Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-4904/2010

Arrêt du 11 janvier 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
représenté par Y._____, ***,
recourant,

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

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

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

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

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

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

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

E.
Le dossier de X._____ concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 21 janvier 2010. Dans sa décision finale du 7 juin 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été notifiée par courrier recommandé le 8 juin 2010 à l'adresse de X._____, ***.

F.
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).

G.
Représenté par Y._____, X._____ (ci-après : le recourant) a interjeté – par mémoire du 7 juillet 2010 – recours contre la décision finale du 7 juin 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, il a demandé que l'effet suspensif soit accordé à son recours. Quant au fond, il a requis – sous suite de dépens – l'annulation de la décision entreprise. En substance, il a invoqué une violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité, soutenu n'avoir commis aucune fraude en omettant simplement de déclarer les avoirs détenus sur son compte auprès d'UBS SA ainsi que contesté la méthode de calcul employée par l'AFC pour déterminer si les conditions d'application de la Convention 10 étaient remplies. Le recourant a en outre allégué ne pouvoir être considéré comme « US-Person » qu'à compter du 1er janvier 2006, date à laquelle il est devenu résident américain.

H.
Par lettre du 22 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a avisé le recourant avoir rendu, le 15 juillet 2010, un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de Convention 10. Dans cet arrêt, il a notamment jugé que 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.

I.
Dans sa réponse du 30 septembre 2010, l'AFC a conclu – sous suite de frais – au rejet du recours dans la mesure où il était recevable.

Droit :

1.

1.1.

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

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

1.2. L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que le recourant a procédé en français. L'autorité intimée a déposé sa réponse du 30 septembre 2010 en français et a expressément consenti à ce que la procédure soit menée dans cette langue. Par conséquent, la langue de la présente procédure – plus particulièrement celle du présent arrêt – est le français (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3418/2010 du 8 juillet 2010 consid. 2 et les références citées).

2.

Le recourant demande que l'effet suspensif soit accordé à son recours. Conformément à l'art. 55 al. 1 PA, l'acte de recours bénéficie de cet effet de par la loi, si bien que cette requête est sans objet. Le Tribunal de céans a au demeurant expressément rappelé – tant dans sa lettre du 8 juillet 2010 que dans sa décision incidente du 25 août 2010 – que l'entraide administrative ne pouvait être accordée et en particulier

qu'aucun document ou information bancaire ne pouvait être transmis à des autorités étrangères avant l'entrée en force de l'arrêt définitif et exécutoire qui mettrait fin à la présente procédure.

3.

3.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, 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 E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2 et les références citées).

Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. I, 2e éd., Berne 2006, ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 cons. 3a s., 120 Ia 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1).

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

4.
Le recourant considère que la Convention 10 ne serait pas applicable à son cas et invoque une violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité. La CDI-US 96 et son protocole seraient déterminants pour juger si l'entraide administrative doit être accordée. N'ayant commis aucune fraude, au sens des textes précités, en omettant simplement de déclarer les avoirs détenus sur son compte auprès d'UBS SA, l'entraide sollicitée par l'IRS devrait être refusée. Le recourant mets par ailleurs en cause les critères établis dans l'annexe à la Convention 10.

4.1.
4.1.1. 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 arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

4.1.2. 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-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

4.1.3. 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 – plus spécifiquement les critères relatifs à la domiciliation aux Etats-Unis, à la titularité de comptes non déclarés (non-W9), ainsi qu'au calcul du revenu et de la valeur des compte-titres ou des comptes de dépôt – sont adéquats (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 aboutis l'AFC sont fondées 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 arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 ss) d'affirmer qu'aucun motif ne justifiait de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est dès lors une nouvelle fois confirmée.

4.2. En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes – soulevées directement ou indirectement par le recourant – peuvent sans autre être écartées : l'interdiction de la rétroactivité ainsi que la violation des droits acquis. La Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide.

Par ailleurs, les parties à la Convention 10 ont voulu qualifier différemment des faits qui se sont déroulés antérieurement à la signature de l'Accord 09, ce qui est communément appelé « effet rétroactif ». Cette volonté d'appliquer dans ce sens l'Accord 09 – devenu la Convention 10 – ressort clairement des critères pour accorder l'entraide fixés dans l'annexe à la Convention 10. Bien que les parties aient précisé, à l'art. 8 de la Convention 10, que cette dernière entrerait en vigueur au moment de sa signature, elles ont voulu cet effet rétroactif. Le grief du recourant, qui prétend que l'Accord 09 ne mentionnerait pas l'exception au principe de non-rétroactivité, est ainsi mal fondé.

5.
Le recourant conteste la méthode de calcul employée par l'AFC pour déterminer si le seuil de la moyenne annuelle sur trois ans de CHF 100'000.-- était dépassé dans son cas. Il soutient à cet égard que c'est à tort que l'AFC – sans tenir compte du prix d'achat des titres ou produits financiers – n'a pris en considération que le prix de vente des titres pour établir le gain en capital. Le recourant allègue en outre ne pouvoir être considéré comme « US-Person » qu'à compter du 1er janvier 2006, date à laquelle il est devenu résident américain. Il soulève par ailleurs la question du taux de change applicable.

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

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

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

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

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

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

5.2.

5.2.1. Dans l'arrêt A-4013/2010 précité, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituaient des revenus au sens dudit traité les « revenus bruts (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3).

Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragale – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Comme déjà dit (consid. 4.1.3 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 revenus effectivement générés ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément s'agissant de la catégorie 2/A/b « revenues are defined as gross income […] and capital gains (which […] are calculated as 50% of the gross sales proceeds […]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais :

« revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid.8.3.3 et les références citées).

Il est par conséquent arrivé à la conclusion que ni les pertes ni les droits de courtage ne pouvaient notamment être portés en déduction du produit des ventes réalisées, la Convention 10 parlant expressément de « produit brut des ventes » (dans la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 : « gross sales proceeds »).

5.2.2. Aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, qui est confirmée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 ss).

Il s'ensuit que, contrairement à l'opinion du recourant, c'est à bon droit que l'AFC a calculé les gains en capital en prenant en compte le 50% du produit brut des ventes réalisées durant la période considérée sur le compte détenu par le recourant auprès d'UBS SA. Les griefs du recourant quant au calcul des revenus annuels moyens de CHF 100'000.-- sur trois ans sont dès lors mal fondés.

5.3.

5.3.1. Dans son arrêt précité A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a 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, compte tenu de ce silence, 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 plus bas, ces derniers cours étant en règle générale plus favorables aux personnes concernées. Cette manière de procéder était, au contraire, 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, Archives de droit fiscal suisse 78 p. 457 ss, p. 479 ss). L'AFC avait ainsi procédé de manière correcte lors de la conversion en francs suisses (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3).

5.3.2. Le recourant soulève simplement la question du taux de change, mais ne remet nullement en cause les considérants qui précèdent. Il n'y a dès lors aucune raison de revenir sur la jurisprudence précitée qu'il convient de confirmer.

6.

Durant la période en cause, le recourant avait son domicile aux Etats-Unis, puisque – comme il l'admet lui-même dans son mémoire de recours – il résidait aux Etats-Unis, à tout le moins, depuis le 1er janvier 2006 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 9.1). Il était titulaire du compte UBS numéro ***. Il remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne, ce qu'il ne conteste au demeurant pas.

Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 décembre 2001 ainsi que le 30 novembre 2008 selon la décision entreprise. Le recourant ne le conteste pas. Il admet également ne jamais avoir rempli de formulaire W-9. Il semble toutefois remettre en cause la pertinence du choix de ce critère. A ce propos, le Tribunal de céans souligne une fois encore que l'adéquation des conditions relatives à l'octroi de l'entraide administrative définies par la Convention 10 ne saurait être vérifiée.

D'après la décision entreprise, des gains en capital d'au moins CHF 360'862.-- ont été réalisés en 2008. Le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a ainsi été dépassé durant les années 2006 à 2008. Les chiffres fournis par l'autorité inférieure ne sont pas contestés par le recourant, sauf en ce qui concerne le mode de calcul des gains en capital. Or, on vient de voir que la manière dont l'AFC a calculé lesdits gains était conforme au droit (cf. consid. 5.2.1 et 5.2.2 ci-avant). Le recourant ne fait pas non plus valoir que l'autorité inférieure aurait fait des erreurs de calculs ou d'addition. Tous les critères de la catégorie 2/A/b sont ainsi remplis et c'est dès lors à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

7.

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

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 20'000.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :