Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-6933/2010

Arrêt du 17 mars 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
recourante 1,

Y._____, ***,
recourant 2,

Z._____, ***,
recourante 3,

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

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

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

B.
Le 31 août 2009, l'administration fiscale américaine (Internal Revenue Service à Washington, ci-après : IRS) a adressé à l'AFC une demande d'entraide administrative, en invoquant l'Accord 09. Cette demande est fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, sur le protocole d'accord faisant partie intégrante de la CDI-US 96, ainsi que sur l'accord mutuel du 23 janvier 2003 entre l'AFC et le département du trésor des Etats-Unis portant sur l'application de l'art. 26 CDI-US 96 (Accord 03, publié in : Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Pestalozzi/Lachenal/Patry [Editeurs], Therwil janvier 2010, vol. 4, ch. I B h 69, annexe 1 version en anglais, annexe 4 version en allemand). L'IRS a requis des informations concernant des contribuables américains qui, durant la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2008, ont eu le droit de signature ou un autre droit de disposer des comptes bancaires détenus, surveillés ou entretenus par une division d'UBS SA ou une de ses succursales ou filiales en Suisse (ci-après : UBS SA). Ont été concernés les comptes pour lesquels UBS SA (1) n'était pas en possession du formulaire « W-9 » dûment complété par le contribuable et (2) n'avait pas annoncé, dans les délais et formes requis, au moyen du formulaire « 1099 » et au nom

du contribuable concerné, les retraits effectués par ce dernier au fisc américain.

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

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

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

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

l'art. 141 al. 1 let. d ch. 3 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

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

G.
UBS SA a transmis à l'AFC les dossiers *1* de X._____ et de Y._____, ainsi que *2* de X._____ et de Y._____ en tant que bénéficiaires économiques de Z._____, respectivement, les 28 septembre 2009 et 19 janvier 2010. Dans sa décision finale du 23 août 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été notifiée, respectivement, le 24 août 2010 à B._____, mandataire à l'époque de Z._____, et le 25 août 2010 à A._____, mandataire de X._____ et de Y._____.

H.
Représentés par A._____, X._____ (ci-après : recourante 1), Y._____ (ci-après : recourant 2) et Z._____ (ci-après : recourante 3; la recourante 1, le recourant 2 et la recourante 3 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté – par mémoire du 23 septembre 2010 – recours contre la décision finale du 23 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, ils ont requis de retirer de la procédure, subsidiairement de caviarder, toute une série de documents relatifs aux relations bancaires numéros 1 et 2. Principalement, ils ont demandé – sous suite de dépens – que la nullité de la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC soit constatée. Ils ont également conclu à l'annulation de la décision prise le 23 août 2010 et à ce que l'entraide administrative soit refusée. En substance, ils ont fait valoir une violation du droit d'être entendu, une violation de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (ou « pêche à l'information »; « fishing expedition »), une violation de l'interdiction de la rétroactivité des lois, la nullité de la Convention 10, une violation du principe de l'égalité,

une violation du droit au respect de la vie privée, ainsi qu'une violation du droit de ne pas s'incriminer soi-même. Ils ont également allégué que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

I.
Dans sa réponse du 5 novembre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

J.
Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1. Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative basée sur l'art. 26 CDI-US 96 (cf. art. 20k al. 1 et 4 OCDI-US 96 en relation avec les art. 31 à 33 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], ainsi qu'avec l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure devant le Tribunal administratif est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2.
1.2.1. D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1, A-6118/2010 du 8 décembre 2010

consid. 1.3.1, A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 1.3.1 et A-3817/2008 du 20 juillet 2010 consid. 1.3.1).

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

1.2.2. En l'occurrence, la recourante 1, le recourant 2 et la recourante 3 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, les deux premiers en tant que titulaires et ayants droit économiques du compte bancaire 1, ainsi qu'en tant que bénéficiaires économiques présumés de la relation bancaire 2 et la troisième en tant que détentrice du compte 2 et cocontractante d'UBS SA pour celui-ci. Les recourants se trouvent ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Ils ont au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

1.3. Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est – sous réserve des considérants 1.4 et 4.1.2 ci-après – recevable.

1.4. La décision prise le 23 août 2010 par l'AFC est une décision finale relative à la transmission de renseignements qui peut être attaquée devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 32 LTAF *a contrario* et art. 20k al. 1 OCDI-US 96). En revanche, toute décision antérieure à la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut être attaquée que conjointement à la décision finale (cf. art. 20k al. 2 OCDI-US 96). Par

conséquent, la conclusion des recourants tendant à ce que la nullité de la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC à l'encontre d'UBS SA soit constatée est irrecevable. En effet, en vertu de l'effet dévolutif, la décision antérieure, faisant partie de la décision finale, ne peut être attaquée séparément (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_186/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.4, destiné à publication; ATF 134 II 142 consid. 1.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.5 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.4).

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

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 [ci-après : vol. I], 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1).

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

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 258 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les

faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.1 et les références citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

2.4. Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que – à ce stade de la procédure – l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A- 4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.
Les recourants invoquent diverses violations de leur droit d'être entendus.

3.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne l'annulation de la décision attaquée indépendamment de l'incidence de cette violation sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II : Les droits fondamentaux, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. II], ch. 1346). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 3.1 et A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 4.1).

Le droit d'être entendu comprend le droit de s'exprimer, le droit de consulter le dossier, le droit de faire administrer des preuves et de participer à l'administration de celles-ci, le droit d'obtenir une décision motivée et le droit de se faire représenter ou assister (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 3.2 et les références citées, A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 4.2 et les références citées; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I et II, p. 380 ss et 840 ss).

3.2. Les recourants se plaignent d'une violation du droit d'être entendu et indirectement d'un déni de justice formel pour défaut de motivation de la décision litigieuse, en tant que celle-ci n'examinerait pas certains des arguments soulevés par les recourants dans leurs observations des 21 juin et 9 août 2010.

3.2.1. Selon la jurisprudence, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. si elle ne statue pas sur des griefs qui présentent une certaine pertinence (cf. ATF 125 III 440 consid. 2a, 124 V 130 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 5P.334/2004 du 14 octobre 2004 et les références citées). En outre, 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. Le but est que le destinataire puisse la comprendre et l'attaquer utilement s'il y a lieu, et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 124 V 180 consid. 1a, 123 I 31 consid. 2c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 3.2). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuves et

griefs invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 135 V 65 consid. 2.6, 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 9C_699/2009 du 24 février 2010 consid. 3.1 et les références citées; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1 et C-17/2010 du 13 juillet 2010 consid. 3.1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 281).

Rien n'empêche une motivation par renvoi à la décision attaquée ou à un précédent jugement, dans la mesure où il s'agit d'un processus largement admis en droit suisse et qui ne contrevient pas au droit d'être entendu, au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. Une telle manière de procéder est admise pour autant que la motivation à laquelle il est renvoyé réponde aux exigences déduites de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_379/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1 et les références citées, 1C_395/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4, 5P.378/2003 du 8 décembre 2003 consid. 3).

3.2.2. En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral s'est déterminé, dans son jugement A-4013/2010 du 15 juillet 2010, de manière très détaillé sur la validité et l'applicabilité de la Convention 10, plus spécifiquement sur la problématique de la non-rétroactivité des lois (cf. notamment consid. 4.4 et 6.5.2), sur celle de la recherche de preuves non autorisée (ou « pêche à l'information »; « fishing expedition »; cf. notamment consid. 7.2.3 et 8.4), et sur celle du principe de l'égalité (cf. consid. 6.5), ainsi qu'indirectement sur la question de la nullité de l'accord. Dès lors que – dans les observations adressées à l'autorité inférieure le 21 juin 2010 par la recourante 3 et dans celles datées du 9 août 2010 de la recourante 1 et du recourant 2 – les recourants ont soulevé des objections quant à la validité et l'applicabilité de la Convention 10 – sur lesquelles le Tribunal administratif fédéral s'était déjà prononcé dans son arrêt du 15 juillet 2010 précité d'une manière qui liait l'AFC – rien n'empêchait l'autorité inférieure de renvoyer à la motivation pertinente figurant dans ledit jugement du Tribunal administratif fédéral. De plus, la décision entreprise énonce les motifs pour lesquels la décision du 1er septembre 2009 à l'encontre d'UBS SA n'a pas été notifiée aux recourants, ainsi que les raisons pour lesquelles l'entraide administrative est accordée, ledit prononcé retenant en particulier que tous les critères pour ce faire étaient remplis. A cela s'ajoute que les recourants ont en particulier compris les motifs pour lesquels l'AFC a accordé l'entraide administrative, preuve en est qu'ils ont été en mesure de contester utilement la décision prise le 23 août 2010 par l'AFC.

Il s'ensuit, d'une part, que la décision attaquée satisfait aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu et, d'autre part, que l'autorité inférieure n'a commis aucun déni de justice formel au sens de l'art. 29 al. 1 Cst., en statuant sur les objections des recourants par renvoi à la motivation de l'arrêt du

Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Les griefs des recourants doivent par conséquent être écartés.

3.3. Les recourants invoquent également une violation de l'art. 29 al. 2 Cst., en raison de l'absence de notification de la décision du 1er septembre 2009 prise par l'AFC à l'encontre d'UBS SA.

3.3.1. L'art. 20e OCDI-US 96 garantit 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 (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 (art. 20e al. 2 OCDI-US 96). La personne concernée peut, sauf exceptions, prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 20e al. 3 OCDI-US 96).

3.3.2. Au vu de ce qui précède, l'AFC devait certes notifier aux personnes concernées, ayant désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, la décision du 1er septembre 2009 adressée à UBS SA. Cela étant, il y a lieu de constater qu'au moment où l'autorité inférieure a rendu la décision susdite, elle n'était pas en mesure d'identifier concrètement les différentes personnes sur lesquelles porterait la demande d'entraide administrative de l'IRS. En effet, elle ne disposait pas encore des renseignements permettant l'identification précise desdites personnes, renseignements dont la remise était justement exigée d'UBS SA dans la décision du 1er septembre 2009. En d'autres termes – s'il est vrai que la Convention 10 contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis – l'identification concrète de ces personnes par l'AFC ne peut se faire que dans un deuxième temps, soit à la suite notamment de la transmission par UBS SA des dossiers de ses clients qui rempliraient les critères figurant dans l'annexe à la Convention 10. Dans ces conditions, on ne saurait reprocher à l'AFC de ne pas avoir notifié séparément aux recourants sa décision du 1er septembre 2009 à

l'encontre d'UBS SA, puisqu'elle ne connaissait alors pas encore l'identité de ces derniers.

Cela dit, on relèvera encore que ladite décision se trouvait – déjà en date du 15 septembre 2009 – sur le site internet de l'AFC (cf. www.estv.admin.ch). De plus, dès que l'AFC a été en mesure d'identifier concrètement les recourants et que ceux-ci ont désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, l'autorité inférieure leur a transmis – au moyen de deux clés USB contenant les documents relatifs, respectivement, aux dossiers *1*et *2* édités par UBS SA – sa décision du 1er septembre 2009. Les recourants ont donc pu prendre connaissance de ladite décision, au plus tard dans le courant du mois de juillet 2010, soit quelques jours après l'envoi des courriers datés des 12 et 15 juillet 2010 de l'AFC, contenant les deux clés USB en question.

Par surabondance de motifs, le Tribunal de céans observe également que la décision du 1er septembre 2009 étant antérieure à la décision finale du 23 août 2010, elle était immédiatement exécutoire et ne pouvait être attaquée que conjointement à la décision finale (cf. art. 20k al. 2 OCDI-US 96). En effet, en vertu de l'effet dévolutif, la décision antérieure, faisant partie de la décision finale, ne pouvait être attaquée séparément (cf. consid. 1.4 ci-avant). Il convient ainsi de constater que les recourants n'ont subi aucun préjudice en raison de la notification différée de la décision à l'encontre d'UBS SA précitée, puisqu'ils ont pu valablement l'attaquer dans le cadre du recours interjeté contre la décision finale du 23 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral.

Enfin – comme exposé ci-avant – l'AFC ignorait, au moment de rendre sa décision du 1er septembre 2009, quelles étaient les personnes qui seraient précisément intéressées par la procédure d'entraide administrative en cause. Aussi – contrairement à l'opinion des recourants – on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure, ni l'absence d'information concernant la procédure à l'encontre d'UBS SA, ni la non-consultation des recourants avant de rendre la décision susdite. Dans ces circonstances, les griefs des recourants, tendant à une violation de l'art. 29 al. 2 Cst. pour défaut de notification de la décision du 1er septembre 2009, s'avèrent infondés.

4.

Il reste à se prononcer sur le bien-fondé matériel de la décision attaquée, plus précisément, sur la validité et l'applicabilité de la Convention 10.

4.1.

4.1.1. Dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé notamment sur la question de la nullité de la Convention 10, au sens de l'art. 52 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111). Il est arrivé à la conclusion que l'art 52 CV ne pouvait être invoqué que par des Etats et non par des particuliers (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 6.1 et les références citées).

Il a également jugé que – même si on admettait que des particuliers pouvaient se prévaloir de l'art. 52 CV, ce qui n'était manifestement pas le cas – la Convention 10 ne serait pas nulle pour autant. En effet, en introduisant une procédure pénale ainsi qu'une procédure civile contre UBS SA, les Etats-Unis n'avaient fait qu'appliquer à cette banque leur droit interne, ce qui ne pouvait en soi constituer une contrainte au sens de l'art. 52 CV. A ce propos, le Tribunal administratif fédéral a également précisé que – s'il était vrai que d'importants intérêts économiques de la Suisse dépendaient de la résolution du conflit lié à UBS SA – il n'en demeurait pas moins que le comportement des Etats-Unis à l'égard de ladite banque et de la Suisse ne pouvait pas pour autant être qualifié de contrainte au sens de l'art. 52 CV. Il a en outre relevé que – même si on retenait que les procédures ouvertes, conformément au droit américain, à l'encontre d'UBS SA constitueraient des formes de contrainte, en particulier d'ordre économique, ce qui n'était pas le cas en l'espèce – ces pressions ne pouvaient être considérées comme contraire aux principes incorporés dans la Charte des Nations Unies du 26 juin 1945 (ci-après : la Charte, RS 0.120). En effet, les différentes démarches entreprises par les Etats-Unis à l'égard d'UBS SA ne correspondaient nullement à la perpétration d'un acte illicite, puisqu'elles ne constituaient notamment pas un recours à la force, une violation de l'égalité souveraine des Etats, ou encore une intervention dans les affaires de compétences nationales. Or, une contrainte licite ne pouvait aucunement entraîner la nullité d'un traité. Enfin, le Tribunal administratif fédéral a encore indiqué que – même si on admettait l'existence d'une contrainte illicite, ce qui n'était pas non plus le cas en l'occurrence – le lien de causalité entre cette dernière et la conclusion de la Convention 10 ne serait pas établi de manière suffisante. La Suisse ne s'était en effet pas trouvée dans une situation d'absence de toute autre voie, hormis celle à laquelle elle avait donné son consentement. L'Accord 09, devenu la Convention 10, avait par ailleurs été négocié par la Suisse et les Etats-Unis, notamment, dans le respect du principe de l'égalité souveraine des Etats (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 6.2 et 6.3 et les références citées).

4.1.2. Le Tribunal de céans considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence – exposée ci-avant – établie dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011. Celle-ci est donc confirmée. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que le grief des recourants portant sur la nullité, au sens de l'art. 52 CV, de la Convention 10 est irrecevable et que – même si on admettait que les recourants pouvaient se prévaloir de l'art. 52 CV, ce qui n'est pas le cas en l'espèce – leur grief devrait de toute manière être considéré comme mal fondé.

4.2. Les recourants contestent également la validité et l'applicabilité de la Convention 10, motifs pris que celle-ci serait contraire à certains traités internationaux et qu'elle violerait le principe de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (ou « pêche à l'information »; « fishing expedition »), celui de la non-rétroactivité des lois, ainsi que le droit au respect de la vie privée.

4.2.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010, 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.1 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.1).

4.2.2. 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 CV 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 arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.2 et 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.5 et 6.6 et les références citées).

4.2.3. 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.3, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.3 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

4.2.4. Le Tribunal administratif fédéral a en outre constaté que la Convention 10 n'avait pas été soumise au référendum (facultatif). 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; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.4 et A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.4).

4.2.5. 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; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5 et A-7094/2010 du 21 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4 et A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

4.2.6. 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 à la domiciliation aux Etats-Unis, à la titularité de comptes non déclarés (non-W9), ainsi qu'au calcul du revenu et de la valeur des compte-titres ou des comptes de dépôt – sont adéquats. L'argument, selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait une recherche de preuves interdite (ou une « pêche à l'information »; « fishing expedition ») et serait dès lors 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 chiffrés auxquels ont aboutis les calculs de l'AFC sont erronés (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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4904/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.1.6; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 ss) d'affirmer qu'aucun motif ne justifiait de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est dès lors une nouvelle fois confirmée.

4.2.7. 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 : contradiction avec la CEDH et d'autres traités internationaux, violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois, violation du principe de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (« recherche de preuves interdite »; « fishing expedition »), ainsi que violation du droit au respect de la sphère privée (cf. art. 13 Cst. et art. 8 CEDH). La Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide. Enfin, même si la Suisse ne pouvait – dans le cas précis – 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.

4.3. Les recourants considèrent en outre que la Convention 10 violerait le principe de l'égalité, en pénalisant uniquement une certaine catégorie de personnes, c'est-à-dire les clients d'UBS SA. La Convention 10 ne s'appliquerait en effet qu'aux clients d'UBS SA et non pas aux clients d'autres banques. Les recourants invoquent les art. 8 Cst., 14 CEDH, 2 par. 2 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits économiques, sociaux et culturels (Pacte ONU I; RS 0.103.1) ainsi que 2 par. 1 et 26 Pacte ONU II.

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 en outre les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires (cf. consid. 4.2.1 ci-avant). La Convention 10 doit dès lors 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).

4.4. Les recourants prétendent encore que la Convention 10 violerait le droit – garanti par l'art. 14 par. 3 let. g Pacte ONU II et implicitement par l'art. 6 CEDH – de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Selon ceux-ci, l'obligation faite à tout national ou résident des Etats-Unis de transmettre à l'Attorney General copie des écritures déposées dans le cadre d'une procédure conduite à l'étranger, visant l'obtention de la preuve d'une infraction, ne serait pas compatible avec le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Les recourants considèrent, en effet, qu'alors que les autorités américaines ignorent qu'un contribuable américain est bénéficiaire d'un compte non déclaré en Suisse, ce contribuable serait tenu de venir se dénoncer à l'Attorney General, à tout le moins, au moment où il interjetterait recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision redue à son égard par l'AFC sur la base de la Convention 10.

4.4.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010 précitée, le Tribunal administratif fédéral est arrivé à la conclusion que les garanties de procédures prévues par l'art. 6 CEDH (droit à un procès équitable) ne s'appliquait pas en matière de procédure d'entraide administrative. L'art. 6 CEDH ne s'appliquait qu'à des « contestations sur des droits et obligations de caractère civil » ou sur le « bien-fondé de toute accusation en matière pénale ». Selon la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme, une demande d'entraide judiciaire ne constituait ni une accusation en matière pénale ni une contestation sur des droits et obligations de caractère civil. La décision de fournir des renseignements ne concernait que l'accomplissement d'obligations consenties dans le cadre d'engagements internationaux, si bien que les garanties de procédure prévues par l'art. 6 CEDH ne trouvaient pas application. Il en allait de même *a fortiori* lorsqu'il s'agissait, comme en l'espèce, d'une entraide administrative. Même des procédures d'extradition, qui ne concernent pas seulement la transmission d'informations, mais l'extradition de personnes, ne relevaient pas de l'art. 6 CEDH. Il n'y avait d'exception à ce principe que lorsque la personne concernée par l'entraide était menacée dans l'Etat requérant par une procédure violant ladite disposition. Or, tel n'était pas le cas en l'espèce, si bien que l'art. 6 CEDH n'était pas applicable dans le cadre de la procédure d'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.2 et les références citées).

Le Tribunal administratif fédéral a encore exposé que l'art. 14 Pacte ONU II ne contenait pas de *ius cogens*, de sorte que les règles de la Convention 10 primaient en particulier sur cette disposition (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.1.3 et les références citées). Au demeurant, le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination garanti à l'art. 14 par. 3 let. g Pacte ONU II ne s'applique qu'en matière pénale (cf. FRÉDÉRIC SUDRE, Droit européen et international des droits de l'homme, 9e éd. Paris 2008, p. 426s.). Or – comme dit ci-avant – cette condition n'est pas remplie en ce qui concerne la présente procédure, puisqu'il s'agit d'un cas d'entraide exclusivement administrative.

4.4.2. Le Tribunal de céans considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence – exposée ci-avant – établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est donc confirmée. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que – dans la mesure où le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne s'applique pas en matière d'entraide administrative – le grief des recourants est mal fondé.

5.

5.1. Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de l'une des deux catégories concernées, à savoir la catégorie 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. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

5.2.

5.2.1. Dans l'arrêt A-4013/2010 susmentionné, 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 arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragale – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Comme déjà dit (consid. 4.2.6 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des revenus effectivement générés ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément, s'agissant de la catégorie 2/A/b, « revenues are defined as gross income […] and capital gains (which […] are calculated as 50% of the gross sales proceeds […]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid.8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

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. En ce qui concerne la catégorie 2/A/b, le critère déterminant est l'omission d'avoir rempli le formulaire W-9 durant une période d'au moins trois ans. 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. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4; cf. également

arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 6.4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2).

> **5.2.2.** 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 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. 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, 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; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.3 et A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 6.4.1).
>
> **5.3.** Les recourants soulèvent simplement la question des montants et du calcul des revenus, mais ne remettent nullement en cause les considérants qui précèdent. Il n'y a dès lors aucune raison de revenir sur la jurisprudence précitée qu'il convient de confirmer.

D'après la décision entreprise, des revenus de CHF 341'825.-- (cf. pièces no *1*_6_00539, 00552 et 00563) ont été réalisés sur le compte UBS numéro 1 durant les années 2001, 2002 et 2003. Dès lors, le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a été dépassé durant les années 2001 à 2003. Les recourants se contentent de remettre en question les montants et le calcul des revenus, sans toutefois exposer les motifs de cette contestation, alléguant simplement que les calculs relatifs aux revenus auraient été effectués par C._____, ce qui poserait un problème d'indépendance. A cet égard, on relèvera que, dans son arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral a jugé que – dans la mesure où C._____ n'avait été appelée ni à rendre ni à préparer les décisions établies sur la base de la Convention 10, sa mission s'étant limitée à contrôler le contenu des dossiers transmis par UBS SA à l'AFC – les règles déterminantes en matière d'indépendance et d'impartialité des autorités administratives ne trouvaient pas application à l'égard de ladite société et/ou de ses collaborateurs (cf. art. 29 al. 1 Cst. en

relation avec l'art. 10 al. 1 PA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3, spéc. consid. 3.2 et 3.4.1 et les références citées). D'ailleurs, si les recourants soulèvent un problème d'indépendance de la part de C._____, ils n'exposent nullement quelles circonstances, en particulier quels comportements de C._____ et/ou de ses collaborateurs, seraient de nature à faire naître un doute quant à leur indépendance ou leur impartialité. Le Tribunal de céans considère donc qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, celle-ci devant être confirmée.

Cela étant dit, force est de constater que si les recourants semblent contester les montants à la base des calculs ainsi que la manière de calculer les revenus annuels moyens sur trois ans, ils ne donnent toutefois aucune précision quant à savoir ce qu'ils estiment être inexact ou faux. Or, on vient de voir que les taux de change appliqués sont corrects (cf. consid. 5.2.2 ci-avant) et que la façon dont l'AFC a calculé lesdits revenus est conforme aux conditions posées dans l'annexes à la Convention 10 et, partant, également correcte (cf. consid. 5.2.1 ci-avant). Compte tenu de ce qui précède, les griefs des recourants quant aux montants et au calcul du seuil des revenus annuels moyens sur trois ans sont infondés.

6.

Durant la période en cause, la recourante 1 et le recourant 2 avaient leur domicile aux Etats-Unis. Ils étaient titulaires directs et ayants droit économiques du compte UBS numéro 1. Ils remplissent ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à leur personne. Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 décembre 2001 selon la décision entreprise. La recourante 1 et le recourant 2 ne le contestent pas. Ils ne prétendent pas non plus avoir rempli les formulaires W-9. D'après la décision entreprise, des revenus de CHF 341'825.-- ont été réalisés sur le compte UBS numéro 1 durant les années 2001, 2002 et 2003. Le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a ainsi été dépassé durant les années 2001 à 2003. Comme déjà dit (cf. consid. 5.3 ci-dessus), les griefs de la recourante 1 et du recourant 2 concernant les montants et le calcul des revenus sont mal fondés. Pour le surplus, ils ne font pas non plus valoir que l'autorité inférieure aurait fait des erreurs de calculs ou d'addition. Tous les critères de la catégorie 2/A/b sont ainsi remplis en ce qui concerne la recourante 1 et le recourant 2, s'agissant de leur compte UBS personnel portant le numéro 1.

7.

Demeure encore à déterminer si – comme l'affirme l'AFC – il suffit que les critères pour l'octroi de l'entraide administrative soient réunis pour une relation bancaire donnée, pour que l'entraide soit automatiquement accordée pour l'ensemble des comptes de la personne concernée. Autrement dit, il convient d'examiner si le fait que les conditions de la catégorie 2/A/b sont remplies – s'agissant de la recourante 1 et du recourant 2, en tant que titulaires et ayants droit économiques de la relation bancaire numéro 1 – est en soi suffisant pour accorder l'entraide administrative s'agissant du compte UBS numéro 2, dont la recourante 3 serait la titulaire et la recourante 1 ainsi que le recourant 2 les bénéficiaires économiques.

7.1. Dans l'affaire A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé sur la question de savoir si et, dans l'affirmative, à quelles conditions l'entraide administrative pouvait être octroyée, pour un même contribuable, tant pour ses comptes-titres et de dépôt que pour les comptes de sociétés offshore, dont il était l'ayant droit économique présumé. Il a jugé que les critères déterminants pour chacune des deux catégories – 1/A (soit ch. 1 let. A de l'annexe à la Convention 10) et 1/B (soit ch. 1 let. B de l'annexe à la Convention 10) – devaient, respectivement, être réunis. Il a également admis que – conformément au texte clair du ch. 2 let. A et B de l'annexe à la Convention 10 – la Convention 10 donnait une définition différente de la notion de « fraudes et délits semblables », selon qu'il s'agissait de comptes-titres et de dépôt ou de comptes de sociétés offshore. Cette différence entre les deux catégories précitées avait pour conséquence que l'entraide administrative concernant des comptes-titres et de dépôt (catégorie 2/A/a ou 2/A/b) ne devait être accordée que lorsque les éléments constitutifs de « fraudes et délits semblables » pour cette catégorie de comptes étaient réalisés. A l'inverse, l'AFC ne pouvait transmettre les données bancaires relatives à des comptes de sociétés offshore (catégorie 2/B/a ou 2/B/b) si les critères établissant les cas de « fraudes et délits semblables » pour cette catégorie de comptes n'étaient pas expressément réunis. Le Tribunal de céans est ainsi arrivé à la conclusion que la réalisation des conditions permettant d'accorder l'entraide administrative pour l'une des quatre catégories prévues par la Convention 10 n'impliquait pas que l'entraide fût automatiquement octroyée pour n'importe quelle autre catégorie. Il a encore précisé que l'entraide administrative ne pouvait être accordée dans un cas précis, indépendamment du fait de savoir si les critères de la catégorie concernée étaient effectivement réunis. Cette interprétation stricte se justifiait non seulement compte tenu du texte de la Convention 10, mais également au regard de son contexte, de ses objectifs et de son but, ainsi que sous l'angle de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11 et les références citées).

Le Tribunal de céans considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence – exposée ci-avant – établie dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011. Celle-ci est donc confirmée.

7.2. Par conséquent et au vu de ce qui précède, on ne saurait se rallier à l'AFC lorsqu'elle considère qu'il suffit que les critères pour l'octroi de l'entraide administrative sont réunis pour une relation bancaire donnée, pour que l'entraide soit automatiquement accordée pour l'ensemble des comptes de la personne concernée. Aussi, c'est à tort que l'AFC a estimé que le fait que les conditions de la catégorie 2/A/b sont remplies –

s'agissant de la recourante 1 et du recourant 2, en tant que titulaires et ayants droit économiques de la relation bancaire numéro 1 – était en soi suffisant pour accorder l'entraide administrative s'agissant du compte UBS numéro 2, dont la recourante 3 serait la titulaire et la recourante 1 ainsi que le recourant 2 les bénéficiaires économiques. S'agissant de ce second compte, il convient d'admettre que l'AFC se devait d'examiner expressément si les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/b – concernant les comptes de sociétés offshore – étaient réunis.

8.

8.1. Les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/b sont les suivants :

- « US persons » (indépendamment de leur domicile),
- ayants droit économiques
- de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore)
- fondées ou exploitées entre 2001 et 2008, et
- dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ».

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

- le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de déclaration FBAR pour la période concernée),
- (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et
- (ii) les revenus générés se montent à plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

Dans la version anglaise, la notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit pour la catégorie 2/B/b : « 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). ».

8.2. En l'espèce – après avoir exposé les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/b – l'AFC a, dans sa décision finale du 23 août 2010, admis que la recourante 1 et le recourant 2 seraient les bénéficiaires économiques de la recourante 3 et, partant, de la relation bancaire portant le numéro de référence 2, dont la recourante 3 serait la titulaire (cf. pièce no *2*_4_00025). L'autorité inférieure a également relevé que les avoirs de la relation bancaire 1 avait fait l'objet, en 2004, d'un transfert sur le compte de la recourante 3, portant le numéro 2 (cf. pièce no *2*_5_00005). Enfin, elle a retenu que les critères de la catégorie 2/A/b étant déjà remplis pour ce qui concernait la relation bancaire portant le numéro 1, l'examen des critères de la catégorie 2/B/b s'avérait superflu. Or, comme on vient de le voir (cf. consid. 7 ci-avant), l'AFC ne pouvait dans le cas précis s'économiser l'examen des éléments constitutifs de « fraudes et délits semblables » en ce qui concerne les comptes de sociétés offshore.

Au regard de la décision entreprise, force est de constater que l'autorité inférieure n'a ni examiné ni précisé si toutes les conditions de la catégorie 2/B/b concernée étaient remplies. En particulier, elle n'a pas vérifié si le seuil du soupçon initial était franchi en ce qui concerne la question de la qualité de bénéficiaire économique de la recourante 1 et du recourant 2 et, plus particulièrement, si les éléments constitutifs de « fraudes et délits semblables » de la catégorie 2/B/b concernée étaient remplis (cf. consid. 8.1 ci-avant). Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que l'AFC ne disposait pas de suffisamment d'éléments pour conclure que tous les critères de la catégorie 2/B/b étaient remplis s'agissant des recourants et de la relation bancaire 2. Celle-ci s'est contentée de se référer à un document faisant état du transfert des avoirs de la relation bancaire 1 sur le compte de la recourante 3, portant le numéro 2, en 2004. Or, ce seul élément ne laisse pas apparaître un soupçon initial de « de fraudes ou délits semblable ». En effet, l'AFC se devait en particulier de vérifier si pour la période déterminante quant au compte numéro 2 – qui n'est pas la même que la période en cause pour la relation bancaire 1 – le critère des revenues annuels moyens d'au moins CHF 100'000.-- sur trois ans était réalisé. Dans ces circonstances, le Tribunal de céans constate que, non seulement le seuil du soupçon initial n'a pas été franchi, mais également que l'état de fait retenu par l'AFC quant au compte UBS numéro 2 est lacunaire (cf. consid. 2.4 ci-avant).

8.3. Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être admis dans la mesure où il tend à ce que l'entraide administrative soit refusée concernant la relation bancaire numéro 2.

9.

En conclusion, c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée en ce qui concerne la recourante 1 et le

recourant 2 s'agissant de leur compte UBS personnel portant le numéro 1. En revanche, c'est à tort que l'AFC a octroyé l'entraide administrative s'agissant de la relation bancaire numéro 2.

10.
Les recourants reprochent encore à l'AFC de violer l'anonymat des tiers en n'ayant pas caviardé leurs noms dans un certain nombre de documents, dont ils requièrent qu'ils soient retirés, subsidiairement caviardés. Au vu de ce qui précède et dans la mesure où l'entraide administrative est refusée en ce qui concerne la relation bancaire numéro 2 (dossier *2*), il convient de constater que le grief des recourants ne porte plus que sur les documents relatifs au compte UBS numéro 1 (dossier *1*). En effet, seules ces données bancaires pourront être transmises aux autorités fiscales américaines.

10.1. Selon la jurisprudence en matière d'entraide judiciaire internationale, en vertu du principe de la proportionnalité, l'entraide ne peut être accordée que dans la mesure nécessaire à la découverte de la vérité recherchée par les autorités de l'Etat requérant. La question de savoir si les renseignements demandés sont nécessaires ou simplement utiles à la procédure instruite dans l'Etat requérant est en principe laissée à l'appréciation des autorités de cet Etat. L'Etat requis ne disposant généralement pas des moyens lui permettant de se prononcer sur l'opportunité de l'administration de preuves déterminées au cours de l'instruction menée à l'étranger, il ne saurait sur ce point substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité chargée de l'instruction. La coopération internationale ne peut être refusée que si les actes requis sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et manifestement impropres à faire progresser l'enquête, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (cf. ATF 122 II 367 consid. 2c, 121 II 241 consid. 3a, 120 Ib 251 consid. 5c; arrêts du Tribunal fédéral 1A.150/2005 du 8 août 2005 consid. 5.1, 1A.165/2004 du 27 juillet 2004 consid. 3.1). Le principe de la proportionnalité empêche aussi l'autorité suisse d'aller au-delà des requêtes qui lui sont adressées et d'accorder à l'Etat requérant plus qu'il n'a demandé (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a, 118 Ib 111 consid. 6, 117 Ib 64 consid. 5c et les références citées). Au besoin, il appartient à l'Etat requis d'interpréter la demande selon le sens que l'on peut raisonnablement lui donner; rien ne s'oppose à une interprétation large de la requête s'il est établi que toutes les conditions à l'octroi de l'entraide sont remplies; ce mode de procéder évite aussi une éventuelle demande complémentaire (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.1, 1A.201/2005 du 1er septembre 2005 consid. 2.1, 1A.98/2004

du 15 juin 2004 consid. 2.1). Sur cette base, peuvent aussi être transmis des renseignements et des documents qui ne sont pas expressément mentionnés dans la demande (cf. ATF 121 II 241 consid. 3b; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2010.170 du 14 septembre 2010 consid. 2.1, RR.2010.39 du 28 avril 2010 consid. 5.1, RR.2010.8 du 16 avril 2010 consid. 2.2).

Selon la jurisprudence tant du Tribunal fédéral que du Tribunal administratif fédéral, les principes fondamentaux en matière d'entraide judiciaire sont également applicables à l'entraide administrative fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, ce qui correspond à la pratique constante et apparaît judicieux compte tenu des buts comparables de l'entraide judiciaire et de l'entraide administrative (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3 et 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.1).

10.2. Les noms de tiers, qui n'ont manifestement rien à voir avec les agissements reprochés, ne devraient en principe pas être transmis dans le cadre de l'entraide administrative en matière fiscale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.1; PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts und Rechtshilfe : 10 Aktuelle Fragen, in ASA 77 p. 804, cf. également HANS-PETER SCHAAD, in Watter/Vogt [Editeurs], Basler Kommentar zum Börsengesetz, Bâle 2007, ad art. 38 ch. 72).

S'agissant des personnes définies comme tiers non impliqués, ni la Convention 10, ni la CDI-US 96, ni même l'OCDI-US 96 ne contiennent de dispositions explicites indiquant qui peut être considéré comme tel (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'entraide judiciaire internationale, ne font pas partie de cette catégorie les personnes qui ont un lien réel et direct avec le comportement décrit dans la demande d'entraide, lequel constitue un élément constitutif de l'infraction. Il suffit donc qu'il existe un rapport objectif entre la mesure d'entraide et les faits poursuivis, sans que les personnes soumises à la mesure aient forcément participé aux agissements décrits, au sens du droit pénal (cf. ATF 120 Ib 251 consid. 5b, 112 Ib 462 consid. 2b, 107 Ib 252 consid. 2b; arrêts du Tribunal fédéral 1A.245/2006 du 26 janvier 2007 consid. 3 et 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.3). Il ne faut en effet pas confondre implication avec coopération coupable à une infraction. Ceci dit, il ne faut pas non plus confondre le critère d'identification des catégories de l'annexe à la Convention 10 – en particulier de la catégorie 2/A/b, en relation avec la personne ayant droit économique du compte bancaire concerné – et la notion de tiers non impliqué dans la procédure, qui peut donner lieu à un caviardage des informations destinées à l'Etat requérant.

10.3. En l'espèce, dans sa demande d'entraide administrative du 31 août 2009, l'IRS a expressément requis la remise, en format papier ou électronique, des documents suivant :

1. Informations sur le compte bancaire (y compris les indications sur l'ouverture du compte, les souscriptions enregistrées, les relevés de compte, les pièces sur l'organisation des sociétés, tels que les actes de fondation ou d'autres documents démontrant le bénéficiaire économique) des clients américains d'UBS SA et des personnes morales qui leur sont liées.
2. Les correspondances et communication officielles entre UBS SA et ses clients américains et, lorsqu'elles existent, entre ces derniers et les personnes morales qui leur sont liées.
3. Les données internes tirées du système de gestion d'informations concernant les clients américains d'UBS SA et, lorsqu'elles existent, les personnes morales qui leur sont rattachées.
4. Les circulaires internes, notices, rapports et procès-verbaux de séances d'UBS SA (incluant la « Client Advisor Workbench Information ») concernant les relations bancaires et les mouvements de papiers-valeurs de leurs clients américains et, lorsqu'elles existent, les personnes morales qui leur sont rattachées.
5. Toutes les inscriptions en rapport avec les comptes concernés et les comptes connexes dans la mesure où ces informations ne seraient pas déjà comprises dans les point 1 à 4 susmentionnés.

La demande d'entraide administrative de l'IRS tend donc à la production d'une documentation bancaire complète, relative notamment à l'établissement, la tenue et la gestion de comptes détenus auprès UBS SA par des clients américains et des personnes morales qui leur sont liées. L'autorité requérante veut pouvoir examiner l'ensemble de la documentation bancaire relatives aux comptes concernés, ce qui – compte tenu de l'enquête devant être menée aux Etats-Unis – n'a en soi rien d'excessif, de sorte que l'AFC n'a pas violé le principe de la proportionnalité en donnant suite à la demande de renseignement de l'IRS.

10.4. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que les données bancaires transmises par UBS SA à l'AFC sont nécessaires à la découverte de la vérité recherchée par les autorités fiscales américaines. De plus, les renseignements ressortant du dossier *1*, édité par UBS SA, sont manifestement en rapport avec le but poursuivi par l'enquête devant être menée aux Etats-Unis et propres à la faire progresser. Dans ces circonstances, compte tenu de la mise en balance de la protection du domaine privé avec l'intérêt de l'enquête susdite, la conclusion des recourants tendant au retrait pure et simple de toute une série de documents relatifs au compte UBS 1 doit être rejetée, dans la mesure où elle est recevable. En effet, le caviardage de certaines pièces particulières – soit que celles-ci porteraient de manière disproportionnée atteinte à la sphère privée, soit qu'elles seraient sans rapport manifeste avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis – offre une protection suffisante aux personnes non visées par la présente procédure (cf. arrêts du Tribunal fédéral 1A.268/2004 du 11 février 2005 consid. 4.1 et 1A.236/2004 du 11 février 2005 consid. 3.4).

10.5. Les recourants proposent également un large caviardage des documents bancaires, en se bornant à affirmer que tout document mentionnant des tiers doit être retiré. A cet égard, il convient tout d'abord

de relever qu'il appartient aux recourants de démontrer, outre l'absence de lien vraisemblable avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis, l'existence d'un intérêt spécifique à éviter une divulgation, qui l'emporterait sur l'intérêt de l'autorité requérante à pouvoir se livrer à un examen de l'ensemble des documents relatifs au compte 1. Sans qu'une remise en vrac de la documentation ne soit pour autant admise, il incombe en effet au recourant de coopérer avec l'autorité d'exécution, respectivement avec le Tribunal de céans, en indiquant les informations qu'il n'y aurait pas lieu de transmettre, ainsi que les motifs précis qui commanderaient d'agir de la sorte (cf. ATF 130 II 14 consid. 4.3 s., 128 II 407 consid. 6.3.1, 127 II 151 consid. 4c/aa, 126 II 258 consid. 9b/aa, 126 II 258 consid. 9c; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.2, 1A.198/2003 du 8 janvier 2004 consid. 4.3, 1A.199/2003 du 17 décembre 2003 consid. 5.3). Or, hormis leur objection de principe à la transmission de certains documents, les recourants ne fournissent pas une telle argumentation de détail, de sorte que pour ce motif déjà leur grief est infondé.

Par surabondance de motifs, on relèvera s'agissant des pièces *1*_3_0001 à 0008 (notes internes d'UBS SA), qu'aucun tiers à la procédure – hormis B._____ – ne semble y être nommément indiqué. Quant autres documents sur lesquels porte la demande de caviardage, le Tribunal de céans retient que les noms indiqués sont ceux de personnes – en particulier la fille de la recourante 1 et du recourant 2 – disposant de procurations sur le compte UBS 1, ainsi que celui du conseiller juridique de la recourante 1 et du recourant 2 (cf. *1*_4_0009, 0010, 0017, 0018, 0023 et 0024; *1*_5_0002 et 0003). A cet égard, la question se pose de savoir – en particulier, s'agissant des noms des personnes bénéficiant de procurations sur la relation bancaire susdite – s'il s'agit – comme le prétendent les recourants – de tiers à la procédure ou si, au contraire, il n'existe pas un rapport objectif suffisant entre celles-ci et le compte UBS 1 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.2). Le Tribunal de céans estime que la recourante 1 et le recourant 2 ayant concédé aux personnes bénéficiant de procuration certains pouvoirs relatifs à leur relation bancaire, celles-ci ne peuvent être considérées comme des tiers, qui n'auraient manifestement rien à voir avec la procédure, au sens défini par la jurisprudence précitée. Quant à B._____ et au conseiller juridique de la recourante 1 et du recourant 2, il semble que ces derniers soient intervenus à titre de mandataires desdits recourants, de sorte que certains pouvoirs notamment de représentation semblent leur avoir été conféré. Il est dès lors douteux qu'on puisse les considérer comme des personnes tierces. Quoi qu'il en soit, les recourants ne font pas valoir que les documents susdits (cf. *1*_3_0001 à 0008; *1*_4_0009, 0010, 0017, 0018, 0023 et 0024; *1*_5_0002 et 0003) portent une atteinte disproportionnée à la sphère privée. De plus, ces pièces ont un rapport manifeste avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis. Il s'ensuit que le grief des recourants portant sur une violation de l'anonymat de tiers est, pour ce motif également, mal fondé et que leur conclusion tendant au caviardage de toute une série de documents relatifs au compte UBS 1 doit être rejetée.

11.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif

fédéral à admettre partiellement le recours, dans la mesure où il est recevable, et à réformer la décision attaquée, en ce sens que l'entraide administrative est refusée en ce qui concerne le compte UBS numéro 2. Le recours est rejeté pour le surplus. 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 un émolument judiciaire et des débours réduits, sont mis à la charge des recourants, lesquels sont partiellement déboutés. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais déjà versée de CHF 25'000.--, le solde étant restitué aux recourants. Les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle est réduite, puisque les recourants n'obtiennent que partiellement gain de cause (cf. art. 64 al. 1 P*A,* respectivement art. 7 al. 2 FITA*F)*. Les dépens sont ainsi arrêtés à CHF 5'000.--, montant mis à la charge de l'autorité inférieure.

12.
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.
Dans la mesure où il est recevable, le recours est partiellement admis, conformément au considérant 8.3, en ce sens que l'entraide administrative est refusée en ce qui concerne le compte UBS numéro 2. Le recours est rejeté pour le surplus.

2.
Les frais de procédure par CHF 20'000.-- sont mis à la charge des recourants et imputés sur l'avance de frais totale de CHF 25'000.--, le surplus par CHF 5'000.-- leur étant remboursé. Les recourants sont invités à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

3.
Il est octroyé aux recourants une indemnité de dépens de CHF 5'000.--, à charge de l'autorité inférieure.

4.
Dans la mesure où elle n'est pas devenue sans objet, la demande de

retrait, subsidiairement de caviardage, de toute une série de documents relatifs aux relations bancaires numéros 1 et 2 est rejetée.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Recommandé)
– à l'instance inférieure (n° de réf. *1* et *2* ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :