cBundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-6873/2010

Arrêt du 7 mars 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
recourant 1,

Y._____, ***,
recourante 2,

tous les deux représentés par A._____, ***,
recourants,

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

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

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

formulaire « 1099 » et au nom du contribuable concerné, les retraits effectués par ce dernier au fisc américain.

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

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

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

E.
Par arrêté fédéral du 17 juin 2010 portant approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, ainsi que du protocole modifiant cet accord (RO 2010 2907), l'Assemblée fédérale a approuvé l'Accord 09 et le Protocole 10 et autorisé le Conseil fédéral à les ratifier (la version consolidée de l'Accord 09 et du Protocole 10 est publiée au RS 0.672.933.612 et est désignée ci-après comme Convention 10, la langue originale de cette convention étant l'anglais). L'arrêté fédéral précité n'a pas été soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux selon l'art. 141 al. 1 let. d ch. 3 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

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

G.
Le dossier de X._____ en tant que bénéficiaire économique de Y._____, ***, concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 27 janvier 2010. Dans sa décision finale du 23 août 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.

H.
Par mémoire du 22 septembre 2010, X._____ (ci-après : le recourant 1) et Y._____ (ci-après: la recourante 2; le recourant 1 et la recourante 2 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté recours contre la décision finale susmentionnée auprès du Tribunal administratif fédéral. Ils ont conclu – sous suite de frais et dépens – principalement à ce que la décision du 23 août 2010 soit annulée. A titre subsidiaire, ils demandent que cette décision soit réformée et que la requête d'entraide administrative formulée par l'IRS soit refusée. Ils font valoir que l'autorité inférieure aurait violé leur droit d'être entendu en omettant de statuer sur la demande de prolongation de délai déposée pour produire des pièces complémentaires. Ils considèrent également que le recourant 1 ne serait pas le bénéficiaire économique du compte bancaire UBS concerné et estiment que la décision entreprise serait arbitraire et dénuée de toute argumentation pertinente. Les recourants invoquent par ailleurs une violation du principe de non-rétroactivité, car la Convention 10 permettrait *a posteriori* de lever le secret bancaire pour des faits antérieurs à sa mise en œuvre.

I.
Dans sa réponse du 8 novembre 2010, l'AFC a conclu – sous suite de frais – au rejet du recours dans la mesure où il était recevable.

J.
Par courrier du 13 décembre 2010, les recourants ont transmis leurs déterminations au Tribunal de céans. Outre les griefs déjà invoqués dans leur recours, ils prétendent que la condition liée aux revenus annuels moyens sur trois ans ne serait pas remplie. Ils requièrent en outre que UBS SA soit invitée à se déterminer sur le montant exact des gains en capital réalisés compte tenu des erreurs évidentes constatées dans le tableau établi par UBS SA.

K.
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.
1.2.1. D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties

(cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3817/2008 du 20 juillet 2010 consid. 1.3.1 et A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1).

1.2.2. Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué – qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé mais qui peut être un intérêt de fait – doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération; il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en revanche irrecevable (cf. ATF 133 II 468 consid. 1, 121 II 39 consid. 2c/aa et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral B-3023/2009 du 4 mai 2010 consid. 1.3.3 et 1.3.5 et A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1 et les références citées).

1.2.3. En l'occurrence, tant le recourant 1 que 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 du compte bancaire concerné et la seconde en tant que détentrice dudit compte et cocontractant d'UBS SA. Les deux 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 ou auraient dû participer à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

1.3. Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est recevable 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 MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens

de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936 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; arrêt 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 et les références citées).

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

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 258 ss; 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., n. 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-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

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

3.
3.1. Les recourants considèrent qu'UBS SA doit être invitée à se déterminer sur le montant exact des gains en capital réalisés (cf. les faits let. J ci-avant).

3.2. 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. arrêt du Tribunal fédéral 2P.120/2002 du 5 août 2002 consid. 2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 3.2). Or, les chiffres mentionnés en devises étrangères figurant dans la décision entreprise ne sont pas contestés par les recourants. Ces derniers – outre le fait qu'une vente n'aurait pas été prise en compte par UBS SA et par l'AFC – ne remettent en cause que le calcul des gains en capital réalisés et critiquent l'autorité inférieure parce qu'elle n'a pas pris en considération les prix d'achat, mais uniquement les prix de vente auxquels elle a appliqué un coefficient de 50%. Le Tribunal de céans s'est déjà prononcé sur le calcul du gain en capital dans le cadre de la Convention 10 (cf. consid. 7.2 ci-après), si bien qu'il n'est pas utile d'interpeler UBS SA sur ce point.

3.3. Pour le surplus, le Tribunal administratif fédéral relève qu'au vu du dossier, l'état de fait est suffisamment complet pour qu'il puisse statuer en toute connaissance de cause.

4.
4.1. Les recourants considèrent que l'autorité inférieure aurait violé leur droit d'être entendu en leur fixant un délai non prolongeable pour se déterminer. Elle aurait en outre omis de statuer sur leur demande de prolongation de délai pour déposer des pièces supplémentaires.

4.2.
4.2.1. Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit en principe à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa p. 437). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1).

4.2.2. 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 p. 335), 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, de se déterminer à leur propos et d'obtenir une décision motivée (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282, 132 V consid. 3.1 p. 370, 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b p. 56, 126 I 15 consid. 2a/aa).

S'agissant plus précisément du droit de fournir des preuves, la jurisprudence a exposé que l'autorité avait l'obligation, sous l'angle du droit d'être entendu, de donner suite aux offres de preuve présentées en temps utile et dans les formes requises, à moins qu'elles ne soient manifestement inaptes à apporter la preuve ou qu'il s'agisse de prouver un fait sans pertinence (cf. ATF 131 I 153 consid. 3, 124 I 241 consid. 2, 121 I 306 consid. 1b). En outre, l'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui paraissent pertinents (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b et les arrêts cités; arrêt du Tribunal fédéral 4P.312/2006 du 27 février 2007 consid. 6.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.1.2 et A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.2).

Le droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2. Cst.) implique notamment l'obligation, pour l'autorité, de prendre position sur les conclusions et requêtes qui lui sont soumises. Cette obligation se limite toutefois aux arguments et conclusions qui présentent une pertinence pour l'issue de la cause (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1A.96/2003 du 25 juin 2003 consid. 1.1).

En ce qui concerne 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-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1 et C-17/2010 du 13 juillet 2010 consid. 3.1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 281).

4.3.

4.3.1. Selon l'art. 22 al. 2 PA, le délai imparti par l'autorité peut être prolongé pour des motifs suffisants si la partie en fait la demande avant son expiration. Lorsque, comme en l'espèce, la loi ne fixe pas la durée des délais fixés par l'autorité, cette tâche incombe à l'autorité. Cette dernière tient compte de ce qui est adéquat s'agissant de l'acte de procédure en cause, ce qui signifie que le délai doit être fixé de manière à ce que la partie puisse le respecter dans des conditions acceptables (cf. URS PETER CAVELTI, in Auer/Müller/Schindler [Editeurs], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VWVG], Zurich/St-

Gall 2008, no 8 ad art. 22 PA). Il convient en particulier de tenir compte des principes de célérité et d'égalité de traitement des parties.

Un délai de deux semaines à un mois est en règle générale accordé pour produire des documents ou pour se déterminer. Des délais plus courts, par exemple de 10 jours, peuvent se justifier lorsqu'il s'agit de procédures simples ou d'affaires devant être traitées rapidement. Des délais supplémentaires pour compléter des prises de positions doivent, sauf exceptions, être courts (quelques jours). Des délais plus longs, de plus de 30 jours sont appropriées lorsqu'il s'agit d'actes de procédure complexes ou requérant plus de temps (cf. CAVELTI, op. cit., no 8 ad art. 22 PA et les références citées).

4.3.2. La demande de prolongation du délai doit être présentée avant l'expiration de celui-ci (cf. art. 22 al. 2 PA). L'art. 22 al. 2 PA précité précise que le délai "peut" être prolongé, si bien que l'administré n'a pas de droit à ce que le délai soit prolongé. L'autorité doit bien plus examiner dans chaque cas si une prolongation du délai s'impose. Elle prend sa décision compte tenu de la nature de l'affaire, des intérêts en jeu et des circonstances de la procédure concernée. Elle tient également compte des intérêts des parties, dans la mesure où ceux-ci agissent en conformité avec les principes de la bonne foi, selon lesquels il convient d'éviter tout acte susceptible de ralentir inutilement le cours ordinaire de la procédure (cf. BERNARD MAÎTRE/VANESSA THALMANN [FABIA BOCHSLER], in Berhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Editeurs], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, no 10 ad art. 22 PA).

4.3.3. Le délai supplémentaire de l'art. 22 al. 2 PA peut être accordée par l'autorité à la double condition que la partie en fasse la demande avant son expiration et que celle-ci soit fondée sur des motifs suffisants. L'autorité doit en effet être en mesure de vérifier que la démarche n'a pas simplement un but dilatoire (cf. BENOÎT BOVEY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 379). Lorsque l'autorité rend la partie attentive au fait qu'une prolongation (supplémentaire) est exclue, une telle prolongation ne peut être accordée qu'en cas de nécessité. Ce "délai de nécessité" doit être suffisamment documenté (cf. arrêt du Tribunal fédéral 6P.115/2006 du 17 août 2006 consid. 1; MAÎTRE/THALMANN [BOCHSLER], op. cit., no 20 ad art. 22 PA). Les motifs invoqués à l'appui d'une telle demande doivent être des motifs qualifiés, qui justifierait une restitution du délai ou qui ont un poids similaire (cf. CAVELTI, op.cit., no 18 ad art. 22 PA).

4.3.4. En vertu de l'art. 32 PA, l'autorité apprécie tous les allégués important qu'une partie a avancés en temps utile (al. 1); elle peut prendre en considération des allégués tardifs s'ils paraissent décisifs (al. 2). Bien

que la disposition précitée ne soit pas applicable à la procédure en matière fiscale (art. 2 al.1 PA), les règles qu'elle contient trouvent néanmoins application, car elles découlent du droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst.; cf. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Oeffentliches Prozessrecht, 2ème éd., Bâle 2010, p. 116-117) et de la maxime inquisitoire qui régit la procédure administrative (cf. CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, p. 49; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-122/2010 du 24 décembre 2010 consid. 4.1 et 4.2 et les références citées).

4.4.

4.4.1. Les recourants expliquent que le recourant 1 était en *** à la fin du mois de juillet 2010 et qu'il avait dû être hospitalisé le 21 juillet 2010 pour un problème de santé. Compte tenu du court délai imparti par l'autorité inférieure, de la période estivale et du séjour à l'étranger du recourant 1, il n'aurait pas été possible de réunir toutes les pièces pertinentes. La demande de délai supplémentaire formulée par le recourant 1 dans ses observations du 15 juillet 2010 aurait donc été justifiée par des motifs objectifs et n'était pas dilatoire ou abusive. L'AFC n'aurait par ailleurs jamais statué sur cette requête, ce qui constituerait un déni de justice. Les recourants considèrent en outre qu'une première prolongation de délai devrait généralement être admise.

Ils reprochent enfin à l'autorité inférieure de ne pas avoir examiné les arguments invoqués par le recourant 1 devant elle.

4.4.2. L'autorité inférieure relève avoir fixé aux recourants, par courrier du 1er juin 2010, un délai non prolongeable au 19 juillet 2010. Elle estime qu'un délai de plus de un mois et demi (48 jours exactement) était suffisant pour déposer les observations avant terme et réunir des pièces complémentaires, ce d'autant plus que le dossier officiel avait été transmis à la mandataire des recourants le 22 mars 2010 déjà, soit plus de deux mois avant que le délai pour déposer les observations ne soit imparti. Les recourants auraient ainsi eu largement le temps d'analyser les documents bancaires et de réunir les pièces utiles.

L'AFC admet ne pas avoir donné de suite à la requête de prolongation du délai des recourants pour déposer des pièces complémentaires, mais considère qu'une telle requête, motivée uniquement par la difficulté à obtenir certaines pièces en raison de la période estivale, aurait d'emblée été vouée à l'échec. Elle relève en outre que les ennuis de santé du recourant 1 invoqués pour justifier la prolongation du délai pour déposer les observations complémentaires s'étaient produits postérieurement à l'expiration du délai

pour déposer les observations et n'avaient au demeurant jamais été avancés dans le cadre de la procédure devant l'autorité inférieure. Par ailleurs, les recourants avaient été représentés par une mandataire professionnelle connaissant les principes de la procédure administrative et la maxime inquisitoire régissant l'entraide administrative et savaient donc qu'une production tardive serait prise en compte. La décision entreprise du 23 août 2010 ayant été notifiée plus d'un mois après l'expiration du délai pour déposer les observations, les recourants auraient disposé de suffisamment de temps pour réunir les documents complémentaires qu'ils souhaitaient produire.

> **4.4.3.** Par courrier du 27 janvier 2010, A._____ a informé l'autorité inférieure être mandatée par le recourant 1 dans le cadre de la procédure d'entraide administrative le concernant. Le recourant 1 a contesté dans cette lettre être l'ayant droit économique des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS numéro *** détenu par la recourante 2. Il a également sollicité un délai au 26 février 2010 pour déposer ses déterminations et fournir les pièces. L'autorité inférieure lui a répondu par courrier du 1er février 2010 ne pas être encore en possession du dossier en cause. Elle lui a transmis l'intégralité du dossier le 22 mars 2010. Le 1er juin 2010, elle lui a offert la possibilité d'autoriser l'AFC à se faire remettre par l'IRS une copie des « Reports of Foreign Bank and Financial Accounts » (ci-après : FBAR) et lui a en outre imparti un délai, en principe non prolongeable, jusqu'au 19 juillet 2010 pour faire parvenir ses éventuelles observations. Par acte du 15 juillet 2010, le recourant 1 a déposé ses observations et joint un onglet de pièces. Il a également sollicité "la fixation d'un délai pour produire des pièces complémentaires destinées à corroborer les faits allégués". A l'appui de sa requête, il a "exposé qu'en raison de la période estivale, certaines pièces n'ont pas pu être réunies dans le délai imparti".

Compte tenu de ce qui précède, le recourant 1 était au courant, dès le mois de janvier 2010, du fait que les informations relatives au compte UBS numéro *** détenu par la recourante 2 pourraient faire l'objet d'une procédure d'entraide administrative et qu'il était présumé en être l'ayant droit économique. Il a, également depuis cette date, contesté sa qualité de bénéficiaire économique du compte précité, si bien qu'il a pu, à partir de ce moment, préparer sa défense et réunir les documents qui, selon lui, étaient susceptibles de prouver ses allégations. Le 22 mars 2010, l'autorité inférieure lui a par ailleurs transmis l'intégralité du dossier en sa possession. Il avait ainsi déjà disposé de plus de deux mois pour préparer sa défense, en ayant connaissance de l'ensemble des documents pertinents, lorsque, le 1 juin 2010, l'AFC lui a fixé un délai, en principe non prolongeable, jusqu'au 19 juillet 2010. Compte tenu de tous ces éléments, le recourant 1 a disposé d'un laps de temps largement suffisant pour se déterminer. L'autorité inférieure, dans le cadre de son large pouvoir d'appréciation et compte tenu de l'engagement pris par la Suisse de traiter la demande d'entraide de l'IRS selon une procédure accélérée (cf. art. 1 de la Convention 10), n'était pas tenue de lui accorder de délai supplémentaire pour produire des pièces complémentaires. Elle n'était pas non plus obligée d'accorder un "délai de nécessité", dès lors que les motifs invoqués ne répondaient pas aux exigences accrues de motivation (cf. consid. 4.3.3 ci-avant). En outre, le 15 juillet 2010, au moment

d’envoyer ses déterminations, le recourant 1 disposait encore de quatre jours jusqu’à l’expiration du délai qui lui était fixé, c'est-à-dire d'un laps de temps correspondant au délai de nécessité. Au demeurant, le recourant 1 n'était pas sans ignorer qu'en raison de la maxime inquisitoire applicable, l'AFC devait prendre en considération les allégués tardifs s'ils paraissaient décisifs (cf. consid. 4.3.4 ci-avant). Enfin, les problèmes de santé dont se prévaut le recourant 1 ne se sont produits que postérieurement à l'expiration du délai fixés et n'ont pas été invoqués devant l'autorité inférieure.

L'autorité inférieure ayant rendu sa décision le 23 août 2010, le recourant 1 a pu constater que l'AFC avait refusé sa requête, quoique de manière implicite. Le recourant 1 ne s'était au demeurant pas soucié du sort réservé à sa demande. Or, le principe de la bonne foi aurait voulu que face au silence de l'AFC, il interpella cette dernière ou produisit spontanément les pièces qu'il estimait décisives. Dépourvue de toute motivation substantielle, la requête du recourant 1, formulée dans le cadre de ses observations déposées devant l'autorité inférieure, n'appelait, à son tour, pas de motivation spécifique de l'AFC. Son rejet implicite ne prête pas le flanc à la critique, dès lors en particulier que le recourant 1 a pu s'exprimer sur le fond, et obtenir ainsi le respect de son droit d'être entendu.

4.4.4. En l'espèce, 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. Elle a également résumé les arguments invoqués par le recourant 1 et, pour les réfuter, a renvoyé aux considérants précédents. Bien que cette motivation paraisse succincte, elle permettait au recourant 1 de comprendre notamment que ses objections n'étaient pas considérées comme suffisantes par l'autorité inférieure. La décision attaquée satisfait aux exigences de motivation et le grief des recourants doit être écarté.

5.

5.1. Le 15 juillet 2010 le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 portant sur la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant des contribuables américains, clients d'UBS SA. Dans ce prononcé, 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-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.1 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

5.2. Le Tribunal de céans a aussi jugé que les parties à un accord international étaient libres de prévoir expressément ou de manière implicite son application rétroactive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.4 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1). Des règles de procédure pouvaient par ailleurs être appliquées de manière rétroactive à des faits antérieurs, car l'interdiction de la non-rétroactivité ne valait que pour le droit pénal matériel et non pas pour le droit de procédure, dont les dispositions en matière d'entraide administrative faisaient partie (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.5, A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2).

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-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4 et A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

5.3. En conclusion, la Convention 10 – qui contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis, sans toutefois les citer nommément – est contraignante pour le Tribunal administratif fédéral au sens de l'art. 190 Cst. Aussi, on ne saurait vérifier si les critères relatifs à l'octroi de l'entraide administrative définis par la Convention 10 – en particulier les critères relatifs au calcul du revenu et de la valeur des compte-titres ou des comptes de dépôt – sont adéquats (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 auxquels a abouti l'AFC sont fondés sur des erreurs de calcul (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-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

5.4. Compte tenu de ce qui précède, les griefs tirés de la violation du principe de non-rétroactivité invoqués par les recourants doivent d'emblée être rejetés.

6.
Les recourants allèguent en substance que, contrairement à ce qui figure sur le formulaire A rempli par la recourante 2, le recourant 1 ne serait pas le bénéficiaire économique du compte UBS litigieux. Les critères contenus dans l'annexe à la Convention 10 permettant d'accorder l'entraide administrative ne seraient pas remplis dans leur cas.

6.1. 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/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 – seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1) – de l'annexe à la Convention 10 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 de « tax fraud or 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) ».

6.2. 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 le critère « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ce critère devait être interprété de manière autonome, conformément aux règles générales contenues à l'art. 31 ss CV (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3). 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).

6.2.1. Le Tribunal de céans a retenu que la Convention 10 ne visait pas – contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) – à éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue

dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned » contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou société de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne 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).

6.2.2. 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).

6.3.
6.3.1. En l'espèce, les recourants font valoir que l'actionnaire unique de la recourante 2 était la société Z._____ Cette dernière société avait été constituée pour le financement d'un projet d'investissement de X.A._____, épouse du recourant 1, et B._____. L'administrateur unique de la recourante 2, C._____, aurait par ailleurs confirmé que la société Z._____ était seule actionnaire de la recourante 2, à titre fiduciaire pour X.A._____. Le recourant 1 n'aurait, lui, jamais exercé de fonction dirigeante au sein de la recourante 2 et n'aurait jamais participé, ni directement, ni indirectement, dans cette dernière, qui appartiendrait exclusivement à X.A._____.

Les recourants expliquent en outre, pièces à l'appui, que durant les années 2001 et 2008, seuls deux montants ont été crédités sur le compte bancaire UBS détenu par la recourante 2. Aucun de ces deux apports n'appartiendrait au recourant 1. Les transferts et les opérations à la base de ces transferts sont documentés par les recourants et ils considèrent qu'à leur lecture « UBS avait la preuve que la somme créditée appartenait exclusivement à l'épouse » du recourant 1. La provenance des fonds et leur propriété économique seraient en outre confirmées par différents documents, joints au recours. Ainsi, par exemple, dans un courrier du 6 septembre 2010, C._____, administrateur de la recourante 2, atteste que le montant de USD 776'000 proviendrait de la

vente de titres qui appartenaient en exclusivité à X.A._____ (cf. pièce no 27 du dossier des recourants).

Les recourants précisent encore que c'est à tort que C._____, administrateur de la recourante 2, aurait indiqué sur le formulaire A que l'ayant droit économique des valeurs patrimoniales était le recourant 1. Il aurait d'ailleurs reconnu son erreur dans un courrier du 6 septembre 2010.

6.3.2. Se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que le recourant 1 était l'ayant droit économique du compte UBS détenu par la recourante 2. Dans sa réponse du 8 novembre 2010, elle a expliqué que les documents déposés par les recourants n'étaient pas déterminants pour mettre en doute la véracité du formulaire A signé par le directeur et administrateur de la recourante 2, titulaire du compte bancaire concerné. Les documents d'identité du recourant 1 figuraient en outre dans le dossier officiel de la banque, ce qui paraissait paradoxal si on en croyait les explications des recourants. Le courrier de C._____, daté du 6 septembre 2010, était par ailleurs établi postérieurement à la décision entreprise, si bien qu'il paraissait établi pour les besoins de la cause. Compte tenu des contradictions entre les explications fournies par les recourants et la limpidité du dossier officiel, l'AFC ne pouvait s'écarter de ce dernier.

6.3.3. Comme le précise l'AFC, dans les documents bancaires, seul le recourant 1 est mentionné comme bénéficiaire économique et une copie de son passeport est joint au formulaire A, daté du 23 juillet 2002, dûment signé par l'administrateur de la recourante 2, C._____ (cf. pièce no ***_4_00088 ss). Par ailleurs, le « Picturing BO » (cf. pièce no ***_3_0004) daté du 31 décembre 2007 mentionne la nationalité américaine du bénéficiaire économique et précise ce qui suit : « Origine des fonds : produit du travail et vente d'une entreprise. Le BO a d'autres comptes UBS/+++ […] 3 fils, […] Epouse, X.A._____ née le ***. Elle femme au foyer ». Cette description ne pouvait donc que viser le recourant 1 et non pas son épouse. S'agissant du montant de USD 776'000.-- crédité en 2002, il est précisé que ce montant correspond « à une partie du produit de la vente de la société (D._____) que l'ayant droit économique détient ». Cette mention ne pouvait donc, également, que concerner le recourant 1, dès lors qu'elle figure sur la même pièce du dossier officiel (cf. pièce no ***_3_0005).

Il est vrai que le contrat de vente invoqué par les recourants figure également au dossier d'UBS SA (cf. pièces no ***_5_00009 à 00013) et

que X.A._____ est mentionnée comme titulaire des actions de la société D._____ sur l'ordre de mouvement desdites actions (cf. pièce no ***_5_00014; cf. également pièce no 32 du dossier des recourants). Le contrat de vente précité est toutefois conclu entre X.A._____ et X._____ d'une part et *** d'autre part. X.A._____ et X._____ y sont désignés comme cédants et sont intervenus « conjointement et solidairement ». Le montant versé sur le compte UBS concerné pouvait ainsi représenter, aux yeux de la banque, la part du produit du prix de vente revenant au recourant 1. Le contrat de vente concerné – dont plusieurs pages manquent (p.ex. les pages 5 à 13 du contrat figurant au dossier de l'AFC et les pages 9 à 13 de la pièce no 32 des recourants) – prévoit en effet un versement, respectivement, de EURO 1'225'690 le 30 avril 2002 et de EURO 381'123 le 30 avril 2003 en faveur du recourant 1 (cf. pièce no 32 du dossier des recourants, p. 8).

Même si la thèse défendue par les recourants semble être corroborée par les pièces produites et concorder avec les pièces figurant au dossier officiel (cf. pièces no 28 et 29 du dossier des recourants attestant du versement de EURO 1'225'690 sur le compte du E._____ et pièce no ***_5_00015 contenant une copie du chèque portant sur EURO 5'335'716 en faveur de X.A._____; cf. également pièce no 32 du dossier des recourants) – pièces qui prouvent que le montant dû au recourant 1 en raison de la vente précitée a été versé sur un compte détenu par le recourant 1 auprès du E._____ – il n'en demeure pas moins qu'elles ne répondent pas aux exigences strictes en matière de preuve de la présente procédure d'entraide administrative (cf. consid. 2.4 ci-avant). En particulier, elles ne permettent pas de réfuter de manière claire et décisive les soupçons fondés, selon lesquels le recourant 1 était le bénéficiaire économique du compte bancaire UBS numéro *** détenu par la recourante 2.

S'agissant des autres pièces produites par les recourants, le courrier de ***, décrivant les différents virements bancaires et les raisons pour lesquelles ils ont été effectués, a été établi le 9 juillet 2010, soit postérieurement à l'ouverture de la procédure d'entraide administrative (cf. pièce no 22 du dossier des recourants). Etablie après coup, pour les besoins de la cause, sa valeur probante est limitée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 8.2.2 et 9.1.2.2 et les références citées). Il en va de même des lettre de X.A._____ du 9 février 2010 (cf. pièce no 26 du dossier des recourants) et de la société anonyme +++ du 6 septembre 2010 adressées à l'avocate des recourants (cf. pièce no 27 du dossier des recourants). Ce dernier courrier contredit au demeurant l'affirmation du

recourant 1, qui dit n'être jamais intervenu dans la gestion du compte bancaire en cause. Dans cette lettre, il est en effet précisé que X.A._____ aurait informé C._____ qu'il pouvait suivre les instructions de son mari et exécuter tous les ordres venant de sa part. C._____ estime ainsi dans ce courrier qu'il n'y avait à cette époque "[…] aucune raison de changer l'ayant droit économique du compte". Cette affirmation permet donc de conclure que C._____ considérait lui-même que le recourant 1 était effectivement l'ayant droit économique du compte bancaire UBS numéro ***. Par ailleurs, le fait que les époux X._____ ont déclaré au fisc *** la totalité des actions qu'ils détenaient dans la société D._____ est une question étrangère à celle de l'ayant droit économique, seule déterminante dans le cadre de la présente procédure.

6.3.4. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que le recourant 1 était l'ayant droit économique du compte. L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale du 23 août 2010, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire. Les recourants ne parviennent à leur tour pas à réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé (cf. consid. 2.4 ci-avant).

7.

7.1. Durant la période en cause, le recourant 1, qui est de nationalité américaine, était l'ayant droit économique du compte bancaire UBS numéro ***. Ce compte était détenu par la recourante 2 pendant les années 2001 à 2008. Le recourant 1 remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne.

Le recourant 1 n'a pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période concernée. Le compte bancaire concerné a existé pendant plus de trois, dont un an au moins durant la période 2001 à 2008.

D'après la décision entreprise, des revenus d'au moins CHF 316'366.-- ont été réalisés pendant les années 2004 à 2006. Ce montant est composé d'intérêts et de dividendes à hauteur de CHF 22'117.-- et de gains en capital de CHF 294'249.--. Les recourants contestent ces chiffres et estiment que la totalité des gains réalisés sur les trois ans serait plus basse. Ils considèrent en effet qu'il conviendrait de tenir compte du prix d'achat des titres vendus. Ils font également valoir que la totalité des revenus net, incluant les intérêts et les dividendes s'élèverait à CHF 14'584.--.

7.2. 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; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3).

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. Comme déjà dit (consid. 5.3 ci-avant), 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 toutefois de la catégorie 2/A/b, mais dont les termes sont en tous points identiques que ceux valant en l'occurrence pour la catégorie 2/B/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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid.8.3.3 et les références citées).

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. 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. arrêts du Tribunal administratif A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4).

Dans son arrêt précité A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a en outre considéré que l'AFC avait effectué ses calculs sur la base des cours du jour respectivement des cours annuels les plus bas, alors que la Convention 10 était silencieuse quant au mode de conversion d'une monnaie étrangère en francs suisses. Il a estimé que l'AFC était ainsi en principe libre de choisir un facteur de conversion tant que ce dernier n'était pas arbitraire. En jugeant de cette question, il convenait de tenir compte du fait qu'un grand nombre de dossiers devait être traité en peu de temps. Il n'était en tout cas pas arbitraire de tenir compte du cours du jour applicable respectivement des cours annuels les bas, ces derniers cours étant en règle générale plus favorables aux personnes concernées. Bien plus, cette manière de procéder était conforme aux exigences strictes en matière de conversion de monnaies. Elle correspondait par ailleurs aux règles fixées par différentes lois fiscales suisses (cf. MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 78 p. 457 ss, p. 479 ss). L'AFC avait ainsi procédé de manière correcte lors de la conversion en francs suisses (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.3 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3).

7.3. Les recourants ne mettent nullement en cause les considérants qui précèdent, qu'il convient au demeurant de confirmer.

7.3.1. Conformément aux critères définis dans l'annexe à la Convention 10, l'AFC se devait de calculer les gains en capital en prenant en compte – pour toutes les ventes réalisées durant la période considérée sur le compte détenu par la recourante 2 auprès d'UBS SA – le 50% du produit brut. Ainsi, en appliquant – vraisemblablement dans le but d'appréhender avec plus d'exactitude la réalité – un quotient de 6.25% pour une transaction, alors que le quotient de 50% prescrit par l'annexe à la Convention 10 est appliqué pour d'autres transactions, l'AFC a calculé les revenus annuels moyens d'une manière plus favorable aux recourants que celle imposée par la Convention 10. En effet, selon les conditions définies dans ledit traité, il convient de prendre en considération le 50% du produit brut réalisé, indépendamment du résultat comptable effectif.

7.3.2. Les recourants fournissent leur propre tableau de calcul et arrivent à la conclusion que le critère relatif au revenu annuel moyen sur trois ans ne serait pas atteint. La comparaison de leur tableau avec celui figurant dans la décision attaquée montre cependant que les montants de base, en francs suisses ou devises étrangères, sont identiques. Force est d'en conclure que les parties sont d'accord sur les chiffres, c'est-à-dire les prix de vente à la base des calculs, et que les avis ne divergent qu'en ce qui concerne le taux appliqué au gain en capital. Or, on vient de voir que les taux de change appliqués sont corrects (cf. consid. 7.2 ci-avant) et que la manière dont l'AFC a calculé lesdits gains était favorable aux recourants, puisque le quotient de 50% aurait dû être appliqué à toutes les ventes (cf. consid. 7.2 ainsi que 6.1 ci-avant). Les recourants font au demeurant valoir que l'autorité inférieure avait oublié une vente, si bien que le montant des gains en capital serait en réalité encore plus élevé que celui fixé dans la décision attaquée. Enfin, en ce qui concerne les intérêts et dividendes, les recourants n'expliquent pas pourquoi les chiffres figurant dans la décision attaquée, qui sont fondées sur les documents bancaires références, seraient faux. Ils semblent se baser exclusivement sur les attestations délivrées par UBS au sujet des revenus. Quoiqu'il en soit, même en tenant compte d'intérêts et de dividendes à hauteur de CHF 14'584.-- (chiffre avancé par les recourants) au lieu de CHF 22'117.-- (chiffre figurant dans la décision entreprise), le seuil de relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a été dépassé durant les années 2004 à 2006.

Compte tenu de ce qui précède, les griefs des recourants quant au calcul du seuil de revenus annuels moyens sur trois ans sont mal fondés.

7.4. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre 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.

8.
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 des recourants, qui succombent, solidairement entre eux. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais déjà versée de CHF 25'000.--, le solde étant restitué aux recourants. 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*).

9.
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 par CHF 20'000.-- sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Ce montant est imputé sur l'avance de frais totale de CHF 25'000.--, le surplus par CHF 5'000.-- leur étant remboursé. Les recourants sont invités à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Recommandé)
– à l'instance inférieure (no de réf. *** ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition: