Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6928/2010

Arrêt du 11 mars 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel de Vries Reilingh, Daniel Riedo, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X._____, ***,
représentée par***,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Entraide administrative internationale (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 Convention 10 (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._____, à Vaduz, a été transmis par UBS SA à l'AFC le 12 décembre 2009. 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 23 septembre 2010, X._____ (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision finale susmentionnée auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle a conclu, sous suite de frais et dépens, à ce que l'entraide administrative soit refusée à l'IRS dans son cas et, subsidiairement, à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle se prononce à nouveau.

I.
Dans sa réponse du 9 décembre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours, dans la mesure où il était recevable.

J.
Par courrier du 7 janvier 2011, la recourante a déposé une duplique, laquelle a été communiquée à l'autorité inférieure, le 10 janvier suivant.

Les autres faits déterminants seront évoqués en tant 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). 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.

1.2. Le recourant demande que l'effet suspensif soit accordé à son recours et qu'aucune information ne soit transmise jusqu'à droit connu sur celui-ci (cf. recours, p. 14 et p. 15, conclusions, ch. II). 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 - dans sa décision incidente du 30 septembre 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 (voir également en ce sens, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 2).

1.3. 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).

1.4. 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).

1.5. 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).

1.6. 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).

1.7. 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).

1.8. 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).

2.

2.1. 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 (ATAF 2010/40). 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).

2.2. 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).

2.3. 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).

2.4. 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).

3.

3.1. 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 ("beneficial owner")
- 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 :

- (i) 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),

- (ii) 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

- (iii) 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. ATAF 2010/40 consid. 7.1) – de l'annexe à 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 ».

3.2. La notion de "US Person" n'est pas définie dans la Convention 10. Dans la version allemande de dite convention, cette expression est traduite par "US-Staatsangehörige". La CDI-US 96 n'intervient pas pour en éclaircir le sens et la portée, à mesure qu'il n'y a pas de terminologie uniforme (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.1.1). Au regard du but poursuivi par la Convention 10, qui est la résolution d'un conflit de justice et de souveraineté entre la Suisse et les Etats-Unis, il faut considérer que l'expression "US Person" ne recouvre pas seulement les citoyens américains, mais toutes les personnes qui étaient subjectivement assujetties aux Etats-Unis sur leur revenu dans la période comprise entre 2001 et 2008. Si les parties à la convention avaient voulu inclure uniquement les citoyens des Etats-Unis dans cette acception, elles auraient choisi le terme de "nationals" – lequel se retrouve à l'art. 3 al. 1 let. d CDI-US 96 – ce qui n'a pas été le cas (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.1.1).

3.3. 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) ».

3.4. 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. 5.3).

3.5. 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).

3.6. 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).

3.7. Le Tribunal de céans a également jugé que lorsque la « US Person » concernée était investie du pouvoir de disposer des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS, respectivement des revenus en provenant, elle ne s'était pas séparée, d'un point de vue économique, de cette fortune et des revenus en provenant. En application du principe « substance over form », la société offshore (« offshore company ») devait dans ce cas être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 et le bénéficiaire économique devait être considéré comme pouvant disposer des avoirs bancaires concernés. Il convenait de tenir compte des éléments du cas particulier pour juger si et dans quelle mesure le pouvoir de disposer économiquement et le contrôle des avoirs déposés sur le compte UBS ainsi que des revenus en provenant étaient effectivement donnés durant la période de 2001 à 2008 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1, 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). Il y a lieu de retenir que la "US Person" est considérée comme bénéficiaire économique du compte concerné lorsqu'elle dispose du pouvoir de gestion sur la fortune placée sur le compte bancaire, ce qui se décide sur la base des éléments du cas particulier. Parmi ceux-ci, la forme juridique choisie pour la "offshore company" n'est pas indifférente (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1).

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

(i) il existe un contrat de mandat entre l'"US Person" et le conseil de fondation;

(ii) l'"US Person" peut modifier les statuts de la fondation en tout temps;

(iii) l'"US Person" est désignée, dans une annexe aux statuts, comme seule bénéficiaire à vie, certaines dispositions précisant ce qu'il advient lorsqu'elle décède;

(iv) l'"US Person" est désignée dans les statuts de la fondation comme bénéficiaire finale;

(v) il existe une identité personnelle entre l'"US Person" et le conseil de fondation, de même que la personne bénéficiaire;

(vi) l'"US Person" a un droit de signature sur les comptes bancaires de la fondation (cf. sur cette question, MAJA BAUER-BALMELLI/NILS OLAF HARBEKE, Die Liechtensteinische Stiftung im Schweizer Steuerrecht, ZSIS/2009, Monatsflash 5/2009, ch. 6; RAINER HEPBERGER/WOLFGANG MAUTE, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, Steuerrevue 2004, p. 592 ss).

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

3.9. Les "US Person" tombant sous la catégorie 2/B doivent être bénéficiaire économique de "offshore company accounts" (comptes de sociétés offshores) fondées ou exploitées entre 2001 et 2008. La Convention 10 ne précise pas ce qu'englobe le concept de "offshore company accounts". Il s'agit d'une notion propre à la Convention 10 qui n'est pas assimilée à la définition de "company" contenue à l'art. 3 al. 1 let. b CDI-US 96 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2.1). Elle doit être interprétée selon l'art. 31 al. 1 CV. Par "company", il faut comprendre – dans le langage courant – une unité sur le plan du droit des sociétés, à laquelle le droit de l'Etat dans lequel elle est fondée attribue la personnalité juridique. L'adjonction "offshore" confère à cette notion un sens particulier dans le contexte de la Convention 10. Elle se réfère dans son acception courante aux formes de sociétés de systèmes légaux extérieurs à la Suisse et aux USA. Si l'on s'en réfère à l'objet et au but de la convention, il faut toutefois considérer que les "offshore company accounts" se rapportent à des comptes bancaires de sociétés dans un sens large, soit également de formes de sociétés "offshore" qui ne sont pas reconnues comme des sujets fiscaux autonomes selon le droit commercial ou fiscal suisse ou américain. Ces sociétés, respectivement ces institutions doivent avoir été créées uniquement afin d'entretenir une relation commerciale durable avec une institution financière telle une banque, respectivement pour détenir de la propriété et être en mesure de le faire. Ainsi, il faut comprendre par "company" également les fondations de droit étranger et les trusts, étant

donné que ces institutions sont également en mesure de détenir un patrimoine et d'entretenir une relation bancaire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2.1). Par voie de conséquence, cette notion peut englober une fondation de droit liechtensteinois, sans égard au fait qu'elle n'est pas détenue par des actionnaires, qu'elle constitue un sujet fiscal autonome selon le droit liechtensteinois ou qu'elle se rapprocherait prétendument plus d'un trust (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2.2).

3.10. L'annexe à la Convention 10 précise, comme déjà décrit ci-dessus, qu'il doit y avoir de sérieuses raisons de penser que les "US Person" en cause ont commis des « fraudes ou délits semblables ». Dans le cadre de la catégorie 2/B/b, ceci se manifeste par le fait que la personne concernée par la demande d'entraide n'a pas prouvé – malgré la notification de l'AFC – qu'elle s'était conformée à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'elle possédait dans des comptes de sociétés offshore, en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période concernée. Par conséquent, si le compte bancaire présente les caractéristiques décrites dans la Convention 10 (ch. 2 let. B/b), il y a soupçon fondé de "fraude ou délit semblable" (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 9.1).

4.
S'agissant des caractéristiques du compte bancaire, la Convention 10 exige que le compte UBS de la société offshore ait existé pendant une période prolongée, c'est-à-dire au moins trois ans, dont un an couvert par la demande d'entraide administrative, et que les revenus générés se montent à plus de CHF 100'000.- en moyenne par an, pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative.

4.1. 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; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-

7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3; s'agissant de la catégorie 2/B/b, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 9.1).

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, 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).

4.2. Dans son arrêt précité (ATAF 2010/40), 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).

5.
En l'espèce, l'autorité inférieure a estimé que le cas de la recourante relevait de la catégorie 2/B/b de l'annexe à la Convention 10 et que l'entraide administrative devait être accordée à l'IRS, les conditions en étant réunies. La recourante s'y oppose en soulevant différents arguments qui seront successivement examinés ci-après.

5.1. Tout d'abord, il y a lieu de constater, à la lumière de ce qui a déjà été tranché par le Tribunal de céans (cf. les arrêts cités au consid. 2 ci-avant), que les objections suivantes de la recourante relatives à la validité et à l'application de la Convention 10, peuvent sans autre être levées : violation du droit au respect de la sphère privée (art. 13 Cst. et art. 8 CEDH; cf. recours, p. 8 s. ch. 32 ss), violation du principe de l'égalité (art. 8 Cst. et art. 14 CEDH; cf. recours, p. 10 ch. 46 ss) et de la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.; cf. recours, p. 10 ch. 46 ss), violation du principe de la légalité en droit pénal "nulla poena sine lege" (art. 7 CEDH; cf. recours, p. 11 s. ch. 55 ss), ainsi que violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité (cf. recours, p. 12 s. ch. 61 ss). La Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide.

5.2. Ensuite, la recourante allègue qu'elle est de nationalité française et n'était pas domiciliée aux Etats-Unis entre 2001 et 2008 (cf. recours, p. 3 ch. 1 et 4). Née en 1946, elle aurait quitté les Etats-Unis en *** pour s'établir tout d'abord en Martinique, puis en France (cf. recours, p. 3 ch. 5 et certificat de domicile du 23 juin 2010 sous pièce annexe n° 1 au recours). Elle aurait acquis la nationalité française le 10 juin 1987 (cf. recours, p. 4 ch. 7 et copie de sa carte d'identité française sous pièce annexe n° 2 au recours). Les critères contenus dans l'annexe à la Convention 10 permettant d'accorder l'entraide administrative ne seraient pas remplis dans son cas. Toutefois, ainsi que cela a déjà été vu (consid . 3.1 ci-avant), les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/b ici concernée ne dépendent pas nécessairement du domicile de la personne concernée. Il doit ainsi s'agir d'une "US person", notion spécifique à la Convention 10. Cette notion englobe sans contestation possible les ressortissants américains, comme le Tribunal de céans l'a déjà tranché dans sa jurisprudence (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.1). Or, la recourante ne prétend nullement qu'elle n'aurait pas la nationalité américaine ou qu'elle l'aurait perdue à un moment donné. Native des Etats-Unis, ainsi qu'il faut le comprendre de ses explications (cf. également, document *** du dossier de l'AFC), la recourante a acquis la citoyenneté de cet Etat dès sa naissance. Il ressort par ailleurs du dossier que la recourante figure dans une procuration avec la mention de sa nationalité US et qu'elle a signé ce document, confirmant ainsi la véracité de son contenu (cf. document***). Il n'est dès lors pas déterminant que la recourante ait été domiciliée, par la suite, dans d'autres pays et qu'elle ait été établie en France durant la période comprise entre 2001 et 2008 (dans ce même sens, arrêt du

Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.1.2). Le grief de la recourante doit donc être écarté.

5.3. La recourante prétend également qu'elle n'était plus "la représentante autorisée" de Y._____ entre 2001 et 2008 (cf. recours, p. 4 ch. 11). La recourante produit à ce sujet diverses pièces, dont les statuts de la fondation, l'extrait du registre du commerce, une procuration concédée par ladite fondation à un tiers et une attestation officielle énumérant notamment les membres du conseil de fondation ainsi que le représentant de celle-ci (cf. pièces n° 5 à 11 annexes au recours), tous documents dans lesquels son nom est absent. Cela étant, il n'est pas déterminant de savoir si elle a revêtu ou non cette fonction par rapport à la fondation et jusqu'à quelle date. Il importe surtout de savoir si elle peut être considérée comme l'ayant droit économique du compte de la fondation dont il s'agit, au sens de la Convention 10 (cf. consid. 3.1 ci-avant; dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : "beneficially owned"). Comme déjà vu ci-avant (consid. 3.5 à 3.7), ce critère est spécifique à ladite convention. Il sert à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique et procède du postulat selon lequel la réalité économique l'emporte sur la forme juridique de droit civil.

A cet égard, le Tribunal de céans relève que la recourante est désignée comme ayant droit économique des valeurs patrimoniales déposées sur le compte bancaire n° *** ouvert auprès d'UBS SA, dans le formulaire A de la banque daté du 25 septembre 2000 (cf. pièce n°***). Dans des documents subséquents, la fondation a confirmé à la banque que la bénéficiaire économique indiquée, à savoir la recourante, était demeuré inchangée (cf. pièce n° *** datée du 10 novembre 2004, pièce n° *** datée du 18 janvier 2006 et pièce n° *** du 24 juillet 2008). Il apparaît également que la recourante disposait, dès septembre 2000, de la signature individuelle sur le compte bancaire en question (cf. pièce n°***). Ce pouvoir a subsisté les années suivantes, comme en attestent différents documents établis par UBS SA (cf. pièce n°***). C'est la recourante qui a défini la stratégie d'investissement avec la banque, s'agissant des valeurs déposées sur le compte UBS en question, et qui a signé le document y relatif (cf. "Asset Management Agreement prepared for Y._____" daté du 7/03/08, sous pièce n° *** ss). C'est elle encore qui a donné l'ordre à la banque susmentionnée d'annuler le mandat et le pouvoir de représentation conféré à*** et ***, membres du conseil de fondation, lesquels disposaient auparavant d'une signature collective à deux, en 2008 (cf. pièce n°***), instruction à laquelle UBS SA a sans

autre donné suite. Finalement, la recourante a donné des instructions au conseil de fondation pour réaliser la totalité des titres et comptes détenus auprès d'UBS SA, faire transférer le produit de cette réalisation sur le compte d'une autre entité ("***") et d'une autre banque et liquider ensuite la fondation, en date du 12 décembre 2008 (cf. pièce n°***). Au regard de l'ensemble de ces éléments, il est clair que la recourante était investie du pouvoir et disposait effectivement des valeurs déposées, respectivement générées par le compte UBS litigieux qui n'a été que formellement ouvert au nom de Y._____. Elle pouvait – et a effectivement dans les faits – décidé d'éléments cruciaux relatifs au patrimoine en question, à savoir la stratégie de placement et la liquidation, respectivement le transfert, des valeurs susdites. La circonstance selon laquelle la recourante a donné des instructions, en 2008, pour le virement de l'intégralité des valeurs du compte au profit d'une société tierce que rien ne rattache à la fondation et la liquidation de dite fondation décidée par la recourante seule à la même date, apparaît particulièrement parlante. Dans ces circonstances, il est vain pour la recourante de prétendre qu'elle n'était pas l'ayant droit économique du compte bancaire concerné.

Le présent cas se distingue ainsi fondamentalement de celui jugé par le Tribunal administratif fédéral dans l'arrêt A-5974/2010 du 14 février 2011. Bien qu'il s'agissait également dans cette affaire d'une fondation liechtensteinoise, il s'est avéré que la personne physique impliquée dans la procédure d'entraide n'avait rien su de l'existence de celle-ci avant le décès de son fondateur et avait été mentionné sur le formulaire A de la banque comme bénéficiaire économique par erreur, ce que le conseil de fondation avait éclairci vis-à-vis de celle-ci par la suite, en précisant que la personne citée n'avait aucun pouvoir sur le compte bancaire. Il apparaissait également que la personne physique concernée n'avait jamais essayé de disposer du compte bancaire en cause (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5974/2010 du 14 février 23011 consid. 4.1.2). Les circonstances de la présente espèce se rapprochent en revanche de celles tranchées par le Tribunal de céans dans l'arrêt A-6053/2010 déjà cité, où la personne physique impliquée était indiquée comme ayant droit économique du compte de la fondation sur les formulaires d'UBS et détenait une carte de crédit débitant le compte bancaire concerné dont elle s'était au surplus servie pour l'achat de biens de luxe.

En l'occurrence, il est indéniable - en application du principe "substance over form" (cf. ci-dessus consid. 3.7) - que la recourante est la

bénéficiaire économique du compte bancaire ouvert au nom de Y._____, au sens de la Convention 10.

5.4. La recourante fait valoir que la Y._____ ne peut être assimilée à une société offshore au sens de l'annexe à la Convention 10 (cf. recours, p. 4 ch. 9 ss). Il s'agirait d'une fondation inscrite au registre public des fondations du Liechtenstein, comme en attesterait un extrait dudit registre (pièce annexe n° 5 au recours). Cela étant, cet élément n'est pas déterminant, comme cela a déjà été examiné (cf. consid. 3.9 ci-avant). Le Tribunal de céans a jugé à plusieurs reprises qu'une fondation de droit liechtensteinois pouvait tomber sous l'acception de "offshore company" désignée dans l'annexe à la Convention 10 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2, A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1 et 3.2). Il n'y a pas de raison de s'écarter de cette jurisprudence dans le cas présent, les arguments de la recourante à ce propos ne remettant pas en cause les arrêts précités.

5.5. La recourante affirme également qu'elle ne s'est prêtée à aucune construction mensongère ou communication de documents faux ou inexacts, au sens décrit par l'annexe à la Convention 10. Cela étant, les critères déterminants de la catégorie 2/B/b ici en cause ne font nullement référence à ces notions, propres à une autre catégorie (2/B/a) qu'il n'est pas nécessaire d'examiner en l'occurrence. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de distinguer ces deux catégories et il apparaît évident que l'élément de la construction mensongère ou de la communication de documents faux ou inexacts n'est pas pertinent dans le présent contexte. Il n'est par ailleurs pas possible de mêler des éléments de différentes catégories, celles-ci étant caractérisées par des critères bien précis (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 12.1). C'est dès lors vainement que la recourante fait la démonstration de l'absence de toute construction mensongère, au sens de la note de bas de page de l'annexe à la Convention 10 (cf. recours, p. 6 in fine et p. 7)

5.6. Elle allègue que l'AFC ne lui a pas demandé des copies des déclarations FBAR pour la période concernée (2001-2008) (cf. recours, p. 6 ch. 22). L'autorité inférieure affirme, en revanche, avoir adressé à la recourante un courrier, le 27 avril 2010, en lui enjoignant de lui donner l'autorisation d'obtenir de l'IRS une copie de ses déclarations FBAR pour les années en question (cf. décision entreprise, p. 6 let. E/a). Le dossier comporte effectivement le courrier querellé, lequel a apparemment été adressé à la recourante, à son domicile à***. Cela étant, il ne se trouve

aucun document confirmant la réception du recommandé dont il s'agit. La notification du pli en question s'avérerait ainsi problématique, s'il était fait exception des considérations suivantes. La recourante - par l'intermédiaire de son mandataire, constitué dans l'intervalle - a écrit à l'AFC peu après le courrier en question, à savoir le 7 mai 2010. Certes, il ne fait pas référence audit courrier. Toutefois, il indique bien – sous rubrique – le numéro de référence de la cause que l'AFC avait communiqué dans son courrier du 27 avril précédent et, sur la base du dossier, le Tribunal de céans ne l'explique pas autrement que par la bonne réception par la recourante du courrier précité, d'ailleurs daté de quelques jours auparavant. A cela s'ajoute que le mandataire désigné par la recourante a immédiatement sollicité la consultation du dossier, ce que l'AFC lui a accordé le 21 mai suivant. Parallèlement, elle lui a imparti un délai au 5 juillet 2010 pour lui transmettre ses observations. La recourante - par l'entremise de son mandataire - a donc eu en mains le dossier complet de l'AFC, lequel comportait la lettre querellée du 27 avril 2010, avant de se déterminer. La recourante n'a toutefois pas émis de remarque à ce sujet dans les observations déposées le 5 juillet suivant. En particulier, elle n'a pas prétendu que ce courrier ne lui serait jamais parvenu. C'est uniquement dans le cadre de son recours devant le Tribunal de céans que la recourante allègue que les déclarations FBAR ne lui ont jamais été demandées, laissant ainsi entendre que le courrier du 27 avril 2010 ne lui aurait pas été notifié.

Quoi qu'il en soit, il faut retenir que la recourante a bien eu connaissance – en temps utile – du courrier en question. En effet, le dossier complet, comprenant la lettre en cause, lui a été remis le 21 mai 2010, soit bien avant la décision attaquée et même avant que le délai imparti dans la lettre querellée soit échu. Même si, par pure hypothèse, ce courrier ne lui avait pas été notifié précédemment, la recourante ne pourrait invoquer sa prétendue méconnaissance, du moment que ce courrier lui a été remis en temps utile, à savoir le 21 mai 2010, étant encore précisé qu'à cette date, il lui était encore parfaitement possible d'y répondre, favorablement ou non. Ce raisonnement – qui s'impose pour la notification irrégulière de décisions administratives – doit prévaloir de la même manière pour la communication dont il s'agit. Il se fonde sur les règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme. Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, du pli qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a, 111 V 149 consid. 4c et la réf. citée). Il serait absurde, dans de telles circonstances, de contraindre l'AFC à réitérer la notification d'un pli dont la recourante a eu connaissance suffisamment tôt pour faire valoir ses

droits (cf. par analogie, arrêt du Tribunal fédéral 2C_347/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 4.2 et la réf. citée). Cela signifie qu'en l'espèce, la recourante ne pouvait demeurer inactive à la lecture de la lettre en cause, reçue au plus tard avec le dossier de la cause, et devait répondre à la demande de l'AFC relative à l'autorisation d'obtenir de l'IRS une copie des déclarations FBAR. Comme elle ne s'est pas exprimée à ce sujet, c'est de manière légitime que l'AFC a retenu – dans la décision attaquée – que cette autorisation ne lui était pas donnée.

S'agissant de ladite autorisation, il est également intéressant de relever que la recourante n'affirme à aucun moment qu'elle serait prête à la concéder à l'AFC. Il sied de souligner, à cet égard, que seule l'autorisation accordée à l'AFC de se procurer des copies des déclarations FBAR auprès de l'IRS pour les périodes fiscales considérées peut être admise comme preuve suffisante quant à l'accomplissement de ses obligations fiscales aux Etats-Unis. Le texte clair de la let. 2/B/b de l'annexe à la Convention 10 – en particulier l'expression "i.e.", du latin "id est" qui signifie "c'est-à-dire", utilisé dans la version anglaise qui comme déjà dit est seule déterminante – ne permet pas une autre interprétation. Il n'ouvre en particulier pas la possibilité aux contribuables américains concernés de prouver d'une autre manière qu'ils ont rempli leurs obligations fiscales à l'égard du fisc américain. Le texte en question ne permet notamment pas de considérer comme preuve suffisante la remise des copies des FBAR à l'AFC. Cette interprétation stricte se justifie également compte tenu des objectifs et du but poursuivi par la Convention 10. Les considérations qui précèdent, déjà affirmées par le Tribunal de céans dans un arrêt relatif à la catégorie 2/A/b (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 5.2.3), doivent également prévaloir dans le cadre de la catégorie 2/B/b en raison de la formulation identique pour les deux catégories. En l'occurrence, elles impliquent que la recourante ne peut pas se soustraire à l'obligation susdite d'octroyer à l'AFC l'autorisation de se renseigner auprès de l'IRS, si elle entend prouver qu'elle a bien accompli ses obligations fiscales aux Etats-Unis. Tous les arguments qu'elle avance dans un sens contraire, notamment celui selon lequel elle n'aurait aucune obligation fiscale dans cet Etat, s'avèrent vains.

5.7. Enfin, la recourante estime que le calcul des revenus générés par le compte bancaire concerné serait inexact, plus précisément qu'il ne correspondrait pas à un tableau des revenus établi par UBS SA, et que la moyenne établie par l'autorité inférieure n'en serait pas une, dès lors

qu'elle aurait été calculée sur la base de la seule année 2008 (cf. observations du 7 janvier 2010, p. 4 ch. 22 ss).

Sur la base du dossier, le Tribunal de céans constate que le calcul des revenus déterminés par l'autorité inférieure pour l'année 2008 n'est pas sous-estimé. Les seuls gains en capitaux générés par le compte bancaire concerné sont évalués à CHF 424'077.- (cf. pièces n°***). Certes, ce montant ne correspond pas à celui indiqué par UBS SA dans un certain document (cf. pièce n°***). Toutefois, ledit document a une toute autre vocation. Il vise à renseigner sur la performance du compte et n'a pas été établi en fonction des critères spécifiés dans la Convention 10. Or, ceux-ci sont des critères irréfragables (cf. consid. 4.1 ci-avant), ce qui signifie que la recourante ne peut prétendre leur substituer un autre mode de calcul, fût-il celui appliqué par UBS SA dans un tout autre contexte. La divergence, qui peut être liée au calcul des gains en capital, n'est dès lors pas déterminante. De surcroît, l'AFC n'a pas appliqué pleinement la méthode de calcul spécifiée par la Convention 10 qui commande de retenir que les gains en capital équivalent à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée (cf. consid. 4.1 ci-avant). Suivant les cas, elle a retenu un pourcentage inférieur (6,25 %, resp. 12,5%, voire encore 25 %). La recourante serait toutefois malvenue à s'en plaindre, puisque cette méthode lui est plus favorable que celle préconisée par la Convention 10 (cf. dans le même sens, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.4). Force est donc de constater que les revenus générés par le compte bancaire en cause en 2008 ne sont, en tous les cas, pas inférieurs au montant retenu par l'AFC, soit CHF 424'077.-.

Par ailleurs, contrairement à l'opinion de la recourante, il peut parfaitement être fait abstraction des revenus réalisés les années précédentes en l'occurrence, compte tenu de l'ampleur des revenus 2008. En effet, ceux-ci sont tels qu'ils dispensent de cet examen. Même si les revenus des années 2006 et 2007 étaient nuls, la moyenne de CHF 100'000.- devrait être considérée comme atteinte, puisque le Tribunal de céans a déjà jugé à de nombreuses reprises que les pertes ne pouvaient pas être déduites. Le Tribunal de céans a d'ailleurs déjà précisé, dans sa jurisprudence, que la Convention 10 faisait bien référence à une moyenne annuelle ("on average per year") et non pas à un minimum de CHF 100'000.— de revenu par an. Si les parties à la Convention 10 avaient voulu aller dans le sens voulu par la recourante, elles auraient indiqué que le revenu annuel devrait atteindre au moins CHF 100'000.- par année, comme elles l'ont d'ailleurs fait en ce qui concerne la valeur

d'au moins un million de francs suisses caractéristique de la catégorie 2/A/a et 2/A/b. Au demeurant, l'indication du mot "moyenne" ne ferait aucun sens si le revenu annuel devrait atteindre au moins le montant de CHF 100'000.- chaque année durant une période consécutive de trois ans (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011). C'est donc à juste titre que l'AFC a estimé que la moyenne de revenus de CHF 100'000.- par an était atteinte, dès lors que – durant l'année 2008, comprise dans la demande d'entraide – ceux-ci atteignaient déjà CHF 424'077.-. Les griefs de la recourante à cet égard s'avèrent mal fondés.

5.8. 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 la recourante remplissait les critères de la catégorie 2/B/b de l'annexe à la Convention 10. S'agissant de sa personne, elle devait être considérée comme "US Person" – en raison de sa citoyenneté américaine – bénéficiaire économique ("beneficial owner") d'un compte bancaire ouvert auprès d'UBS SA d'une société offshore, soit en l'occurrence Y._____, laquelle a été fondée et exploitée entre 2001 et 2008 (cf. consid. 3.1 ci-avant). Il existe en outre de sérieuses raisons de penser qu'elle a commis des "fraudes ou délits semblables", dès lors qu'elle n'a pas prouvé – suite à la notification de l'AFC qui est irréfutable (cf. consid. 5.6 ci-avant) – qu'elle s'était conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'elle possédait dans le compte de Y._____, en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de ses déclarations FBAR pour la période comprise entre 2001 et 2008. S'agissant du compte bancaire, il est indéniable qu'il a été ouvert pendant une période prolongée, comprise entre septembre 2000 (cf. pièce n°***) et décembre 2008, date à laquelle la recourante a donné des instructions pour sa liquidation. Enfin, les revenus générés par ce compte se montent à plus de CHF 100'000.- en moyenne par an, pour la période allant de 2006 à 2008 (cf. consid. 5.7 ci-avant). L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire. La recourante ne parvient pas à réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé. C'est dès lors à bon droit que l'autorité inférieure a accordé l'entraide administrative à l'IRS.

6.

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 de la recourante 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 à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

7.
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 de la recourante. 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 :

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

Le président du collège : La greffière :

Pascal Mollard Marie-Chantal May Canellas

Expédition :