Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7022/2010

Arrêt du 15 février 2011

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),
Pascal Mollard, Charlotte Schoder, 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.
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. 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._____ concerné par la présente procédure 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 27 septembre 2010, X._____ (ci-après: le recourant) a interjeté recours contre la décision finale susmentionnée et conclu – sous suite de dépens – à son annulation. Il a invoqué toute une série de droits fondamentaux qui seraient violés et a demandé au Tribunal de céans de revoir sa jurisprudence établie dans l'affaire pilote A-4013/2010 précitée, notamment compte tenu de la critique émise par la doctrine.

I.
Par décision incidente du 6 octobre 2010, le Tribunal administratif fédéral a notamment communiqué la composition du collège appelé à statuer sur le fond de la cause.

J.
Par acte du 21 octobre 2010, le recourant a notamment demandé la récusation de la juge Charlotte Schoder. Il a fait essentiellement valoir que la juge Charlotte Schoder avait déjà participé à l'arrêt pilote A-4013/2010 rendu le 15 juillet 2010. Il a également invoqué une violation de l'art. 5 al. 3 de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre

les doubles impositions (OACDI, RS 672.204). Par courrier du 15 novembre 2010, il a sollicité à pouvoir plaider sa cause devant le Tribunal de céans et a requis que des débats au sens de l'art. 57 al. 2 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) soient ordonnés.

K.
Par décision incidente prise le 14 décembre 2010, le Tribunal de céans a rejeté la demande de récusation précitée.

L.
Dans sa réponse du 13 janvier 2011, l'AFC a conclu – sous suite de frais – au rejet du recours dans la mesure où il était recevable.

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 PA). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure devant le Tribunal de céans est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2. Déposé par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et dans le délai et 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.

2.
Se fondant sur l'art. 57 al. 2 PA, le recourant conclut à la tenue de débats devant le Tribunal de céans. La tenue de débats devant le Tribunal administratif fédéral revêt un caractère exceptionnel et les parties n'ont en principe aucun droit à ce qu'il y soit procédé (cf. FRANK SEETHALER/KASPAR PLÜSS, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Editeurs], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, n° 58 ad art. 57 PA; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_844/2009 du 22 novembre 2010 consid. 3.2.3 et les références citées). Un tel droit ne peut pas non plus être fondé sur la garantie minimale du droit d'être entendu

(cf. art. 29 al. 2 Cst.) ou encore le principe de la publicité des audiences (cf. art. 30 al. 3 Cst.; SEETHALER/PLÜSS, op. cit., n° 58 ad art. 57 PA). En l'espèce, l'on ne se trouve pas dans une situation exceptionnelle qui exigerait la tenue de débats. Au demeurant, l'art. 6 chiffre 1 CEDH – à supposer que cette disposition soit applicable à la présente procédure (cf. sur ce point également le consid. 4.2 ci-après) – n'impose pas à l'autorité judiciaire de dernière instance l'obligation d'organiser des débats lorsque le recours ne soulève aucune question de fait ou de droit qui ne puisse être jugée de manière appropriée sur la base des pièces du dossier (cf. ATF 136 I 279 consid. 1, 125 V 37 consid. 2 et 3 et les références citées). Par conséquent, la conclusion prise à cet égard est rejetée.

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, 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-4936/2010 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 2.1 et les références citées).

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 15 juillet 2010 le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 portant sur la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant des contribuables américains, clients d'UBS SA. Dans ce prononcé, le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier partie la Convention 10 et que – en tout état de cause – la conformité du droit international avec la constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la constitution fédérale ou à des lois fédérales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.1, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.1 et A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.1 et les références citées). Il a également jugé que la Convention 10 devait être appliquée même si elle instaure un régime juridique différent pour les clients d'UBS SA par rapport à des clients d'autres banques (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 5.2.1), traitement qui pourrait être considéré comme discriminatoire.

4.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26], la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en particulier son art. 8] et le Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en particulier son art. 17]), 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 et l'art. 17 Pacte ONU II, ces deux dernières dispositions ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secrète leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2).

S'agissant en particulier de l'art. 17 Pacte ONU II, dans la mesure où son champ d'application était touché, le Tribunal administratif fédéral a jugé que, même si le Pacte ONU II était applicable – ce qui n'était pas le cas en l'occurrence compte tenu de la priorité accordée à la Convention 10 – toutes les conditions étaient réunies pour restreindre l'application de cette disposition (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.5 et 6.6, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2 et les références citées).

4.3. 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 arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.3 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

4.4. Le Tribunal administratif fédéral a en outre constaté que la Convention 10 n'avait pas été soumise au référendum (facultatif; cf. faits let. E 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. Même sur la base du droit interne suisse, la question de savoir s'il fallait soumettre la Convention 10 au référendum facultatif avait donné lieu à controverses. Il ne pouvait dès lors être question qu'il aurait été évident et objectivement reconnaissable pour les Etats-Unis – en tant que partenaire conventionnel – que la compétence interne pour conclure des traités avait été violée dans ce sens que la Convention 10 aurait obligatoirement dû être soumise au référendum facultatif. Même si la Convention 10 avait effectivement été conclue en violation des règles internes de compétence, la Suisse restait liée par celle-là (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.3.4 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.4).

4.5. Le Tribunal administratif fédéral 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; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.4).

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-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.4 et la référence citée).

4.6. 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 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).

4.7. Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 et A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6) d'affirmer qu'aucun motif ne justifiait de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est dès lors une nouvelle fois confirmée.

4.8. En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : violation du droit au respect de la sphère privée (cf. art. 13 Cst., art. 8 CEDH et art. 17 Pacte ONU II), du principe de l'égalité, de celui de la proportionnalité, ainsi que de l'interdiction du traitement discriminatoire et du principe de la non-rétroactivité. Les critiques d'ordre général et de nature appellatoire du recourant – qui se contente d'opposer son propre point de vue ainsi que celui d'une partie de la doctrine (cf. YVES BONNARD/GUILLAUME GRISEL, L'Accord UBS: spécificités, validité, conformité aux droits de l'homme, RDAF 2010 II p. 349 ss) à l'arrêt pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010, sans préciser de manière circonstanciée pourquoi et en quoi cet arrêt serait faux – sont ainsi rejetés.

5.

Le recourant se prévaut des art. 5 CEDH ainsi que des art. 2, 10 et 25 Cst. Il expose qu'en tant que citoyen suisse, il est au bénéfice de la protection de sa liberté telle que définie par les dispositions précitées.

Accorder l'entraide administrative à l'IRS reviendrait dans son cas à procéder à une extradition déguisée.

5.1. Droit constitutionnel codifié notamment à l'art. 10 al. 2 Cst., la liberté personnelle garantit le droit à l'intégrité physique et psychique, la liberté de mouvement (art. 10 al. 2 Cst.) et, de manière générale, toutes les facultés élémentaires dont l'exercice est indispensable à l'épanouissement de la personne humaine (cf. ATF 133 I 110 consid. 5.2, 130 I 65 consid. 3.1, 130 I 369 consid. 2, 126 I 112 consid. 3a). La liberté personnelle n'est pas absolue. Comme pour tout autre droit fondamental, des restrictions sont admissibles si elles reposent sur une base légale, si elles sont justifiées par un intérêt public et si elles respectent le principe de la proportionnalité. En outre, elles ne peuvent violer l'essence des droits fondamentaux (cf. art. 36 Cst.; ATF 133 I 27 consid. 3.1, 130 I 16 consid. 3, 130 I 65 consid. 3.1, 126 I 112 consid. 3a). L'étendue de la protection de la liberté personnelle, y compris des droits qui en découlent, et les limites à l'admissibilité des atteintes doivent être concrétisées dans chaque cas d'espèce, au vu de la nature et de l'intensité de l'atteinte et eu égard au besoin de protection particulier de la personne concernée (cf. ATF 134 I 209 consid. 2.3.1, 133 I 58 consid. 6.1, 126 I 112 consid. 3, 124 I 85 consid. 2, 120 Ia 147 consid. 2a).

5.2. Selon le dispositif de la décision entreprise, l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative à l'IRS concernant le recourant et de transmettre les documents mentionnés à cette autorité après son entrée en vigueur. Il y est en outre précisé que la documentation mentionnée ne peut être utilisée que dans la procédure contre le recourant et que les documents et les informations contenus doivent être tenus secrets et qu'ils ne peuvent être rendus accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) en rapport avec l'imposition, l'encaissement, l'application des sanctions pénales ou avec les décisions sur les voies de recours relatives à la CDI-US 96.

Compte tenu de ce qu'a décidé l'autorité inférieure, c'est-à-dire de fournir certains documents à l'IRS, le grief du recourant est mal fondé. L'on ne voit en effet pas en quoi cette transmission d'information reviendrait à extrader le recourant aux Etats-Unis. Ce dernier reste, en vertu de la décision entreprise, libre de ses mouvements et il n'est pas arrêté, ni remis aux autorités américaines. Dans la mesure où la décision entreprise constitue une atteinte à sa liberté personnelle – ce dont on peut douter – les conditions pour une restriction à ce droit fondamental sont de toute manière remplies. La décision entreprise repose sur une base légale, c'est-à-dire la Convention 10, est justifiée par un intérêt public et respecte le principe de la proportionnalité. Elle ne viole pas non plus l'essence des droits fondamentaux, le recourant

demeurant en tout état de cause libre de ses mouvements. Par ailleurs, le droit à la liberté et à la sûreté tel que garanti par l'art. 5 CEDH n'est pas non plus touché par la décision entreprise, qui ne prive aucunement le recourant de sa liberté. Rappelons encore que, comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans ne peut pas vérifier la conformité de la Convention 10 avec la constitution fédérale et les lois fédérales. Celle-là prime également les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3.3 et les références citées).

6.
Le recourant se plaint d'une violation de l'art. 5 al. 3 OACDI. Il considère en effet que l'octroi de l'assistance administrative serait en l'occurrence incompatible avec les valeurs fondamentales du droit suisse.

6.1. L'OACDI est entrée en vigueur le 1er octobre 2010 (cf. art. 18 OACDI). Elle règle l'exécution de l'assistance administrative prévue par les conventions en vue d'éviter les doubles impositions nouvelles ou révisées entrées en vigueur après son entrée en vigueur (cf. art. 1 OACDI). Elle précise en outre, dans ses dispositions transitoires, que les demandes d'assistance administrative – se rapportant à une période pour laquelle les dispositions sur l'assistance administrative, contenues dans les conventions entrées en vigueur après le 30 septembre 2010, ne sont pas applicables – sont traitées conformément aux dispositions des conventions et de leurs dispositions d'exécution qui étaient en vigueur le 30 septembre 2010.

6.2. En l'occurrence, la présente procédure d'entraide administrative est basée sur la Convention 10, qui est entrée en vigueur le 19 août 2009, soit avant la date d'entrée en vigueur de l'OACDI. Cette ordonnance n'est par conséquent pas applicable à la présente procédure si bien que le grief du recourant est mal fondé.

7.
7.1. Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de la catégorie concernée 2/A/b sont les suivants :

- les clients d'UBS SA,
- domiciliés aux Etats-Unis,

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

7.2. Durant la période en cause, le recourant avait son domicile aux Etats-Unis. Il ne le nie pas et semble d'ailleurs toujours y être domicilié. Il était titulaire et bénéficiaire économique du compte UBS no. ***. Il remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne, ce qu'il ne conteste pas non plus. Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 janvier 2008 selon la décision de l'AFC du 23 août 2010, ce que le recourant ne remet pas en cause. Ce dernier admet ne pas avoir rempli de formulaires W-9. D'après la décision entreprise, le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a été dépassé durant les années 2006 à 2008, ce que le recourant ne remet pas non plus en cause. 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'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :