Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-4835/2010

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 12 décembre 2009. Dans sa décision finale du 31 mai 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été expédiée le 7 juin 2010 à l'adresse de Z._____, ***.

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 5 juillet 2010 – recours contre la décision finale du 31 mai 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, il a demandé que l'effet suspensif du recours soit confirmé et qu'aucune information ne puisse être transmise jusqu'à droit connu, qu'il soit ordonné à l'AFC de produire les annexes A, B, C de la requête d'entraide administrative ainsi qu'une traduction en langue française de ladite requête d'entraide et de ses annexes et, enfin, qu'il soit ordonné un échange d'écriture après détermination de l'AFC. Quant au fond, il a requis – sous suite de dépens – principalement l'annulation de la décision du 31 mai 2010 de l'AFC et qu'aucune information ne soit transmise aux autorités américaines. Il a invoqué en substance une violation du droit d'être entendu – les annexes A, B, C de la demande d'entraide administratif de l'IRS n'ayant pas été portés à sa connaissance – une violation de l'égalité de traitement et l'arbitraire de la décision entreprise – dès lors qu'aucune raison ou justification ne serait donnée quant au choix du taux de conversion en francs suisses – ainsi qu'une violation de l'art. 5 Cst. relatif aux principes de l'activité de l'Etat régi par le droit.

H.

Par ordonnance du 28 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a notamment 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 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.
2.1. Le recourant demande que l'effet suspensif soit accordé à son recours et qu'aucune information ne puisse être transmise jusqu'à droit connu. 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 son ordonnance du 6 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.

2.2. Le recourant requiert de pouvoir déposer un mémoire complémentaire, après la détermination de l'AFC. Par ordonnance du 4 octobre 2010, le Tribunal administratif fédéral a transmis au recourant la réponse du 30 septembre 2010 de l'AFC, qui conclut au rejet du recours sous suite de frais. Bien que n'ayant pas été formellement invité à répliquer, il était loisible au recourant de prendre position sur ladite réponse. Une telle réaction doit toutefois intervenir immédiatement conformément aux règles de la bonne foi (cf. ATF 133 I 98 consid. 2.2, 133 I 100 consid. 4.8 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7689/2009 du 21 juillet 2010 consid. 3.1 et les références citées). La réponse de l'autorité intimée ne rendant au demeurant pas nécessaire un second échange d'écriture, le Tribunal de céans y a renoncé.

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.

4.1. Le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu. La décision entreprise serait fondée sur les annexes A, B et C de la demande d'entraide administrative de l'IRS du 31 août 2009. Or, ces

annexes ne figureraient pas au dossier et le recourant n'aurait pas pu se déterminer à leurs propos avant que la décision ne soit prise. Cette dernière n'indiquerait en outre pas les motifs retenus et serait insuffisamment motivée. Enfin, la requête de l'IRS serait rédigée en langue anglaise et on ne saurait pas si l'AFC l'aurait comprise.

4.2.

4.2.1. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu – découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. – en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a), celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2, 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1), ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b, 126 I 15 consid. 2a/aa; cf. également ATAF 2009/36 consid. 7.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4034/2010 du 11 octobre 2010 et les références citées, A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 2.1).

4.2.2. S'agissant plus particulièrement du droit de consulter le dossier (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2) – autrement dit de l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier – il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb *in fine*, 112 Ia 202 consid. 2a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.2, A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 4.2 et A-6912/2007 du 30 mars 2010 consid. 7.1). Ce droit n'est cependant pas absolu. Il peut être soumis à des restrictions imposées par l'intérêt public (motif de sécurité, nécessité de garder secret certains documents) ou, même, par l'intérêt privé de tiers à ce que certaines pièces ne soient pas consultées (cf. JEAN-FRANÇOIS AUBERT/PASCAL MAHON, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich 2003, ad art. 29 p. 268 et les références citées).

Cette garantie ne comprend en outre pas le droit de consulter tout le dossier, mais uniquement les pièces qui peuvent avoir une incidence sur l'issue de l'affaire. Selon l'art. 26 PA – qui reprend, pour l'essentiel, la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (cf. MOOR, op. cit., p. 275 et 286) – la partie ou son mandataire a le droit de consulter les mémoires des parties et les observations responsives d'autorités (let. a), tous les

actes servant de moyen de preuve (let. b) et la copie de décisions notifiées (let. c). Cette énumération signifie que le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces décisives pour l'issue de la cause (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2009.237 et RP.2009.32 du 6 août 2009 et les références citées; STEPHAN C. BRUNNER, in : Auer/Müller/Schindler [Editeurs], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zurich 2008, ch. 31 ad art. 26). Sont décisives pour l'issue de la cause les pièces que l'autorité prend en considération pour fonder sa décision (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2, 121 I 225 consid. 2a, 119 Ia 139 consid. 2b).

4.2.3. La jurisprudence déduit du droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. et concrétisé à l'art. 35 PA, le devoir pour l'autorité de motiver sa décision, afin que le destinataire puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 121 I 54 consid. 2c). Il n'y a de violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner les problèmes pertinents (cf. ATF 133 III 439 consid. 3.3, 130 II 530 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 6B_74/2010 du 26 février 2010 consid. 1.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral C-3314/2008 du 29 septembre 2010 consid. 4.1.2).

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

(cf. art. 20e al. 3 OCDI-US 96; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4034/2010 du 11 octobre 2010 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.2).

4.3.

4.3.1. Par courrier du 10 décembre 2009 adressé à l'AFC (cf. pièce no 4 du dossier du recourant), le recourant a pris position par rapport à la procédure d'entraide administrative ouverte par l'autorité intimée. Etant au courant de la procédure le concernant et ayant dès lors eu la possibilité de consulter le dossier – ce qu'il n'a semble-t-il pas fait – c'est à tort qu'il se plaint d'une violation de sont droit d'être entendu dans le cadre de la procédure qui a précédé la prise de décision du 31 mai 2010 par l'AFC.

4.3.2. Par courrier du 22 juin 2010 (cf. pièce no 2 du dossier du recourant), l'AFC a transmis au recourant, par son mandataire, une copie de la décision rendue le 31 mai 2010 ainsi que deux clés USB contenant les documents relatifs au dossier de l'intéressé, documents qui ont été remis à ladite autorité fiscale par UBS SA. Le recourant, qui a ainsi eu accès à l'entier du dossier le concernant avant d'interjeter recours devant le Tribunal de céans, ne prétend pas le contraire. Son grief, tiré d'une prétendue violation de son droit d'être entendu, est ainsi mal fondé.

Il y a cependant lieu de constater que, d'après le dossier en mains du Tribunal de céans, les annexes A, B et C de la demande d'entraide administrative du 31 août 2009 de l'IRS ne figurent pas parmi les documents transmis au recourant. Cela étant, rien n'indique que celui-ci ait demandé à l'AFC de consulter lesdites pièces et que cette autorité fiscale lui ait refusé d'y avoir accès. Le recourant se plaint seulement de l'absence dans le dossier des annexes A, B et C précitées et ne soutient pas avoir réclamé à l'AFC les documents querellés. Il n'apparaît ainsi pas que l'intéressé se soit vu privés de la possibilité de consulter une pièce au dossier.

Quoi qu'il en soit, il convient de relever que ces pièces n'apparaissent pas pertinentes en ce qui concerne la présente procédure. En effet, les annexes A (« Deferred Prosecution Agreement »), B (« Birkenfeld Indictment ») et C (« Stample Certificate of Authenticity ») contiennent – comme indiqué par l'AFC dans sa réponse du 30 septembre 2010 – des informations contextuelles relatives, entre autres, aux agissements d'UBS SA aux Etats-Unis qui sont à l'origine de la conclusion de l'Accord 09 et de son annexe. Lesdits documents sont d'ailleurs – tout

comme la demande d'entraide administrative du 31 août 2009 de l'IRS – identiques dans toutes les procédures ouvertes par l'AFC dans ce domaine, de sorte qu'ils sont sans pertinence en ce qui concerne les procédures menées individuellement contre les différents contribuables américains. D'une part, seul l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier – soit les pièces décisives pour l'issue de la cause – est garanti et, d'autre part, ne peuvent avoir une incidence sur l'issue de l'affaire que les documents que l'autorité prend en considération pour fonder sa décision (cf. consid. 4.2.2 ci-avant). Or, l'AFC ne s'est pas basée sur les annexes A, B et C de la requête d'entraide pour prendre sa décision du 31 mai 2010, ici attaquée. Il s'ensuit que le grief du recourant tendant à une violation de son droit de consulter le dossier et, partant, à une violation de son droit d'être entendu est infondé.

Compte tenu de ce qui précède, dans la mesure où les annexes A, B et C de la demande d'entraide administrative ne sont pas des pièces décisives pour l'issue de la cause, la requête du recourant tentant à ce que l'AFC produise lesdits annexes est rejetée.

4.3.3. En l'espèce, la décision entreprise énonce les raisons pour lesquelles l'entraide administrative est accordée et retient en particulier que tous les critères pour ce faire sont remplis. Elle satisfait dès lors aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu. Le grief du recourant qui invoque un défaut de motivation est ainsi mal fondé.

4.3.4. Reste à se déterminer sur l'argument du recourant, selon lequel l'AFC aurait dû traduire, dans une langue officielle en Suisse, la demande d'entraide administrative de l'IRS et ses annexes rédigés en anglais.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, ni l'art. 6 de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), ni la garantie constitutionnelle du droit d'être entendu ne confèrent au justiciable le droit d'obtenir la traduction dans sa propre langue des pièces du dossier dans une langue qu'il ne maîtrise pas ou de manière seulement imparfaite. Aussi, appartient-il en principe au justiciable de se faire traduire les actes officiels du dossier (cf. ATF 131 V 35 consid. 3.3 et les références citées, 127 V 219 consid. 2b/bb, 115 Ia 65 consid. 6; arrêt du Tribunal administratif fédéral C-7871/2009 du 25 mai 2010 consid. 3). En conclusion, on ne saurait suivre le recourant lorsqu'il reproche à l'AFC de ne pas avoir procédé à une traduction des documents précités, ce d'autant plus que tant l'intéressé que son mandataire disent maîtriser parfaitement l'anglais.

Quant aux allégations du recourant selon lesquelles la décision entreprise aurait été rendue par une autorité fiscale dont les membres n'auraient peut-être pas compris la teneur de la demande d'entraide et de ses annexes rédigées en anglais, elles sont dénuées de toute pertinence. On ne voit pas en quoi l'autorité inférieure – pas plus d'ailleurs que le Tribunal de céans – aurait à « établir » que les membres de l'autorité intimée parlent couramment l'anglais, indépendamment du fait que le recourant ne prétend pas que le contenu en particulier de la requête d'entraide administrative aurait été rendu de manière imparfaite dans la décision querellée (cf. ATF 131 V 35 consid. 3.3 et les références citées).

Compte tenu de ce qui précède, le grief du recourant tiré du défaut de traduction de certaines pièces au dossier est mal fondé. Sa requête, demandant que l'AFC produise une traduction française de la demande d'entraide administrative et de ses annexes, doit dès lors également être rejetée.

5.
Il reste à se prononcer sur le bien-fondé matériel de la décision attaquée, plus précisément, sur la question de l'application de la Convention 10 ainsi que des critères établis dans son annexe.

5.1.
5.1.1. 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).

5.1.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26] et la CEDH [en particulier son art. 8]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111) et que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH, celui-ci ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secret leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées).

5.1.3. Le Tribunal de céans a également exposé, dans l'arrêt A-4013/2010 précité, que l'art. 7 al. 1 CEDH (pas de peine sans loi) n'était pas pertinent en matière de procédure d'entraide administrative. Cette disposition était exceptionnellement applicable dans le cadre de la procédure d'entraide suisse si la personne concernée par l'entraide était menacée, dans l'Etat requérant, par une procédure violant l'art. 7 CEDH (cf. ATF 135 I 191 consid. 2.1, 126 II 324 consid. 4c). Or, tel n'était pas le cas en l'espèce (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.3; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

5.1.4. Le Tribunal administratif fédéral a en outre constaté que la Convention 10 n'avait pas été soumise au référendum (facultatif) (cf. faits lettre F ci-avant). Il n'en restait pas moins qu'elle liait la Suisse. Il en irait autrement seulement si le fait de ne pas soumettre la Convention 10 au référendum facultatif constituait une violation manifeste du droit interne suisse concernant la compétence pour conclure des traités et concernait une règle de droit interne d'importance fondamentale (cf. art. 46 al. 1 CV). Tel n'était en l'occurrence pas le cas (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.3.4).

5.1.5. 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).

5.1.6. 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 au calcul du revenu et de la valeur des compte-titres ou des comptes de dépôt – sont adéquats. L'argument, selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait un cas de « fishing expedition » irrecevable ne peut ainsi être suivi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.3 et 8.4 et les références citées). Il s'ensuit que les personnes visées ne peuvent se défendre contre l'octroi de l'entraide administrative qu'en prouvant que c'est de manière erronée que les critères ressortant de la Convention 10 ont été appliqués à leur cas ou en démontrant que les résultats 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.

5.2. 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, la violation des droits acquis ainsi que la violation du principe

de la légalité en droit pénal « *nulla poena sine lege* » (cf. art. 7 CEDH). Par ailleurs, les griefs du recourant tirés d'une violation des principes de l'activité de l'Etat régi par le droit au sens de l'art. 5 Cst. sont également infondés dès lors que la Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide. Enfin, même si la Suisse ne pouvait en l'occurrence pas obtenir les mêmes informations selon son propre droit, elle reste liée par ses engagements internationaux et doit accorder l'entraide lorsque les conditions sont remplies.

6.

6.1. Dans la mesure où ils s'avèrent pertinents, les autres arguments que le recourant fait valoir doivent encore être examinés. Ce dernier considère que la décision entreprise est arbitraire et viole le principe de l'égalité de traitement dès lors qu'aucune justification ne serait donnée pour :

- appliquer le taux de conversion USD / CHF de l'époque plutôt que le taux d'aujourd'hui,
- inclure l'année 2000 plutôt que l'année 2003 ou une autre année dans le calcul de la moyenne des gains,
- « considérer si les mêmes faits que ceux de la présente espèce pourraient constituer une fraude en Suisse », et
- qualifier le recourant de fraudeur.

6.2.

6.2.1. La protection de l'égalité (cf. art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (cf. art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (cf. ATF 133 I 249 consid. 3.3, 131 I 1 consid. 4.2, 394 consid. 4.2, 129 I 113 consid. 5.1, 346 consid. 6). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (cf. ATF 129 I 1 consid. 3, 346 consid. 6, 127 I 185 consid. 5, 125 I 1 consid. 2b/aa et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 6.1).

Selon la jurisprudence, le principe de la légalité de l'activité administrative (cf. art. 5 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité de traitement (cf. ATF 126 V 390 consid. 6a). En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement, lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle l'aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut ainsi prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 132 II 485 consid. 8.6, 127 II 113 consid. 9; arrêts du Tribunal fédéral 2A.647/2005 du 7 juin 2007 consid. 4.1 et 2A.568/2006 du 30 janvier 2007 consid. 6.1 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 7.1.1 et les références citées).

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

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

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

- (i) le contribuable domicilié aux Etats-Unis n'a pas fourni de formulaire W-9 pendant au moins trois ans (dont un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative), et
- (ii) le compte détenu auprès d'UBS SA a généré des revenus de plus de 100'000 francs 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 « Tax fraud and the like » est définie comme suit: « (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request ».

6.3. En l'espèce, selon les dires du recourant, les seuils de montants fixés en francs suisses dans l'annexe à la Convention 10 – à savoir la valeur de plus d'un million de francs suisses pour les comptes-titres ou les comptes de dépôt d'UBS SA et les revenus de plus 100'000.-- francs suisses générés en moyenne par les comptes détenus auprès d'UBS SA – ne seraient pas atteints si la conversion en francs suisses était faite au jour du dépôt de la requête par l'IRS ou au jour d'aujourd'hui. Le recourant soutient que c'est en fonction du taux applicable actuellement que la conversion en francs suisses devrait être faite, de sorte que les critères permettant d'accorder l'entraide administrative ne seraient pas remplis dans son cas.

6.4.

6.4.1. 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).

6.4.2. Les griefs du recourant qui ne mettent nullement en cause les considérants qui précèdent, qu'il convient au demeurant de confirmer, sont dès lors mal fondés.

6.4.3. Il en va de même de l'argument du recourant selon lequel aucune justification ne serait donnée pour « inclure l'année 2000 plutôt que l'année 2003, ou autre dans le calcul de la moyenne des gains ». Les critères fixés dans l'annexe à la Convention 10 sont à cet égard suffisamment précis et lient le Tribunal administratif fédéral sans qu'il soit nécessaire d'examiner leur bien-fondé ou leur proportionnalité (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.2).

6.5.

6.5.1. Dans son arrêt A-4876/2010 du 11 octobre 2010, le Tribunal de céans a rejeté l'argument selon lequel la Convention 10 n'était pas compatible avec le principe de double incrimination contenu à l'art. 3 al. 3 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1). Il a considéré que non seulement il s'agissait d'un cas d'entraide administrative et non pas d'entraide pénale, mais qu'en plus, d'après le principe *lex posterior derogat priori* la Convention 10 prévalait sur l'art. 3 al. 3 EIMP antérieur (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.3.2).

6.5.2. Dans la mesure où le recourant entend invoquer le principe de double incrimination en reprochant à l'autorité inférieure de ne pas avoir justifié « […] si les mêmes faits que ceux de la présente espèce pourraient constituer en Suisse une fraude », son grief est mal fondé.

Il en va d'ailleurs de même de son reproche que l'on ne saurait le qualifier de fraudeur. La présente procédure étant une procédure préalable à la procédure principale qui se déroulera dans l'Etat requérant, il ne s'agit pas de déterminer si le contribuable a commis un acte punissable. Cette procédure vise uniquement à déterminer si les conditions de l'entraide administrative sont remplies ou non.

7.

Durant la période en cause, le recourant avait son domicile aux Etats-Unis. Il était titulaire du compte UBS numéro ***. Il remplit ainsi les conditions relatives à sa personne de la Convention 10, ce qu'il ne conteste au demeurant pas. Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 janvier 2002 selon la décision de l'AFC du 31 mai 2010. Le recourant ne conteste pas réellement ce point de vue, mais seulement le

taux de conversion appliqué par l'autorité intimée, mode de conversion qui est conforme au droit (cf. consid. 6.4 ci-avant). Il admet au demeurant ne jamais avoir rempli de formulaire W-9. En outre, selon l'AFC, les seuils relatifs aux revenus ont été dépassés durant les années 2000 à 2002. Les chiffres fournis par l'autorité intimée ne sont pas remis en cause par le recourant, sauf en ce qui concerne le taux de conversion, dont on vient cependant de voir qu'il a été correctement calculé par l'AFC (cf. consid. 6.4 ci-avant). Le recourant ne fait pas non plus valoir que l'AFC aurait fait des erreurs de calculs. 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.

8.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 20'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge 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*).

9.
Conformément à l'art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut pas être contesté par-devant le Tribunal fédéral.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, 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 :