Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-7011/2010

Arrêt du 19 mai 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
recourante 1,

Y._____, ***,
recourant 2,

tous les deux 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.
Le dossier de Z._____ et Y._____ en tant que bénéficiaires économiques présumés de X._____, concernés par la présente procédure, a été transmis par UBS SA à l'AFC le 26 octobre 2009. L'AFC a rendu deux décisions finales séparées en date du 23 août 2010, l'une à l'égard de Z._____ (portant la référence ***-B) et l'autre concernant Y._____ (portant la référence ***-A). Dans cette dernière décision, l'AFC a considéré que Y._____ ne remplissait pas tous les critères de l'annexe à la Convention 10, de sorte qu'elle a refusé d'accorder l'entraide administrative sollicitée. Dans la décision concernant Z._____ (portant la référence ***-B), elle a en revanche admis que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. Les deux décisions ont été transmises à A._____ en ce qui concerne Z._____ et Y._____ et à B._____ en ce qui concerne X._____.

H.
Représentés par A._____, X._____ (ci-après : recourante 1) et Y._____ (ci-après: recourant 2; la recourante 1 et le recourant 2 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté – par mémoire du 27 septembre 2010 – recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision finale du 23 août 2010, rendue par l'AFC à l'encontre de Z._____ en tant que bénéficiaire économique présumée de X._____ (dossier ***-B). Principalement, ils ont requis – sous suite de dépens – que la décision prise le 23 août 2010 (dossier ***-B) par l'AFC

soit annulée, que l'entraide administrative concernant Z._____ ne soit pas accordée et qu'aucune donnée électronique ne soit transmise à l'IRS. Subsidiairement, ils ont conclu à ce que l'entraide administrative ne soit pas octroyée en tant qu'elle porte sur les données concernant directement ou indirectement le recourant 2, ainsi qu'à ce que la décision finale du 23 août 2010 (dossier ***-B) soit annulée en tant qu'elle porte sur un certain nombre de pièces concernant le recourant 2 et à ce qu'elle soit modifiée afin d'exclure ces données électroniques des documents à transmettre à l'IRS. En substance, les recourants ont invoqué une violation du principe de la spécialité, motifs pris qu'un dossier destiné à être transmis à une autorité étrangère doit être caviardé aux fins de protéger des tiers non impliqués. Ils ont également fait valoir que l'IRS aurait déjà connaissance du compte incriminé, de sorte que la procédure d'entraide administrative devrait être abandonnée.

I.
Dans sa réponse du 10 décembre 2010, l'AFC a conclu principalement à l'irrecevabilité du recours et, dans l'hypothèse où celui-ci serait néanmoins déclaré recevable, à son rejet, dans tous les cas sous suite de frais. Elle y précise toutefois qu'elle « ne s'opposerait pas à ce que le Tribunal de céans exclue certains passages du document no ***_3 […], ou même le document entier, de l'entraide administrative ».

J.
A l'appui de leur réplique du 21 décembre 2010, les recourants ont produit copie des formulaires « Report of Foreign Bank and Financial Accounts » (ci-après : FBAR) pour les années 2004 à 2009.

K.
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 de

céans 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-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.3.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).

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-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.3.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).

1.2.2. En l'occurrence, la recourante 1 est visée dans l'intitulé de la décision entreprise (dossier ***-B). Elle est spécialement atteinte par cette dernière, en tant que détentrice du compte *** ainsi que cocontractante d'UBS SA pour celui-ci.

S'agissant du recourant 2, il y a lieu de relever que l'AFC a rendu deux décisions finales séparées en date du 23 août 2010. L'une à l'attention du recourant 2 en tant que bénéficiaire économique présumé de la recourante 1 et, partant, de la relation bancaire ***, à teneur de laquelle l'entraide administrative a été refusée en ce qui concerne le recourant 2 (dossier ***-A). L'autre – soit la décision dont il est recours – à l'égard de Z._____ en tant que bénéficiaire économique présumée de la recourante 1 et, partant, de la relation bancaire ***, dans laquelle il a été décidé d'accorder l'entraide administrative et de transmettre à l'IRS les documents édités par UBS SA (dossier ***-B). Dans ces conditions, il convient de constater que – bien que n'étant pas visé dans l'intitulé de la décision ici attaquée – le recourant 2 est spécialement atteint par celle-ci, en tant que bénéficiaire économique présumé du compte UBS ***. Notons à cet égard, que le Tribunal administratif fédéral a jugé que – s'agissant des procédures d'entraide administrative ouvertes à la suite de la demande du 31 août 2009 de l'IRS – la qualité pour recourir dépendait, en particulier, directement du statut d'ayant droit économique présumé de comptes UBS incriminés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3 et les références citées). Dans le cas précis, on relèvera encore que – jusqu'au moment où elle a rendu ses deux décisions finales séparées en date du 23 août 2010 – l'AFC avait conduit une seule et unique procédure en ce qui concerne la relation bancaire *** (dossier ***). Au demeurant, UBS SA a transmis à l'AFC un seul et même dossier pour Z._____ et pour le recourant 2, de sorte que les documents devant être transmis à l'IRS dans le cadre de la procédure ***-B sont en fait identiques à ceux dont la transmission a été refusée dans le cadre de la procédure ***-A.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que – tout comme la recourante 1 – le recourant 2 se trouve dans un rapport particulier avec la contestation. L'autorité intimée a en effet considéré, en particulier dans sa décision finale du 23 août 2011 concernant le recourant 2 (portant la référence ***-A), que celui-ci était l'un des bénéficiaire économique du compte bancaire ***, ce que le recourant 2 confirme dans ses actes. Ce dernier a ainsi un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et a participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Il

dispose par conséquent également 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 recevable, sous réserve du considérant 1.4 ci-après.

1.4. Les recourants demandent dans leurs conclusions principales, notamment, qu'il soit dit que l'entraide administrative concernant Z._____ ne doit pas être accordée. Le Tribunal de céans constate à cet égard que les recourants ne sont pas habilités à prendre position pour Z._____, puisqu'ils n'ont reçu aucun pouvoir de représentation en ce sens de la part de la prénommée, qui n'a pour sa part pas contesté la décision entreprise du 23 août 2010 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 5.3). Il s'ensuit que la conclusion des recourants se rapportant directement aux intérêts propres de Z._____ est irrecevable.

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/Saint Gall 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-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées,

A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 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. ANDRES 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 fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 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-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 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/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). 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/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 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/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; 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 arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 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 (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 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. Afin d'apporter cette preuve libératoire, elle doit, sur le champ et sans réserve, prouver que c'est à tort qu'elle est visée par la procédure d'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucun acte d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.

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

3.2. En l'espèce, les recourants reconnaissent que Z._____ est une « US person » – de par sa nationalité américaine – ainsi que cette dernière et le recourant 2 – qui lui n'est pas une « US person » – sont les ayants droit économiques du compte bancaire UBS *** détenu par la recourante 1. Ils admettent que la relation bancaire a été ouverte en 1987 dans les livres d'UBS SA et qu'elle a été clôturée en 2009. Ils ne contestent pas non plus le calcul des revenus effectué par l'AFC dans la décision entreprise. Ils prétendent toutefois que l'IRS aurait déjà connaissance de la relation bancaire incriminée, puisque Z._____ aurait été admise dans le programme de « voluntary disclosure » prévu par le droit fiscal américain et qu'elle aurait – pour concrétiser cette auto-dénonciation – adressé à l'IRS un courrier dit « Optional Letter », par lequel elle aurait indiqué faire partie du cercle des bénéficiaires économiques de la recourante 1 et, partant, de la relation bancaire ***. Dans leur réplique du 21 décembre 2010, les recourants ont produit copie des formulaires FBAR pour les années 2004 à 2009.

3.3.

3.3.1. Le Tribunal de céans a jugé que le soupçon fondé de « fraudes ou délits semblables » résulte de l'omission d'avoir rempli, durant la période considérée par la Convention 10, les formulaires de déclaration indiquée pour la catégorie concernée. En ce qui concerne la catégorie 2/B/b, le critère déterminant est l'omission d'avoir autorisé l'AFC de se procurer des copies des déclarations FBAR auprès de l'IRS pour les périodes fiscales considérées (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 publié partiellement in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 79 p. 926 ss; cf. également cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6179/2010 du 3 mars 2011 consid. 2.3.4 et A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 5.6 et les références citées).

Le Tribunal administratif fédéral a également jugé que tant qu'aucune confirmation expresse de l'IRS est disponible et qu'il ne résulte pas non plus d'une autre source que les informations transmises à cette autorité correspondent à celles concernées par la requête d'entraide

administrative, ladite entraide doit être accordée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6792/2010 du 4 mai 2011 consid. 8.2.2).

3.3.2. Dans le cas précis, les recourants n'ont pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR, alors même que l'autorité inférieure avait – par courrier du 1er décembre 2009 – requis une telle autorisation auprès de Z._____ et du recourant 2. De plus, il ne résulte pas des pièces produites par les recourants, à savoir en particulier des copies des FBAR pour les années 2004 à 2009, que l'autorité fiscale américaine disposerait de tous les renseignements requis dans le cadre de la requête d'entraide administrative. Dans ce contexte, il importe peu de savoir si Z._____ a effectivement déclaré à l'IRS le compte bancaire litigieux, comme le prétendent les recourants. Notons à cet égard qu'il n'appartient pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis (cf. consid. 2.4 ci-avant). Dans ces conditions, il convient d'admettre que c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

4.
Les recourants reprochent encore à l'AFC de violer l'anonymat des tiers en n'ayant pas caviardé le nom du recourant 2 dans un certain nombre de documents. A cet égard, ils requièrent que la décision entreprise soit modifiée, en ce sens que tous les documents concernant directement ou indirectement le recourant 2 ne soient pas transmis à l'IRS. Dans la mesure où l'AFC précise dans sa réponse du 10 décembre 2010 qu'elle « ne s'opposerait pas à ce que le Tribunal de céans exclue certains passages du document no ***_3 […], ou même le document entier, de l'entraide administrative », il convient de constater que le grief des recourants ne porte plus sur les données électroniques ressortant du PDF no 3, mais exclusivement sur les documents édités dans les PDF no 4 et 5, qui sont expressément mentionnés dans les conclusions des recourants. En effet, seules ces données bancaires devraient, cas échéant, être transmises aux autorités fiscales américaines.

4.1. 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.1, A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9.1 et 6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.1).

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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.1 et les références citées, A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.2, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9. et 6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.1).

4.2. 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.2, A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.2 et A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.1; PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts und Rechtshilfe : 10 Aktuelle Fragen, in : Archives 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.2 et les références citées, A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.3 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.2). 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/B/b, en relation avec la personne de l'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.

4.3. 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.

4.4. 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 ***-B, 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. A cet égard, on relèvera que ce ne sont non seulement les documents d'ouverture de compte et les relevés de compte qui doivent être considérés comme portant directement sur la relation

bancaire incriminée et ayant un rapport manifeste avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis, mais également les pièces contenant des données personnelles du recourant 2. Par ailleurs, le recourant 2 étant l'un des bénéficiaires économiques de la relation bancaire *** – ce qu'il admet lui-même – il ne peut pas être considéré comme un tiers, qui n'aurait manifestement rien à voir avec la procédure. Au contraire, il y a lieu de retenir qu'il existe un rapport objectif suffisant entre le recourant 2 et le compte UBS *** (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.5 et A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.2).

Dans ces circonstances, compte tenu de la mise en balance de la protection du domaine privé avec l'intérêt de l'enquête susdite, le grief des recourants est mal fondé et leur conclusion, tendant à ce que toute une série de documents relatifs au compte UBS *** ne soient pas transmis à l'IRS, doit être rejetée, dans la mesure où elle est recevable et où elle n'est pas devenue sans objet.

5.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, dans la mesure où celui-ci est recevable et où il n'est pas devenu sans objet (cf. consid. 1.4 et 4 ci-avant). 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 15'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourants qui succombent dans la presque totalité de leurs conclusions. Le montant de CHF 15'000.-- est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 20'000.--, le solde étant restitué aux recourants. Dans la mesure où partie de la procédure est devenue sans objet en raison du comportement de l'autorité inférieure (cf. consid. 4 ci-avant), les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont toutefois droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle est réduite (cf. art. 5 et 15 FITAF; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 4.1 et 4.2). Les dépens sont ainsi arrêtés à CHF 1'000.--, montant mis à la charge de l'autorité inférieure.

6.

Conformément à l'art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal

fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut pas être contesté par-devant le Tribunal fédéral.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable.

2.
Dans la mesure où elle n'est pas devenue sans objet, la demande de retrait des données relatives à la relation bancaire *** concernant directement ou indirectement le recourant 2 est rejetée.

3.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 15'000.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais totale de CHF 20'000.--, 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.

4.
Il est octroyé aux recourants une indemnité de dépens de CHF 1'000.--, à charge de l'autorité inférieure.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. ***-B ; Recommandé)

Le président du collège :	La greffière :
Daniel de Vries Reilingh	Celia Clerc

Expédition :