé la décision de l'AFC du 9 août 2010 et renvoyé l'affaire à l'autorité inférieure pour qu'elle donne l'occasion aux recourants de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative dans le cas les concernant.

Par surabondance de motifs, le Tribunal de céans observe également que la décision du 1er septembre 2009 étant antérieure à la décision finale du 11 février 2011 entreprise, elle était immédiatement exécutoire et ne pouvait être attaquée que conjointement à la décision finale (cf. art. 20k al. 2 OCDI-US 96). En effet, en vertu de l'effet dévolutif, la décision antérieure, faisant partie de la décision finale, ne pouvait être attaquée séparément (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_186/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.4, destiné à publication; ATF 134 II 142 consid. 1.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 1.4 et A-6930/2010 du 9 mars 2011 consid. 1.3 et les références citées). Il convient ainsi de constater que les recourants n'ont subi aucun préjudice en raison de la notification différée de la décision à l'encontre d'UBS SA précitée, puisqu'ils ont pu

valablement l'attaquer dans le cadre du recours interjeté contre la décision finale du 1er mars 2011 auprès du Tribunal administratif fédéral.

Enfin, l'AFC ignorait, au moment de rendre sa décision du 1er septembre 2009, quelles étaient les personnes qui seraient précisément intéressées par la procédure d'entraide administrative en cause. On ne saurait ainsi reprocher à l'autorité inférieure, ni l'absence d'information concernant la procédure à l'encontre d'UBS SA, ni la non-consultation du recourant avant de rendre la décision susdite. Dans ces circonstances, les griefs des recourants, tendant à une violation de l'art. 29 al. 2 Cst. pour défaut de notification de la décision du 1er septembre 2009, s'avèrent infondés.

6.
Il reste à se prononcer sur le bien-fondé matériel de la décision attaquée, en premier lieu sur la validité et l'applicabilité de la Convention 10.

6.1. Dans plusieurs arrêts (A-6302/2010 du 28 mars 2011, A-6933/2010 du 17 mars 2011 et A-6258/2010 du 14 février 2011) – du reste parfaitement connus par les mandataires des recourants, puisque lesdits mandataires, respectivement d'autres avocats de leur Etude ont représenté les intérêts des parties concernées dans les affaires A-6302/2010 du 28 mars 2011 et A-6258/2010 du 14 février 2011 – et auxquels il est renvoyé, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé notamment sur la question de la nullité de la Convention 10, au sens de l'art. 52 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111). Il a jugé que cette disposition ne pouvait être invoquée que par des Etats et non par des particuliers. Il a également jugé que même si on admettait que des particuliers pouvaient se prévaloir de l'art. 52 CV (ce qui n'était manifestement pas le cas), la Convention 10 ne serait pas nulle pour autant, le comportement des Etats-Unis à l'égard d'UBS SA et de la Suisse ne pouvant pas être qualifié de contrainte au sens de l'art. 52 CV (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.1, A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 6 et les références citées).

Dans ces conditions, le grief des recourants tiré de la nullité, au sens de l'art. 52 CV, de la Convention 10 est irrecevable. Au demeurant, même si on admettait que les recourants pouvaient se prévaloir de l'art. 52 CV, leur grief devrait de toute manière être rejeté.

6.2. Le Tribunal de céans s'est prononcé à maintes reprises au sujet des griefs tirés de la violation, respectivement, du droit au respect de la vie privée (cf. consid. 6.2.2 ci-après), du principe de l'égalité (cf. consid. 6.2.3 ci-après) et de celui de non-rétroactivité des lois (cf. consid. 6.2.4), ainsi que de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (ou « pêche à l'information »; « fishing expedition »; cf. consid. 6.2.5 ci-après). De même, il a déjà statué sur la question de l'application des garanties de procédures prévues par l'art. 6 de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101] (cf. consid. 6.2.6 ci-après).

6.2.1. 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).

6.2.2. Concernant la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26] et la CEDH [en particulier son art. 8]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 CV 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, celui-ci 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.2, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.2).

6.2.3. Comme exposé ci-avant (cf. consid. 6.2.1), le Tribunal de céans a considéré qu'il ne pouvait pas vérifier la conformité de la Convention 10 avec la constitution fédérale et les lois fédérales. Celle-là primait en outre les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires (cf. consid. 6.2.2 ci-avant). La Convention 10 devait dès lors être appliquée même si elle instaurait un régime juridique différent pour les clients d'UBS SA par rapport à des clients d'autres banques (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 5.2.1).

6.2.4. Le Tribunal administratif fédéral a 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.3 et A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.3 et les références citées; pour une critique de cette jurisprudence, cf. FELIX UHLMANN/RALPH TRÜMPLER, « Das Rückwirkungsverbot ist im Bereich der Amtshilfe nicht von Bedeutung » – Überlegungen zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15 Juli 2010 betreffend den UBS-Staatsvertrag, in : Revue de droit suisse [RDS] 130 [2011] p. 139 ss, qui ne discutent toutefois pas la possibilité prévue par la CV d'instaurer un « effet rétroactif »).

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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.3 et A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.3 et les références citées).

6.2.5. Le Tribunal de céans a également jugé que 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 – dont notamment le critère relatif au calcul du revenu – sont adéquats. L'argument selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait une recherche indéterminée de moyens de preuve interdite (ou une « pêche à l'information »; « fishing expedition ») et serait dès lors 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 abouti 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 A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.4 et A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.4 et les références citées).

6.2.6. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010 précitée, le Tribunal administratif fédéral est en outre 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; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.4.1 et A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.3.1).

6.2.7. Compte tenu de ce qui précède, les griefs tirés de la violation, respectivement, du droit au respect de la vie privée, du principe de l'égalité, du principe de non-rétroactivité des lois, de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (ou « pêche à l'information »; « fishing expedition ») et de l'art. 6 CEDH doivent être rejetés.

7.

7.1. Les recourants prétendent que la Convention 10 serait complètement exécutée compte tenu du retrait complet et définitif de la procédure John Doe Summons (ci-après : JDS) par l'autorité fiscale américaine.

7.2. Le Tribunal de céans a déjà jugé à plusieurs reprises – comme le savent au demeurant les avocats des recourants puisqu'ils ont représenté les parties dans les affaires A-6258/2010 du 14 février 2011 et qu'un autre avocat de leur Etude a défendu la partie recourante dans l'affaire A-6302/2010 du 28 mars 2011 – que le chiffre de 4'450 comptes n'avait aucune signification pour déterminer si la Convention 10 avait été exécutée au non. Aussi, ce n'était pas parce que la Suisse aurait transmis aux Etats-Unis les données bancaires relatives à 4'450 comptes, que ledit traité serait complètement exécuté. Le Tribunal administratif fédéral a en outre rappelé que l'art. 10 de la Convention 10 stipulait que ledit traité restait en vigueur jusqu'à ce que les parties eussent confirmé par écrit qu'elles s'étaient acquittées des obligations qui en découlaient. Or, les parties n'avaient pas encore confirmé par écrit que la Convention 10 aurait été complètement exécutée. Dans ces conditions, ledit accord était toujours en vigueur et, partant, applicable. Le fait que l'IRS eût retiré

complètement et définitivement le JDS contre UBS SA ne modifiait en rien cette appréciation (cf. consid. 5.3.2 ci-avant; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.2.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.3 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 6.3).

Compte tenu de ce qui précède, le grief des recourants est mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

8.

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, à savoir la catégorie 2/B/b, sont les suivants :

- « US persons » (indépendamment de leur domicile),
- ayants droit économiques
- de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore)
- fondées ou exploitées 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/B/b comme suit :

- le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de déclaration FBAR pour la période concernée),
- (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et
- (ii) les revenus générés se montent à plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant 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 persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned “offshore company accounts” that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 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 : « the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e. by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer’s FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) 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) ».

8.2. Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant également concerné la catégorie 2/B/b – notamment sur les critères « US persons », « offshore company accounts » et « 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 ces critères devaient être interprétés de manière autonome, en fonction des règles générales contenues à l'art. 31 ss de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2 et les références citées). Il en avait déjà jugé ainsi s'agissant du terme « US domiciled » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 4.3, publié partiellement in : ATAF 2010/64).

8.2.1. Le Tribunal de céans a retenu que la notion de « US persons » regroupait non seulement les citoyens américains, mais toutes les personnes qui avaient été soumises à un assujettissement subjectif aux États-Unis durant la période concernée par la Convention 10. Il a indiqué que, selon le droit américain (cf. Internal Revenue Code [IRC]), étaient soumis à l'assujettissement subjectif aux Etats-Unis non seulement les « US Citizens » (citoyens américains), mais également les personnes résidentes (« resident aliens ») aux Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.1.3, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 7.2.1 et les références citées, A-6179/2010 du 3 mars 2011 consid. 2.3.1, A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.3.1 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.1.1 et les références citées).

8.2.2. Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans a en outre retenu que la notion « offshore company accounts » devait être interprétée conformément à l'art. 31 CV. A cet égard, il a rappelé que le texte était le point de départ de toute interprétation et que c'était le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui devait être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Selon le sens habituel, le terme « company » devait être compris comme désignant toute entité relevant du droit des sociétés, qui – conformément à la législation de l'État d'incorporation ou de constitution – dispose de la personnalité juridique. L'adjonction « offshore » conférait toutefois une signification autonome à ce terme, compte tenu tant de l'objet que du but de la Convention 10. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la notion « offshore company accounts » incluait les comptes bancaires de collectivités au sens large, soit des formes de sociétés « offshore » qui n'étaient pas reconnues en droit des sociétés et/ou en droit fiscal suisse ou américain comme des sujets (fiscaux) autonomes. Ces entités devaient simplement être en mesure d'entretenir avec une institution financière, telle qu'une banque, des relations de client durables, respectivement de « détenir des biens ». Pouvaient ainsi entrer en considération en tant que « company » les fondations et les trusts de droit étranger, car les deux entités étaient en mesure de « détenir des biens » et d'entretenir une relation de client durable avec une banque. Le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que, en particulier, des comptes UBS de trusts ainsi que des comptes UBS de fondations de droit liechtensteinois pouvaient constituer des « offshore company accounts », conformément à la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.1 et les références citées, A-

6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.1).

8.2.3. Dans son arrêt du 10 janvier 2011 précité, le Tribunal administratif fédéral a également considéré 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

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 sociétés 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 sert 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

8.2.4. Le Tribunal de céans a encore considéré que lorsque la « US person » concernée était investie du pouvoir de disposer des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS, respectivement des revenus en provenant, elle ne s'était pas séparée, d'un point de vue économique, de cette fortune et des revenus en provenant. En application du principe « substance over form », la société offshore (« offshore company ») devait dans ce cas être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 et le bénéficiaire économique devait être considéré comme pouvant disposer des avoirs bancaires concernés. Il convenait de tenir compte des éléments du cas particulier pour juger si et dans quelle mesure le pouvoir de disposer économiquement et le contrôle des avoirs déposés sur le compte UBS ainsi que des revenus en provenant étaient effectivement donnés durant la période de 2001 à 2008 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.3, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.3 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.3 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.3).

8.2.5. Selon la jurisprudence du Tribunal de céans, dans le cas d'une fondation de droit liechtensteinois, les indices ou critères suivants peuvent être pertinents pour décider du pouvoir de disposition économique et de contrôle, respectivement de la qualité de bénéficiaire économique de la « US person » en cause, sans que ces éléments soient exhaustifs :

- (i) il existe un contrat de mandat entre l'« US person » et le conseil de fondation;
- (ii) l'« US person » peut modifier les statuts de la fondation en tout temps;
- (iii) l'« US person » est désignée, dans une annexe aux statuts, comme seule bénéficiaire à vie, certaines dispositions précisant ce qu'il advient lorsqu'elle décède;
- (iv) l'« US person » est désignée dans les statuts de la fondation comme bénéficiaire finale;
- (v) il existe une identité personnelle entre l'« US person » et le conseil de fondation, de même que la personne bénéficiaire;
- (vi) l'« US person » a un droit de signature sur les comptes bancaires de la fondation (cf. MAJA BAUER-BALMELLI/NILS OLAF HARBEKE, Die Liechtensteinische Stiftung im Schweizer Steuerrecht, ZSIS/2009, Monatsflash 5/2009, ch. 6; RAINER HEPBERGER/WOLFGANG MAUTE, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, Steuerrevue 2004, p. 592 ss).

En d'autres termes, l'« US person » doit être considérée comme la bénéficiaire économique du compte UBS concerné lorsqu'elle peut décider du moment et de l'ampleur des versements opérés à elle-même dans une mesure déterminante. Il s'agit de se fonder sur les éléments factuels pour en juger (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.4, A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.8, A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3.2 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.3).

8.3. En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que la recourante 2 était la titulaire du compte *** et que le recourant 1 en était l'ayant droit économique.

8.3.1. Au regard des pièces fournis par UBS SA, il apparaît, d'une part, que la relation bancaire *** a été ouverte au nom de la recourante 2 – qui est une fondation de droit liechtensteinois – et, d'autre part, que tant la recourante 2 que ledit compte UBS ont existé durant une période d'au moins 3 ans entre 1999 et 2008 (cf. pièces no ***_4_00001 s., _00005 s.,

_00010 s. et _00012 s., ainsi que _5_00024 s. et 00029 du dossier de l'AFC). Il résulte également des documents édités par UBS SA que le recourant 1 était l'ayant droit économique auquel appartenaient les valeurs confiées à UBS SA (cf. pièces no ***_4_00017 et _5_00022 en lien avec _3_00001 ss du dossier de l'AFC).

8.3.2. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que sur la base des documents transmis par UBS SA, l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que la recourant 2 était la titulaire du compte *** et que le recourant 1 en était l'ayant droit économique (cf. consid. 2.4 ci-avant). L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale du 1er mars 2011, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire.

Le Tribunal de céans relève en outre que conformément à la jurisprudence exposée ci-avant (cf. consid. 8.2.2) établie dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, il y a lieu d'admettre que le compte UBS *** tombe sous la notion « offshore company accounts » définie dans l'annexe à la Convention 10. En effet, ladite relation bancaire était détenue par une fondation de droit liechtensteinois, qui était en mesure de détenir des avoirs et d'entretenir des relations de clients durables avec une banque, ici UBS SA. Il s'ensuit que la recourante 2 pouvait être considérée en tant que « company » et qu'il était justifié de traiter le compte incriminé comme un « offshore company account ».

8.4.

8.4.1. En l'espèce, les recourants contestent que le recourant 1 soit le bénéficiaire économique du compte bancaire litigieux. Dans leur mémoire de recours du 4 avril 2011, ils ont prétendu que la recourante 2 serait une « fondation-trust » de droit ***, de sorte que le recourant 1 n'aurait été investi d'aucun pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS incriminé, respectivement des revenus en provenant. Les recourants ont par la suite allégué, dans leur réplique du 10 juin 2011, que si la recourante 2 n'était certes pas un trust ***, elle n'en était pas moins une structure irrévocable et discrétionnaire, de sorte que l'entraide administrative devait été refusée dans le cas d'espèce. Cela étant dit, les recourants ne fournissent aucune pièce à l'appui de leur dires et n'expliquent pas pourquoi la décision prise le 1er mars 2011 par l'AFC, qui se réfère à plusieurs pièces figurant au dossier (cf. pièces no ***_4_00012 et _00017, ainsi que _5_00022 du dossier de l'AFC), serait fausse. A cet égard, on relèvera qu'il résulte clairement des documents intitulés, respectivement « Amtsbestätigung » et « Confirmation » (cf. pièce no ***_4_00012 s. du dossier de l'AFC), que la

recourante 2 a été constituée le 30 octobre 1996, conformément à la législation de la Principauté du Liechtenstein, qu'elle était inscrite en tant que fondation au registre du commerce de *** et que son siège social se trouvait dans la […]. Dans ces conditions, le Tribunal de céans considère que les recourants ne réussissent pas à réfuter de manière claire et décisive les soupçons quant au fait que le critère « beneficially owned » (dans la traduction en français « ayants droit économiques ») est rempli dans le cas du recourant 1 (cf. consid. 2.4 ci-avant).

8.4.2. Les recourants contestent également que le recourant 1 ait été domicilié aux Etats-Unis pendant trois années, mais prétendent que ce dernier « n'a cessé de vivre en *** ». A l'appui de leurs dires, les recourants se réfèrent au document intitulé « By - Laws to the Statutes of the Y._____, *** », établi le 29 juillet 1997, qui mentionne l'adresse *** du recourant 1. A cet égard, il y a lieu de relever que c'est sur la basse de plusieurs pièces figurant au dossier (cf. pièces no ***_5_00022 et en lien avec _00025 du dossier de l'AFC), que l'AFC a retenu que – durant la période en cause – le recourant 1 avait son domicile aux Etats-Unis et qu'il était une « US person » au sens de l'annexe à la Convention 10. L'autorité inférieure a également mis en évidence que, à tout le moins jusqu'en 2005, le recourant 1 détenait sa propre société de production en *** (cf. pièce no ***_3_00001 du dossier de l'AFC). Dans ces conditions et compte tenu en particulier de l'ancienneté du document auquel se réfèrent les recourants pour attester de la domiciliation du recourant 1 en *** – document qui a été établi bien avant la période ici considérée – il convient d'admettre que les recourants ont échoué à réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial fondé selon lequel le domicile du recourant 1 s'était trouvé, durant la période en cause, aux Etats-Unis (cf. consid. 2.4 ci-avant).

C'est le lieu de rappeler que le Tribunal administratif fédéral a admis – s'agissant d'un dossier ayant concerné la catégorie 2/A/b – que, conformément au texte de l'annexe à la Convention 10, l'exigence de domiciliation aux Etats-Unis n'avait en particulier pas à coïncider avec la réalisation des revenus annuels moyens de plus de CHF 100'000.-- sur trois ans. Le Tribunal de céans a ainsi retenu qu'il n'était pas nécessaire que la personne concernée par l'entraide administrative eusse résidé aux Etats-Unis, durant la période pendant laquelle les gains de plus de CHF 100'000.-- en moyenne par an avaient été générés par le compte UBS incriminé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3425/2010 du 11 avril 2011 consid. 4.2). S'agissant de la catégorie 2/B/b ici en cause, il n'y a pas de raison d'interpréter différemment la condition de domiciliation aux Etats-Unis en lien avec la notion de revenus annuels moyens

générés sur trois ans consécutifs. En effet, le critère « US persons » (cf. consid. 8.2.1 ci-avant) et l'expression « revenus générés » de l'annexe à la Convention 10 s'inscrivent également pour la catégorie 2/B/b dans le cadre de la transmission aux autorités fiscales américaines des données bancaires des clients américains d'UBS SA. Il s'ensuit que – contrairement à l'opinion des recourants – une période de domiciliation aux Etats-Unis d'au moins trois années consécutives n'est en soi pas requise, conformément au texte de l'annexe à la Convention 10.

8.4.3. En conclusion, il y a lieu d'admettre que, durant la période en cause, le recourant 1, qui avait son domicile aux Etats-Unis, était l'ayant droit économique du compte bancaire UBS *** et que la recourante 2 en était la titulaire. Le recourant 1 remplit dès lors les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne.

8.5.

8.5.1. Les recourants allèguent que l'AFC ne leur aurait pas demandé des copies des déclarations FBAR pour la période concernée. Au regard des pièces au dossier, il apparaît que l'AFC a adressé un courrier en date du 27 avril 2010 au recourant 1, à son domicile de ***, par lequel l'autorité inférieure l'enjoignait de lui donner l'autorisation d'obtenir de l'IRS une copie de ses déclarations FBAR pour les années considérées. Aucun document au dossier ne confirme toutefois la réception de la lettre recommandé précitée. Cela étant, les recourants ont eu l'occasion de prendre connaissance du courrier querellé daté du 27 avril 2010 au plus tard dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'arrêt du 7 janvier 2011 (A-6556/2010), par lequel le Tribunal administratif fédéral a annulé la décision de l'AFC du 9 août 2010 et renvoyé l'affaire à l'autorité inférieure pour qu'elle donne l'occasion aux recourants de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative. Les recourants – par l'entremise de leurs mandataires – ont eu la possibilité de consulter le dossier complet de l'AFC, lequel comportait la lettre du 27 avril 2010, avant de prendre position dans le cadre de la procédure ayant conduit à la décision finale du 1er mars 2011, ici attaquée. Les recourants n'ont cependant pas émis de remarque à ce sujet dans les observations adressées à l'autorité inférieure le 18 février 2011. En particulier, ils n'ont pas prétendu que le courrier querellé du 27 avril 2010 ne serait jamais parvenu au recourant 1. C'est uniquement dans le cadre de leur recours devant le Tribunal administratif fédéral que les recourants allèguent que les déclarations FBAR ne leur auraient jamais été demandées, laissant ainsi entendre que la lettre du 27 avril 2010 ne leur aurait pas été notifiée.

Quoi qu'il en soit, il faut retenir que les recourants ont pu prendre connaissance du courrier en question. En effet, ils ont eu l'occasion de consulter le dossier complet, comprenant la lettre en cause, dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'arrêt du 7 janvier 2011 (A-6556/2010), soit bien avant la décision entreprise. Même si on admettait que ce courrier ne leur avait pas été notifié précédemment, les recourants ne pourraient invoquer leur prétendue méconnaissance, du moment qu'ils ont pu prendre connaissance de la lettre du 27 avril 2010 précitée – comme déjà dit – bien avant que l'AFC ne rende sa décision finale du 1er mars 2011. Il leur était ainsi parfaitement possible d'y répondre, favorablement ou non, et ce nonobstant le fait que le délai imparti dans le courrier querellé fusse échu. Notons à cet égard que – conformément aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme – l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, du pli qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a, 111 V 149 consid. 4c et la référence citée; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 5.6 et les références citées). Dans de telles circonstances, il serait absurde de contraindre l'AFC à réitérer la notification d'un pli dont les recourants ont eu connaissance suffisamment tôt pour faire valoir leurs droits dans le cadre de la procédure ayant conduit à la décision finale du 1er mars 2011, ici attaquée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 5.6 et les références citées). En l'espèce, les recourants ne pouvaient ainsi demeurer inactifs à la lecture de la lettre en cause, qu'ils ont pu consulter au plus tard dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'arrêt du 7 janvier 2011 (A-6556/2010). Ils devaient répondre à la demande de l'AFC relative à l'autorisation d'obtenir de l'IRS une copie des déclarations FBAR, s'ils entendaient y donner une suite favorable, ce même si le délai imparti dans le courrier du 27 avril 2010 était échu. Comme les recourants ne se sont pas exprimés à ce sujet, c'est de manière légitime que l'AFC a retenu – dans la décision entreprise – que cette autorisation ne lui était pas donnée.

8.5.2. S'agissant de ladite autorisation, les recourants n'affirment pas qu'ils seraient prêts à la concéder à l'AFC. Or, le Tribunal de céans a jugé que le soupçon fondé de « fraudes ou délits semblables » résulte de l'omission d'avoir rempli, durant la période considérée par la Convention 10, les formulaires de déclaration indiquée pour la catégorie concernée. En ce qui concerne la catégorie 2/B/b, il a précisé que le critère déterminant était l'omission d'avoir autorisé l'AFC de se procurer des copies des déclarations FBAR auprès de l'IRS pour les périodes fiscales considérées (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du

10 janvier 2011 consid. 2.3 publié partiellement in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 79 p. 926 ss; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6938/2010 du 14 juillet 2011 consid. 5.1.3, A-7011/2010 du 19 mai 2011 consid. 3.3.1, A-7010/2010 du 19 mai 2011 consid. 3.4.1, A-6179/2010 du 3 mars 2011 consid. 2.3.4 et A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 5.6 et les références citées).

Le Tribunal administratif fédéral a également jugé que tant qu'aucune confirmation expresse de l'IRS était disponible et qu'il ne résultait pas non plus d'une autre source que les informations transmises à cette autorité correspondaient à celles concernées par la requête d'entraide administrative, ladite entraide devait être accordée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7011/2010 du 19 mai 2011 consid. 3.3.1, A-7010/2010 du 19 mai 2011 consid. 3.4.1 et A-6792/2010 du 4 mai 2011 consid. 8.2.2).

8.5.3. Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de constater que les recourants n'ont pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour les périodes concernées, alors que l'autorité inférieure a réclamé cette autorisation auprès du recourant 1. De plus, les recourants n'ont produit aucune pièce attestant que l'autorité fiscale américaine disposerait de tous les renseignements requis dans le cadre de la requête d'entraide administrative.

8.6.
8.6.1. D'après la décision entreprise, pendant l'année 2001, des gains d'au moins CHF 389'023.-- ont été réalisés, de sorte que dans le cadre de trois années consécutives, la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- a été dépassée. La décision précitée se réfère à ce sujet aux pièces no ***_6_00015, _00022, _00025, _00028, _00030 s., _00056 et _00074 du dossier de l'AFC.

8.6.2. Dans ces conditions, le grief formulé de manière tout à fait générale dans le recours du 4 avril 2011 par les recourants – lesquels, sans expliquer pourquoi la décision prise le 1er mars 2011 par l'AFC serait erronée, contestent les calculs auxquels a procédé l'AFC pour établir les gains réalisés sur le compte UBS *** – est mal fondé. De même, la critique avancée par les recourants dans leur réplique du 10 juin 2011, selon laquelle les gains d'au moins CHF 389'023.--, retenus par l'AFC, ont été réalisés sur une période d'une année, soit de janvier à décembre 2001, et en aucun cas sur trois ans consécutifs, s'avère – compte tenu des critères définis dans l'annexe à la Convention 10 – sans pertinence. En effet, la Convention 10, dans sa version anglaise seule

déterminante (cf. consid. 8.1 ci-avant), prévoit que « the offshore company […] 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 que semblent préconiser les recourants devait être suivie, les parties à la Convention 10 auraient indiqué que le revenu annuel devait atteindre au moins CHF 100'000.-- par année. 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 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6731/2010 du 8 juillet 2011 consid. 4.1 et 4.4, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 8.3). Au demeurant, les recourants ne contestent pas les chiffres à la base des calculs de l'AFC et ne prétendent pas non plus que les additions de l'autorité inférieure seraient fausses.

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 UBS ***, le seuil déterminant a été dépassé sur une période d'une année seulement en 2001, si bien que l'autorité inférieure pouvait se dispenser de vérifier si des revenus supplémentaires avaient été réalisés durant la période visée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 8.4).

8.7. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que tous les critères de la catégorie 2/B/b sont remplis, de sorte que c'est 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, dans la mesure où celui-ci est recevable (cf. consid. 6.1 ci-avant). 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 des recourants qui succombent. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 20'000.--. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée aux recourants (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, dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 20'000.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais totale de CHF 20'000.--.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :