Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7013/2010

Arrêt du 18 mars 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
représenté par A._____ et B._____, ***,
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 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.
Le dossier de X._____ en tant que bénéficiaire économique du trust Y._____, 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. La décision a été transmise à l'Etude d'avocats C._____, à ***, en ce qui concerne le trust Y._____ et à A._____ en ce qui concerne X._____.

A.
Par mémoire du 27 septembre 2010, X._____ (ci-après : recourant) a interjeté recours contre la décision finale du 23 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. Il a conclu – sous suite de frais et dépens – à ce que la décision finale susdite soit annulée. Il se prévaut, en substance, de l'absence de base légale des décisions du 1er septembre 2009 et du 23 août 2010, d'une violation de la CEDH et d'autres traités internationaux, d'une violation de l'interdiction de la rétroactivité des lois, d'une violation du droit au respect de la vie privée, d'une violation de la présomption d'innocence, d'une violation du principe de l'égalité et de celui de non discrimination, ainsi que d'une violation du droit de se taire. Le recourant fait également valoir que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

B.
Dans sa réponse du 15 novembre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

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

Droit :

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

Déposé dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), le recours est recevable. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, 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, 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 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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées).

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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, 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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7014/2010 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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, 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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, A- 6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.

Le recourant considère que l'Accord 09 ne constituerait pas une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de prendre sa décision du 1er septembre 2009 à l'encontre d'UBS SA.

Le Tribunal administratif fédéral a déjà jugé que la décision du 1er septembre 2009 de l'AFC à l'égard d'UBS SA ne portait pas sur l'octroi de l'entraide administrative. Il s'agissait simplement d'une décision par laquelle l'autorité inférieure avait requis d'UBS SA des renseignements au sens de l'art. 20c al. 3 OCDI-US 96. Il y avait dès lors lieu d'admettre que l'Accord 09, en relation avec la disposition précitée, constituait une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de prendre une décision à l'encontre d'UBS SA, exigeant en particulier que les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09 lui soient fournis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 3.1 et 3.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2). Afin d'éviter d'inutiles redites, il est renvoyé aux arrêts A-8462/2010 et A-4013/2010 précités. Dans ces conditions, le grief du recourant est mal fondé.

4.

Le recourant conteste également la validité et l'applicabilité de la Convention 10.

4.1. Il y a lieu de constater, à la lumière des nombreux arrêts rendus par le Tribunal de céans auxquels il est renvoyé (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4, 5, 6 et 8.3.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1 et A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1 et les références citées), 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 (cf. art. 7 CEDH et art. 15 Pacte ONU II), ainsi que violation du droit au respect de la sphère privée (cf. art. 8 CEDH). Contrairement à l'opinion du recourant, la Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide et ce nonobstant la non-soumission au référendum (facultatif). 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 (cf. notamment arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.7).

Le Tribunal de céans a en effet jugé qu'il ne pouvait pas vérifier la conformité de la Convention 10 avec la constitution fédérale et les lois fédérales. Celle-là primait en outre les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires. Ainsi, la Convention 10 devait, en particulier, être appliquée même si elle instaurait un régime juridique différent pour les clients d'UBS SA par rapport à des clients d'autres banques (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 5.2.1).

4.2. Le recourant prétend 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 se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination.

Le Tribunal administratif fédéral a également jugé que les garanties de procédures prévues par l'art. 6 CEDH (droit à un procès équitable) ne s'appliquaient pas en matière de 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; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.3.1).

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'appliquait qu'en matière pénale (cf. FRÉDÉRIC SUDRE, Droit européen et international des droits de l'homme, 9e éd. Paris 2008, p. 426s.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.3.1 et les références citées).

Au vu de ce qui précède et compte tenu de la jurisprudence précitée rendue par le Tribunal de céans à laquelle il est renvoyé, 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 du recourant est mal fondé.

4.3. Le recourant estime enfin que la Convention 10 violerait la présomption d'innocence, garantie aux art. 6 al. 2 CEDH et 32 al. 1 Cst.

Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de se prononcer au sujet de ce grief qu'il a rejeté (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.4.1 et 4.4.2, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2010 consid. 5 et les références citées).

5.

Le recourant allègue en substance que le trust Y._____ serait un trust irrévocable et discrétionnaire et qu'il se serait acquitté de ses obligations à l'égard du fisc américain. Le recourant soutient ainsi que les critères contenus dans l'annexe à la Convention 10, permettant d'accorder l'entraide administrative, ne seraient pas remplis dans son cas.

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

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 persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned "offshore company accounts" that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ».

La notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit : « the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e. by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains

(which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

5.2. Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant également concerné la catégorie 2/B/b – notamment sur les critères « offshore company accounts » et « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ces critères devaient être interprétés de manière autonome, en fonction des règles générales contenues à l'art. 31 ss de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3). Il en avait déjà jugé ainsi s'agissant du terme « US domiciled » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 4.3).

5.2.1. Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans a retenu que la notion « offshore company accounts » devait être interprétée conformément à l'art. 31 CV. A cet égard, il a rappelé que le texte était le point de départ de toute interprétation et que c'était le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui devait être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Selon le sens habituel, le terme « company » devait être compris comme désignant toute entité relevant du droit des sociétés, qui – conformément à la législation de l'État d'incorporation ou de constitution – dispose de la personnalité juridique. L'adjonction « offshore » conférait toutefois une signification autonome à ce terme, compte tenu tant de l'objet que du but de la Convention 10. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la notion « offshore company accounts » incluait les comptes bancaires de collectivités au sens large, soit des formes de sociétés « offshore » qui n'étaient pas reconnues en droit des sociétés et/ou en droit fiscal suisse ou américain comme des sujets (fiscaux) autonomes. Ces entités devaient simplement être en mesure d'entretenir avec une institution financière, telle qu'une banque, des relations de client durables, respectivement de « détenir des biens ». Pouvaient ainsi entrer en considération en tant que « company » les fondations et les trusts de droit étranger, car les deux entités étaient en mesure de « détenir des biens » et d'entretenir une relation de client durable avec une banque. Le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que, en particulier, des comptes UBS de trusts pouvaient constituer des « offshore company accounts », conformément à la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2).

5.2.2. Dans son arrêt du 10 janvier 2011 précité, le Tribunal administratif fédéral a également considéré que la Convention 10 ne visait pas – contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) – à éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned » contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3 et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou société de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à

appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne sert qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3).

5.2.3. Le Tribunal de céans a encore considéré que lorsque la « US person » concernée était investie du pouvoir de disposer des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS, respectivement des revenus en provenant, elle ne s'était pas séparée, d'un point de vue économique, de cette fortune et des revenus en provenant. En application du principe « substance over form », la société offshore (« offshore company ») devait dans ce cas être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 et le bénéficiaire économique devait être considéré comme pouvant disposer des avoirs bancaires concernés. Il convenait de tenir compte des éléments du cas particulier pour juger si et dans quelle mesure le pouvoir de disposer économiquement et le contrôle des avoirs déposés sur le compte UBS ainsi que des revenus en provenant étaient effectivement donnés durant la période de 2001 à 2008 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1).

6.

6.1. La Convention du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (CLHT, RS 0.221.371) – entrée en vigueur pour la Suisse le 1er juillet 2007 – définit le trust à son art. 2 comme étant : « les relations juridiques créées par une personne, le constituant – par acte entre vifs ou à cause de mort – lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé ». Le trust est constitué de manière unilatérale par le constituant (settlor). Il n'est pas nécessaire que le trustee accepte sa charge, ni que les bénéficiaires consentent à leur désignation, pour que le trust prenne forme (cf. PETER BÖCKLI, Der angelsächsische Trust : Zivilrecht und Steuerrecht, in : Steuer Revue [STR] 2007, p. 715 ss; MATTHIAS SEILER, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsstellung des Trustees, Zurich/Bâle/Genève 2005, p. 13 et 43 ss). Ce qui est déterminant pour la constitution du trust est le transfert de la propriété des biens affectés au trust par le constituant au trustee (cf. BÖCKLI, op. cit., p. 714 s.; LUC THÉVENOZ, Créer et gérer des trusts en Suisse après l'adoption de la

Convention de La Haye, in : Journée 2006 de droit bancaire et financier, Genève/Zurich/Bâle 2007, p. 61 s.). A l'origine, un trust une fois constitué devient irrévocable (cf. BÖCKLI, op.cit., p. 719). La fortune affectée au trust n'est plus la propriété du constituant de manière définitive. Le trust n'étant pas une personne morale et ne disposant pas de la personnalité juridique, il n'est pas le propriétaire des biens du trust ni des revenus qui en découlent (cf. Circulaire no 30 de la Conférence suisse des impôts du 22 août 2007 : imposition des trusts, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 76 p. 531 ss). Le propriétaire légal (« legal ownership ») des biens est le trustee, qui peut être une ou plusieurs personnes physiques, voir même une personne morale. Le patrimoine ne se mélange toutefois pas à la fortune propre du trustee mais constitue une masse distincte (« Sondervermögen »; cf. BÖCKLI, op.cit., p 715 ss; LUC THÉVENOZ, Trusts en Suisse : Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie, Zurich 2001, p. 25 s. [ci-après : Trusts en Suisse]; cf. également JESSICA SALOM, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Genève 2010, p. 21 ss et les références citées).

Les bénéficiaires du trust, qu'ils soient désignés ou désignables, sont les propriétaires équitables (« equitable ownership ») du trust. Néanmoins, ils ne disposent à aucun moment d'un droit d'administrer ou de disposer des biens du trust. Leurs droits, bien que n'étant pas de nature réelle, leur confèrent un droit de suite (« remedy of tracing ») auprès de tiers auxquels les actifs auraient été transférés sans droit (cf. BÖCKLI, op.cit., p. 715 ss; THÉVENOZ, Trusts en Suisse, p. 27; SEILER, op. cit., p. 18 s.; ROBERT DANON, Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune Analyse du régime actuel et réflexions de lege feranda, in : Archives 72, p. 262). Lorsque le trust n'a pas pour but d'accumuler de la fortune, le trustee peut ou doit distribuer les biens ou les revenus en découlant aux bénéficiaires. Si le trust est discrétionnaire (« discretionary trust »), ce qui signifie que le trustee doit désigner les bénéficiaires ainsi que l'étendue de leurs bénéfices, les bénéficiaires n'acquièrent leur « propriété équitable » (« equitable ownership ») que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. Dans l'intervalle, ces derniers n'ont qu'une expectative d'acquérir la propriété équitable des biens ou de leurs revenus (cf. BÖCKLI, op.cit., p. 720 ss; ALASTAIR HUDSON, Equity and Trusts, 5e éd., Oxon 2007, p. 50 s.; cf. également SALOM, op. cit., p. 23 ss et les références citées).

6.2. En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que le trust Y._____ était le titulaire du compte *** et que le recourant en était l'ayant droit économique.

6.2.1. Au regard des documents intitulés, respectivement, « Opening of an account/custody account (firms, corporations and other institutions) », « Certificate of Foreign Status of bénéficial Owner for United States Tax Withholding », « Distribution of Income under "The Y._____ Trust" » et « Performance over the last 3 Years », il apparaît que le compte UBS

incriminé a été ouvert au nom de Z._____ (***) en tant que trustee du trust Y._____ et qu'il a existé durant une période d'au moins 3 ans entre 1999 et 2008 (cf. pièces no ***_4_00002 s., _00011, _5_00022 et _6_00009 du dossier de l'AFC). Le formulaire A « Verification of the beneficial owner's identity », établi le 25 juin 1998, indique que le recourant était l'ayant droit économique auquel appartenaient les valeurs confiées à UBS SA. Plus précisément, en réponse à la phrase « The undersigned hereby declares : », c'est la rubrique « that the beneficial owner of the assets concerned is : Last name / First name (or firm) ; Address / Domicile, Country » qui a été cochée par Z._____ (***), en tant que trustee du trust Y._____, et les données du recourant qui ont été indiquées (cf. pièces no ***_4_00001 du dossier de l'AFC).

6.2.2. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que sur la base des documents transmis par UBS SA, l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que le trust Y._____ était le titulaire du compte *** et que le recourant en était l'ayant droit économique (cf. consid. 2.4 ci-avant).

6.3. Dans ces conditions, il reste à examiner si le recourant réussit à réfuter de manière claire et décisive les soupçons quant à la personne de l'ayant droit économique. Autrement dit, il appartient au recourant d'apporter la preuve qu'il n'était pas le bénéficiaire économique du compte concerné (cf. consid. 2.4 ci-avant).

6.3.1. Dans le cadre de la procédure devant le Tribunal de céans, le recourant a produit toute une série de documents. A teneur de ces différentes pièces, notamment de la « Declaration of Trust, dated 24th June 1998, Z._____ (***) (Trustee), Discretionary Settlement (with Protectors), The Y._____ Trust » (ci-après : « Declaration of Trust »; cf. pièce no 1 du dossier du recourant), il apparaît que le trust Y._____ a été constitué le 24 juin 1998 (cf. « Declaration of Trust » p. 1 et 2), conformément à la législation de ***(cf. « Declaration of Trust » § 11). Le trust Y._____ a été conçu expressément comme un trust irrévocable (cf. « Declaration of Trust » § 12bis) et discrétionnaire (cf. « Declaration of Trust » notamment p. 1 ainsi que § 2 à 4, 7, 11 et 12; cf. également pièce no ***_5_00022 du dossier de l'AFC). Le trustee n'avait notamment pas l'obligation de distribuer de manière continue les revenus du « Trust Fund » aux bénéficiaires, mais était au contraire libre – avec l'accord des « protectors » – d'accumuler les revenus et de distribuer le capital (cf. « Declaration of Trust » § 2.1). Les bénéficiaires du trust Y._____ étaient A.X._____, X._____ et B.X._____ et leur descendance respective, ainsi que C.X._____ (cf. « Declaration of Trust » § 13).

Quant aux « protectors », il s'agissait de D._____, partenaire de *** à ***, et de A._____, avocat à *** (cf. « Declaration of Trust » § 10).

A teneur de la pièce intitulée « Amended and restated Y._____ Declaration of Trust » (cf. pièce no 6 du dossier du recourant), il appert que le trust Y._____ a été modifié et que le trustee a été changé par déclaration du 26 juin 2002. Le solde du compte UBS *** a alors été transféré sur un compte ouvert auprès de E._____ au nom du nouveau trustee, E.A._____ (cf. pièce no 6 du dossier du recourant; cf. également ***_3_00005, _4_00006 ss et _6_00528 ss du dossier de l'AFC).

6.3.2. L'ensemble de ces éléments démontre, d'une part, que la relation bancaire *** relève des actifs du trust Y._____ et, d'autre part, que ce trust est discrétionnaire et irrévocable, conformément au droit de ***, qui en tant que loi choisie expressément par les constituants régit le trust (cf. art. 149c de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291] en relation avec l'art. 6 CLHT).

Or, dans un trust discrétionnaire, les bénéficiaires n'ont aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de part de capital du trust. Le trustee dispose d'une entière liberté dans le choix des personnes qui bénéficient des distributions – certes, en règle générale, à l'intérieur d'un cercle déterminé de personnes – et du montant de ses distributions en faveur des bénéficiaires. Les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire n'ont ainsi qu'une expectative, soit une sorte d'intérêt futur et incertain qui se manifeste par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee (cf. SIBILLA GISELDA CRETTI, Le trust – Aspects fiscaux, Bâle 2007, p. 20 ss et les références citées [ci-après : Le trust]; SIBILLA CRETTI, La Conférence Suisse des Impôts édicte une circulaire sur l'imposition des trusts, in : Revue de l'avocat 2008, p. 13 ss; SALOM, op. cit., p. 23 s. et 121 et les références citées). Comme déjà dit (consid. 6.1 ci-avant), les bénéficiaires n'acquièrent leur « propriété équitable » (« equitable ownership ») que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. De plus, ils n'ont pas de droit absolu (« Vollrecht ») sur le patrimoine trustal ou de créance en attribution des biens en trust vis-à-vis du trustee (cf. CRETTI, Le trust, p. 22 ss).

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que le recourant n'est pas investi du pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS incriminé, respectivement des revenus en provenant. En outre, le recourant ne contrôlait ni ne disposait d'un autre droit sur ces avoirs et revenus durant la période concernée. D'un point de vue économique et compte tenu du principe « substance over form », le recourant ne disposait pas de la fortune et des revenus en cause. Par ailleurs, le trust Y._____ ne doit pas être

traité comme transparent au sens de la Convention 10 (cf. consid. 5.2.3 ci-avant).

6.3.3. Dans ces conditions, le Tribunal de céans considère que les documents susdits permettent de prouver de manière claire et décisive que si le trust Y._____ était le titulaire du compte litigieux, le recourant n'en était en revanche pas l'ayant droit économique. En conclusion, vu ce qui précède, l'ensemble des documents auxquels se réfère le recourant remplit les conditions de preuve exigées par la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral précitée (cf. A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2, 1.4.3 et 6.4.2 et les références citées; cf. consid. 2.4 ci-avant). En effet, les pièces en question sont de nature à réfuter de manière claire et décisive les soupçons quant au fait que le critère « beneficially owned » (dans la traduction en français « ayants droit économiques ») est rempli dans le cas du recourant.

6.4. Dans la mesure où l'un des critères de la catégorie 2/B/b n'est pas rempli, c'est à tort que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée. La décision attaquée devant pour ce motif déjà être annulée, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres arguments invoqués par le recourant. En particulier, le Tribunal administratif fédéral peut se dispenser de vérifier si – comme le prétend le recourant – celui-ci se serait acquitté de ses obligations à l'égard du fisc américain.

7.

7.1. A teneur de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Ceux-ci sont fixés selon l'art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA). Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss FITAF).

7.2. Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat. L'avance de frais versée par le recourant, d'un montant de CHF 20'000.--, lui est restituée. Le recourant, qui est représenté par deux avocats, a en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle, compte tenu du degré de complexité de la présente

cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), est arrêtée à CHF 20'000.--, montant mis à la charge de l'autorité intimée.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis. La décision finale du 23 août 2010 de l'Administration fédérale des contributions est annulée et l'entraide administrative est refusée.

2.
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

3.
L'avance de frais effectuée par le recourant, d'un montant de CHF 20'000.--, lui est restituée. Le recourant est invité à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

4.
Il est octroyé au recourant une indemnité de dépens de CHF 20'000.--, à la charge de l'autorité inférieure.

5.
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 :