Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6052/2012, A-6066/2012

Arrêt du 21 mai 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

1. **X._____,**
2. **A._____ Ltd.,**
tous deux représentés par Maître …,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Entraide administrative USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-USA).

Faits :

A.
Le 26 septembre 2011, les autorités fiscales américaines (Internal Revenue Service, IRS) adressèrent une requête d'entraide administrative à l'Administration fédérale des contributions (AFC). L'IRS se référait en particulier à l'art. 26 de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-USA 96; RS 0.672.933.61), ainsi qu'au Protocole joint à celle-ci (également dans RS 0.672.933.61; ci-après: Protocole 96). La requête concernait des personnes assujetties aux impôts américains (et les sociétés de domicile éventuellement liées à elles) qui détenaient des comptes auprès du Credit Suisse Group SA ou de ses succursales et filiales en Suisse (ci-après: Credit Suisse). Dans ce cadre, l'IRS requérait des informations au sujet des assujettis qui, à un moment donné entre les années 2002 et 2010, disposaient du pouvoir de signature ou, d'une manière ou d'une autre, d'un pouvoir de décision sur des comptes du Credit Suisse formellement détenus par des tiers; autrement dit, l'IRS recherchait les ayants droit économiques de ces comptes.

B.
Le 5 avril 2012, le Tribunal administratif fédéral admit un recours qui avait été déposé contre une décision rendue par l'AFC à la suite de la demande d'entraide de l'IRS (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012). En substance, le Tribunal considérait que la demande d'entraide était formulée d'une manière trop large et qu'elle concernait avant tout des personnes coupables, selon la terminologie suisse, de soustraction d'impôt. Or il n'y avait pas d'entraide possible pour les infractions de ce genre selon la CDI-USA 96.

A la suite de l'arrêt en question, l'AFC rendit de nouvelles décisions dans toutes les procédures d'entraide contre lesquelles un recours avait été déposé, ceci afin de rejeter la demande de l'IRS. Le Tribunal administratif fédéral radia dès lors les affaires du rôle.

C.
Le 3 juillet 2012, les Etats-Unis d'Amérique, par le biais de l'IRS, ont à nouveau adressé une demande d'entraide administrative en matière fiscale à l'AFC. La demande se rapporte une nouvelle fois au comportement de certaines personnes assujetties aux impôts américains qui auraient détenus des comptes (selon la terminologie suisse, des dépôts) auprès du Credit Suisse par le biais de sociétés de domicile. L'IRS réclame que

lui soient transmises des informations à propos des assujettis qui, à un moment donné entre 2002 et 2010, disposaient, soit par leur pouvoir de signature, soit par d'autres moyens, de comptes bancaires ouverts auprès du Credit Suisse, autrement dit, qui étaient ayants droit économiques de comptes de cette banque. L'IRS énumère diverses caractéristiques (critères de sélection) que doit revêtir un compte pour être concerné par la demande d'entraide.

C.a Sur la base a) d'informations que le Credit Suisse a fait parvenir au Département américain de Justice (Department of Justice, DOJ) et à l'IRS, dont il ressort qu'il existait des comptes répondant aux critères de sélection susdits durant la période considérée, b) d'informations provenant de clients américains du Credit Suisse qui s'étaient annoncés spontanément auprès de l'IRS, c) d'informations contenues dans un acte d'accusation relatif à des employés anciens et actuels du Credit Suisse, d) d'informations obtenues par l'audition d'autres clients du Credit Suisse et enfin e) d'informations récoltées au moyen de l'examen de la documentation publiée par différentes unités du Credit Suisse, l'IRS décrit l'état de fait suivant:

C.b Le Credit Suisse aurait exploité un modèle d'affaire qui permettait à des clients assujettis aux impôts américains de détenir des comptes non déclarés (c'est-à-dire non annoncés à l'IRS) auprès du Credit Suisse et de ses succursales et filiales extérieures aux Etats-Unis. Le Credit Suisse aurait utilisé ses bureaux américains pour permettre à ses clients américains d'effectuer des transactions sur leurs comptes non déclarés. Dans ce cadre, des employés du Credit Suisse actifs en Suisse auraient aidé à transférer des fonds en provenance et à destination de la Confédération. Des clients américains auraient été informés sur la manière d'utiliser des sociétés de domicile et d'autres dispositifs ("arrangements") de par le monde pour camoufler l'identité du véritable ayant droit économique des comptes. Avec l'aide et le soutien d'employés du Credit Suisse, les clients auraient établi – comme part d'un édifice de mensonges destiné à tromper les autorités fiscales américaines – des documents où les ayants droit économiques des comptes étaient indiqués de manière contraire à la vérité, afin de contourner les règles américaines sur l'imposition du revenu et sur le droit pénal fiscal ("criminal and civil income tax laws"). Ces agissements auraient provoqué une réduction substantielle et illicite des montants d'impôt payés par certains clients américains du Credit Suisse sur des revenus ou des produits provenant d'investissements faits aux Etats-Unis ou à l'étranger. Des citoyens américains possédant également une autre nationalité auraient été encouragés à ne pas employer leur passe-

port américain à l'ouverture d'un compte. Plusieurs clients parmi ceux qui ont été interrogés par les autorités américaines se seraient vu demander s'ils souhaitaient remplir un formulaire W-9 et auraient refusé. D'autres clients auraient dit que, au vu du contexte, il était clair que les comptes ne seraient pas portés à la connaissance de l'IRS. Le Credit Suisse et certains de ses clients américains auraient ainsi agi en contravention à l'accord sur les intermédiaires qualifiés (une convention entre l'IRS et certaines banques, entre autres).

De plus, l'IRS explique que ses enquêteurs auraient interrogés des clients du Credit Suisse auxquels des employés de cette banque avaient expliqué que, après la signature de l'accord sur les intermédiaires qualifiés, ils devaient fermer leurs comptes, tout en précisant qu'ils pouvaient transférer leurs avoirs dans d'autres banques suisses plutôt qu'aux USA. Dans quelques cas, ce conseil aurait été expressément motivé par le fait que c'était un moyen d'empêcher les autorités fiscales de découvrir l'existence des comptes. Beaucoup de clients auraient été invités à fonder une société de domicile et à la désigner comme titulaire de leur compte, afin d'éviter que celui-ci ne fût découvert. Aux yeux de l'IRS, l'usage de sociétés de domicile de ce genre et le fait de détenir des comptes dans les circonstances décrites par les critères de sélection tend à montrer que le comportement des clients du Credit Suisse concernés serait constitutif de "fraudes et délits semblables".

C.c D'un point de vue juridique, l'IRS se fonde sur l'art. 26 CDI-USA 96 et sur le chiffre 10 du Protocole 96. Cette autorité retient que la construction d'un édifice mensonger représente un comportement frauduleux. Comme dit, les assujettis auraient utilisé des sociétés de domicile pour établir de faux documents et des formulaires fiscaux arrangés ou, même, ils n'auraient tout bonnement pas établi de formulaire. Par ce biais, les clients auraient intentionnellement induit l'IRS en erreur en cachant certains éléments de leur patrimoine et en ne déclarant pas ces éléments et les revenus qui y étaient associés. Au demeurant, la demande d'entraide énumère les dispositions légales applicables en droit américain.

C.d Les autorités américaines réclament en particulier que leur soient remis tous les relevés de compte, courriers, enregistrements du système de management, relevés internes et autres documents relatifs aux clients du Credit Suisse et aux sociétés de domicile qui leur sont liées, dont on peut soupçonner qu'ils sont concernés par les agissements décrits dans la demande d'entraide.

D.
Le 20 juillet 2012, l'AFC a requis le Credit Suisse de lui transmettre les documents réclamés par l'IRS, y compris des "Certifications of Business Records" signées. Le Credit Suisse s'est soumis à cette requête en temps utile. Simultanément, l'AFC a également invité le Credit Suisse à identifier les personnes concernées, à les informer de la procédure d'entraide et à les engager à désigner un représentant en Suisse.

E.
Par décision du 18 octobre 2012, l'AFC est arrivée à la conclusion que l'entraide administrative devait être accordée à l'IRS en ce qui concerne X._____ (ci-après: le recourant). Elle a admis que celui-ci était l'ayant droit économique de la société A._____ Ltd (ci-après: la recourante) aux […].

F.
Le 21 novembre 2012, X._____ et A._____ Ltd (ci-après: les recourants) ont chacun déposé un recours contre la décision de l'AFC. Le recours de X._____ a été enregistré sous numéro A-6052/2012, celui de A._____ Ltd, sous numéro A-6066/2012. En substance, les recourants réclament tous deux l'annulation de la décision attaquée, sous suite de frais et dépens. Le 10 janvier 2013, l'AFC a déposé deux réponses, une pour chaque recours. Elle a conclu, dans les deux cas, au rejet sous suite de frais.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit de cet arrêt.

Droit :

1.
1.1 De manière générale, toute décision d'une autorité constitue un acte juridique indépendant et doit faire l'objet d'une procédure de recours spécifique. Réciproquement, et sauf cas très particulier, une procédure de recours unique doit être menée lorsque plusieurs parties contestent la même décision. C'est le seul moyen d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues. Par ailleurs, il est possible d'ordonner la jonction de deux causes lorsque cette manière de procéder favorise l'économie de procédure et répond aux intérêts de toutes les parties (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 3.17).

En l'occurrence, l'AFC a rendu une seule décision, qui est contestée par les deux parties à la procédure de première instance. Deux dossiers ont été ouverts au Tribunal à réception des recours (A-6052/2012 et A-6066/2012). Vu ce qui précède, il s'impose cependant de joindre les deux causes.

1.2 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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. L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire (cf. aussi art. 20k al. 1 de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 [RS 672.933.61; ci-après: O. CDI-USA]). Pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF; art. 20k al. 1 O. CDI-USA).

1.3 Le recourant est directement visé dans le dispositif de la décision attaquée. Il a manifestement qualité pour recourir. En ce qui concerne la recourante, il convient de rappeler que les personnes (physiques) touchées par la procédure d'entraide ne sont pas les seules à pouvoir recourir devant le Tribunal administratif fédéral sur la base de l'art. 48 al. 1 PA. La société de domicile qui se trouve impliquée dans la procédure jouit du même droit (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 1.2, A-7710/2010 du 11 février 2011 consid. 1.3 et spécialement 1.3.3, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1 s.). Ainsi, la recourante est également légitimée à agir contre la décision de l'AFC du 18 octobre 2012. Elle a d'ailleurs été reconnue comme partie durant la procédure de première instance.

Au reste, postés le 21 novembre 2012, alors que la décision attaquée, datée du 18 octobre 2012, a été notifiée aux recourants le 22 octobre 2012, les mémoires de recours ont été déposés dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signés par un avocat au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagnés d'une copie de la décision attaquée, ils répondent aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur les deux recours.

2.
Pour résoudre l'affaire ici pendante, il convient préalablement de présenter les règles générales applicables en matière d'entraide administrative. On rappellera d'abord les sources juridiques topiques (cf. consid. 2.1 ci-après), avant de définir la notion de "fraudes et délits semblables" (cf. consid. 2.2 ci-dessous), d'exposer les conditions de recevabilité d'une demande d'entraide (cf. consid. 2.3 ci-dessous) et de préciser le pouvoir d'examen des autorités suisses (cf. consid. 2.4 ci-dessous). Il sera encore nécessaire d'analyser la licéité des demandes d'entraide dans lesquelles le nom des personnes suspectes n'est pas indiqué (cf. consid. 2.5 ci-dessous).

2.1
2.1.1 La présente procédure découle d'une demande d'entraide administrative déposée par l'IRS sur la base de l'art. 26 ch. 1 CDI-USA 96. La mise en œuvre des dispositions contenues dans cet accord est réglée dans l'O. CDI-USA. Celle-ci s'applique encore ici, bien que la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 672.5) soit entrée en vigueur le 1er février 2013 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 1.1).

Par ailleurs, le Protocole du 23 septembre 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu signée à Washington le 2 octobre 1996 (cf. FF 2010 229) n'est pas encore entré en vigueur et n'est donc pas applicable pour l'instant (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 1.2).

2.1.2 Comme dit, la base légale principale en matière d'entraide administrative en matière fiscale à l'égard des Etats-Unis se trouve à l'art. 26 ch. 1 CDI-USA 96. Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la Convention, ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la Convention. Le droit fiscal américain ne connaît pas la distinction entre soustraction fiscale et fraude fiscale, qui est cependant déterminante pour l'application de l'art. 26 CDI-USA 96. Aussi la notion de fraude fiscale est-elle définie au chiffre 10 du Protocole 96 sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'assistance judiciaire en matière pénale (arrêts du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 1, 2A.430/2005 du

12 avril 2006 consid. 4.1, 2A.352/2005 du 6 janvier 2006 consid. 1, 2A.233/2003 du 22 décembre 2003 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 4.1, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 3.1.1, A-5529/2008 du 26 janvier 2009 consid. 3, avec renvoi au message du Conseil fédéral du 10 mars 1997 concernant une convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, FF 1997 II 977).

2.1.3 L'accord s'applique aux impôts sur le revenu (art. 2 ch. 1 CDI-USA 96) par quoi il faut entendre, en particulier, l'impôt fédéral américain sur le revenu (art. 2 ch. 2 let. b CDI-USA 96). Tombe également sous le coup de l'accord la "backup withholding tax", un impôt de garantie, prélevé sur les dividendes, les intérêts et les revenus tirés de divers actes de vente ou de remboursement (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.1.2 et 7.5.1.4). L'échange d'informations n'est pas limité par l'art. 1 CDI-USA 96 (champ d'application personnel). Sur demande expresse de l'autorité compétente d'un des Etats contractants, l'autorité compétente de l'autre Etat fournit les renseignements sous forme de copie authentique des données ou documents originaux (art. 26 ch. 1 let. a et b CDI-USA 96; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.551/2001 du 12 avril 2002 consid. 3, 2A.250/2001 du 6 février 2002 consid. 5a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 2.2).

2.2

2.2.1 L'existence d'un soupçon fondé quant à l'existence d'une fraude ou d'un délit semblable au sens de l'art. 26 CDI-USA est une condition nécessaire de l'entraide. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif fédéral (voir arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.1 ss et 7.6), laquelle concorde d'ailleurs avec celle du Tribunal fédéral, la notion de fraudes et délits semblables englobe les agissements qui, soit, sont constitutifs d'une fraude fiscale selon l'art. 186 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), soit, comprennent un élément astucieux au sens de l'art. 14 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0). Cette jurisprudence se fonde sur l'interprétation de l'art. 26 CDI-USA 96 à la lumière des art. 31 et 32 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 6.1).

2.2.2 De plus, le Tribunal administratif fédéral a déjà relevé que, dans le cadre du système de l'intermédiaire qualifié, l'IRS et les banques se trouvent dans un rapport de confiance particulier. Celui-ci résulte du fait que les banques se sont engagées à transmettre à l'IRS certaines informations au sujet de personnes assujetties aux impôts américains, ou, à défaut, à retenir un impôt à la source sur les gains en capitaux réalisés par ces personnes (pour plus de détails, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 7.5, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2). Selon les circonstances, il est donc possible que le client de la banque, soit avec l'aide de celle-ci, soit en l'utilisant comme auteur intermédiaire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.7 et les références citées), abusent de la confiance de l'IRS à l'égard de cette dernière. Tel est en particulier le cas lorsque des formulaires, et tout spécialement des Formulaires W-8BEN, ont été remplis de manière contraire à la vérité (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.7 et les renvois cités). De jurisprudence constante, le Tribunal administratif fédéral a considéré que les agissements de ce type entraient dans le champ d'application de la notion de fraudes et délits semblables (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6475/2012 du 2 mai 2013, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 6.2 et les références citées).

2.3

2.3.1 Comme toute action de l'Etat, l'entraide administrative doit respecter le principe de proportionnalité (ATF 125 II 65 consid. 6a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6634/2010 du 16 septembre 2011 consid. 3.3 et les références citées). Selon ce principe, qui est de rang constitutionnel (art. 5 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), les actes de l'Etat doivent être propres à atteindre un but justifié par un intérêt public supérieur, nécessaires à cette fin et supportables pour celui qui s'y trouve confronté. Ainsi, une mesure de contrainte n'est pas conforme au principe de proportionnalité lorsqu'une autre mesure tout aussi adaptée mais plus douce suffirait à atteindre le même but. L'atteinte ne doit pas être plus forte que nécessaire d'un point de vue spatial, matériel, temporel et personnel. Bien que le principe de la proportionnalité soit garanti par la Constitution, il ne peut être invoqué qu'en relation avec l'un des droits fondamentaux (ATF 126 I 11 consid. 5b et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1).

2.3.2 Ni l'art. 26 CDI-USA 96 ni l'O. CDI-USA ne contiennent de dispositions sur les exigences auxquelles doit satisfaire une requête d'entraide de l'IRS. Cependant, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les principes applicables en matière d'assistance judiciaire internationale peuvent être repris en matière d'échange de renseignements (arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3). Ceci correspond à une pratique constante et paraît justifié au vu des buts similaires de l'entraide administrative et de l'assistance judiciaire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.1, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 [publié en partie in: ATAF 2010/40] consid. 7.2.1). Puisque, sur ce point également, l'ancien droit – et non la LAAF – continue à s'appliquer (cf. consid. 2.1.1 ci-dessus), c'est en particulier l'art. 28 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351) qui constitue la norme topique. Ainsi, une demande doit indiquer l'organe dont elle émane et, le cas échéant, l'autorité compétente pour traiter de la procédure, de même que l'objet et le motif de la demande. De plus, elle doit désigner de manière aussi précise et complète que possible la personne poursuivie. L'autorité requérante doit encore présenter les bases légales fondant l'enquête et les faits essentiels, et décrire les données ou les renseignements désirés (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1).

2.3.3 S'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elle le fassent sans lacune et sans contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'entraide administrative (ou de l'assistance judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre (ATF 117 Ib 64 consid. 5c et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 3.4; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3e éd., Berne 2009, p. 276 ch. 295). Ainsi, la jurisprudence n'exige pas des autorités requérantes qu'elles rapportent la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement qu'elles démontrent l'existence de soupçons suffisants à ce propos (ATF 125 II 250 consid. 5b, 116 Ib 96 consid. 4c, 115 Ib 68 consid. 3b/bb; arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 2). L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'entraide, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1 [entraide en matière boursière]; arrêts du Tribunal adminis-

tratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.2 et les références citées).

2.4

2.4.1 Selon l'art. 20c al. 2 O. CDI-USA, les demandes d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente en vue de prévenir les fraudes visées à l'art. 26 CDI-USA 96 font l'objet d'un examen préliminaire par l'AFC. Cet examen se limite à une analyse prima facie des conditions prévues à l'art. 26 CDI-USA. A ce stade de la procédure, il n'y a pas lieu de déterminer si les conditions nécessaires à la mise en œuvre de l'échange d'information sont véritablement remplies ou non. C'est seulement au stade de la décision finale au sens de l'art. 20j al. 1 O. CDI-USA que l'AFC doit décider s'il existe des soupçons fondés au sujet d'un cas de fraude au sens de l'art. 26 CDI-USA 96 et si les éléments de fait et autres données invoqués par les autorités fiscales américaines sont suffisamment précis pour que le droit suisse, applicable en tant que droit du pays requis, permette la transmission des données requises. Enfin, il revient à l'AFC de dire, dans sa décision finale, quelles sont les informations qui peuvent être transmises aux autorités américaines compétentes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 3.1, A-7789/2009 du 21 janvier 2010, publié partiellement in: ATAF 2010/7, consid. 2.2).

2.4.2 L'existence de soupçons fondés au sujet d'un cas de "fraudes et délits semblables" doit être admise lorsqu'un nombre suffisants d'indices indiquent que l'état de fait incriminé s'est peut-être produit. Il n'appartient pas aux autorités suisses de décider de manière définitive si des agissements pénalement répréhensibles ont eu lieu. L'AFC et, en tant qu'autorité de recours, le Tribunal administratif fédéral doivent uniquement se demander si les soupçons atteignent le degré requis et si l'état de fait retenu par l'autorité inférieure n'apparaît pas manifestement comme faux, lacunaire ou contradictoire (cf. ATF 129 II 484 consid. 4.1, 128 II 407 consid. 5.2.1, 127 II 142 consid. 5a; ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 3.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 [publié en partie in: ATAF 2011/6] consid. 1.5, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 [publié partiellement in: ATAF 2010/64] consid. 1.4.2).

2.4.3 Si la présence de soupçons fondés est établie, il revient à la personne concernée d'écarter ceux-ci de manière claire et définitive. Elle doit ainsi prouver qu'elle a été attraite à tort dans la procédure d'entraide. Cette preuve doit être rapportée sur-le-champ, sans conteste et par titres. Si

tel est le cas, l'entraide ne doit pas être accordée (ATF 128 II 407 consid. 5.2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 3.3, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 5.2, A-6674/2010 du 27 octobre 2011 consid. 2.1). Le Tribunal administratif fédéral n'effectue lui-même aucune mesure d'instruction, que ce soit en faveur ou en défaveur de la personne concernée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6430/2012 du 10 mai 2012 consid. 5.2, A 2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 5.2 et les références citées).

2.5

2.5.1 Comme cela a déjà été relevé (cf. consid. 2.3.1 ci-dessus), une requête d'entraide doit respecter le principe de proportionnalité et, par analogie avec l'art. 28 al. 2 let. d EIMP, elle doit fournir des indications aussi complètes et précises que possible sur la personne contre qui elle est dirigée. On peut donc se demander si une demande portant sur un nombre indéterminé de personnes est recevable.

2.5.2 Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion de constater que, en droit interne suisse, un soupçon quant à l'existence d'une infraction suffit à déclencher une enquête (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.3.4). Un simple soupçon, reposant sur le sentiment qu'il existe une certaine vraisemblance qu'un comportement punissable se soit produit, est ainsi suffisant (cf. PETER GYR, Die Besko: Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, Berne/Stuttgart/Vienne 1996, p. 346 ss). En revanche, il n'est pas besoin que le soupçon se porte sur un auteur concret (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.5). Cette jurisprudence a depuis lors été confirmée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.2.1, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.2.1).

2.5.3 Dans le cadre de l'entraide administrative selon la LIFD, il n'est donc pas nécessaire que l'autorité qui enquête soit en mesure de nommer les assujettis qui ont, peut-être, commis des délits. Au contraire, des soupçons au sujet de l'existence d'un délit suffisent. Cette jurisprudence doit s'appliquer également à l'échange d'information selon l'art. 26 CDI-USA 96 (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2013 du 13 mars 2013 consid. 7.2.2, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.2.2, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.3.4 et les références citées). Une demande d'entraide qui ne nomme pas les personnes concernées mais porte au contraire sur un nombre indéterminé d'individus n'est donc pas, en soi, irrecevable. Toutefois, la description de l'état

de fait et du comportement incriminé doit répondre à des exigences de précision élevées. En effet, d'une part, le détenteur des informations requises doit être en mesure d'identifier les personnes concernées sur la base de la demande d'entraide ou sur celle de la décision de l'AFC qui lui est adressée (cf. ROBERT WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions?, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009 p. 281); d'autre part, la description détaillée de l'état de fait permet de distinguer entre une vraie demande groupée et une "fishing expedition" prohibée. Toutefois, même dans ce cadre, il ne faut pas oublier que les demandes d'entraide servent à résoudre des questions restées ouvertes, si bien qu'il n'est pas possible d'exiger de l'autorité requérante une présentation sans lacune ni contradiction aucune (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6473/2011 du 29 mars 2013 consid. 5.3.2).

3.

3.1 Il convient maintenant d'examiner si la requête d'entraide de l'IRS du 3 juillet 2012 remplit les exigences posées en la matière (cf. consid. 2.3.2 ci-dessus), de sorte que l'entraide puisse, en principe, être accordée.

Au point de vue formel, la demande désigne les autorités compétentes, l'objet et le motif de celle-ci. L'état de fait déterminant est également présenté. Les dispositions topiques du droit américain s'y trouvent, alors qu'elles manquaient dans la requête du 26 septembre 2011. Comme déjà indiqué, la requête ne mentionne aucun nom particulier, mais des "critères de sélection". Or cette manière de faire est admissible, selon ce qui vient d'être exposé (cf. consid. 2.5 ci-dessus). Ainsi, la demande de l'IRS n'est pas critiquable quant à la forme (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11).

D'un point de vue matériel, il convient d'examiner d'abord si, sur la base de l'état de fait présenté dans la demande, il existe un soupçon fondé relatif à l'existence de délits bénéficiant de l'entraide administrative (cf. consid. 3.2 ci-après). Si l'existence d'un soupçon fondé se confirme sur ce point, il faudra encore (cf. consid. 2.5.3 ci-avant) se demander si ce soupçon concerne les groupes de personnes mentionnés dans la demande, autrement dit, si les critères d'identification énumérés dans celle-ci sont propres à identifier les personnes qui ont commis, du moins selon un certain degré de vraisemblance, les infractions pénales évoquées

(cf. consid. 3.3 ci-dessous). Il sera ensuite possible de dire si la demande d'entraide de l'IRS est recevable (cf. consid. 3.4 ci-dessous). Si tel est le cas, il restera à se prononcer sur le cas particulier du recourant, pour savoir s'il fait partie des personnes visées par la demande (cf. consid. 4 ci-dessous).

3.2 Dans son arrêt A-737/2012 du 5 avril 2012, le Tribunal administratif fédéral est arrivé à la conclusion que, selon l'état de fait présenté dans la demande, certains collaborateurs du Credit Suisse se voyaient reprocher d'avoir agi comme complices dans le cadre de délits donnant lieu à l'octroi de l'entraide administrative – pour autant que les autres conditions fussent remplies. Il faut relever que l'état de fait présenté par les autorités requérantes fait foi, puisque, en droit international, le principe de la confiance s'applique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 8.2.3; cf. consid. 5.3 ci-dessous). La présente demande d'entraide se base sur les mêmes sources et expose, pour l'essentiel, le même état de fait, raison pour laquelle on peut admettre à nouveau que certains employés du Credit Suisse ont pris part à des agissements susceptibles de donner lieu à l'octroi de l'entraide administrative. Sur la base de l'état de fait tel qu'il est présenté dans la demande, il faut donc constater qu'il existe des soupçons fondés par rapport à l'existence de tels comportements. La demande ne contient pas de lacune, d'erreur ou de contradiction manifeste (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.1).

3.3 Il reste à examiner les critères de sélection et à se demander si ces critères font peser sur le groupe de personnes visé concrètement les soupçons évoqués. Il sied de préciser que ces critères ne doivent pas être appréciés séparément, car c'est uniquement de leur cumul que peut résulter un cas de "fraudes ou délits semblables".

3.3.1 Les critères invoqués sont les suivants:

- Le compte est détenu par une société de domicile dont l'ayant droit économique est une "US person".

- Des titres américains y sont déposés.

- A un moment ou à un autre entre les années 2002 et 2010, plus de USD 50'000.-- étaient déposés sur le compte.

- Il n'existe pas d'indication chez le Credit Suisse que le formulaire 1099, qui désigne l'ayant droit économique du compte et qui sert à annoncer à l'IRS tous les paiements faits à des ayants droit américains, ait été établi en temps utile et de manière correcte.

- Il existe une contradiction entre le formulaire A et le formulaire W-8BEN (ou un document similaire) ou alors aucun formulaire W-8 ni aucun formulaire W-9 n'a été rempli.

- Il est établi ("there is evidence") que l'ayant droit économique américain jouissait du contrôle sur le dépôt, en violation des principes de la "corporate governance", par exemple parce qu'il donnait des instructions à la Banque au sujet du compte de la société de domicile sans être dans le même temps directeur, trustee ou personne autorisée ("authorized officer"), ou sans disposer de l'accord écrit de la société, ou encore parce qu'il retirait de l'argent du compte pour son usage personnel.

3.3.2 Il faut donc que le dépôt dont l'ayant droit est attrait dans la procédure d'entraide contienne dans tous les cas des titres américains. Tel n'était pas forcément le cas dans la demande du 26 septembre 2011 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

De même, il ne suffit plus qu'une personne US n'ait pas rempli le formulaire W-9. A cet égard, le Tribunal administratif fédéral avait mentionné, dans son arrêt A-737/2012 du 5 avril 2012, au considérant 8.3.1, qu'il existait une lacune dans le système de l'intermédiaire qualifié, si bien qu'il se trouvait des cas dans lesquels aucun formulaire ne devait être rempli, parce que le dépôt ne contenait pas de valeurs US. Les personnes qui firent usage de cette lacune notoire (et qui se sont ainsi rendues coupables de soustraction d'impôt tout au plus, infraction qui n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure d'entraide) ne sont donc plus englobées dans la procédure, puisque la possession de titres américains constitue désormais l'un des critères de sélection (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

De plus, il est exigé que la Banque ne détienne aucun formulaire 1099. Ce critère empêche que les personnes ayant exploité une autre lacune – à savoir la possession de titres américains avant la mise en vigueur de l'accord sur les intermédiaires qualifiés – ne soient englobées à tort dans la procédure (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du

13 mars 2013 consid. 11.2, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 8.4.5). Ce formulaire sert notamment à communiquer la retenue de l'impôt à la source sans mention du nom de la personne concernée (si, en revanche, la communication a lieu au moyen d'un formulaire W-9, les noms correspondants doivent être indiqués).

Le critère relatif à la possession de plus de USD 50'000.-- à un moment donné entre 2002 et 2010 n'est pas critiquable. Ce point n'appelle pas de remarque particulière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

Une contradiction entre le formulaire A et le formulaire W-8BEN (ou un document similaire) a déjà été considérée comme un indice de l'existence d'un délit susceptible de donner lieu à une procédure d'entraide, à condition que d'autres critères s'y ajoutent (cf. en particulier arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 7.5.7). Si l'on y ajoute le critère selon lequel le compte doit être détenu par une société de domicile dont l'ayant droit est une personne US et celui selon lequel cette personne ne respecte pas la structure de la société et dispose directement des fonds détenus par elle, il en résulte un comportement susceptible de donner lieu à une procédure d'entraide. Cela signifie notamment qu'une personne non annoncée comme ayant droit économique sur le formulaire W-8BEN pouvait disposer des fonds et que, ainsi, le formulaire contenait une fausse déclaration (cf. consid. 2.2.2 ci-dessus; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 7.5.6, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2.5). Dans les mêmes circonstances, l'absence de formulaire W-9 a le même effet, dans la mesure où il en résulte une violation du rapport de confiance engendré par le système de l'intermédiaire qualifié (consid. 4.2; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

3.4 Selon ce qui précède, les critères de sélection retenus dans la demande d'entraide du 3 juillet 2012 sont propres à identifier, par leur cumul, des personnes dont on peut soupçonner qu'elle ont commis des délits donnant lieu à l'octroi de l'assistance administrative. Donc, même comme demande groupée, la demande de l'IRS satisfait aux exigences en la matière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

On relèvera encore que l'utilité des documents requis pour l'enquête menée aux Etats-Unis paraît donnée. Pour pouvoir enquêter sur des fraudes

et délits semblables au sens de l'art. 26 CDI-USA 96, il est assurément utile de disposer de la documentation relative aux comptes concernés. Sur ce point également, la demande des Etats-Unis répond aux principes applicables en matière d'entraide (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.3).

4.
En l'espèce, il convient de savoir si les critères de sélection sont remplis (cf. consid. 4.2 ci-dessous). Il faudra ensuite se demander si le recourant parvient à prouver que la demande d'entraide ne le concerne pas (cf. consid. 4.3 ci-dessous). Cependant, avant toute chose, il y a lieu de rappeler la portée de la décision attaquée (consid. 4.1 ci-après).

4.1 Le dispositif de la décision attaquée est rédigé en ces termes:

> 1. L'Administration fédérale des contributions accorde à l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique, Washington, l'assistance administrative concernant X._____, […], en tant qu'ayant droit économique de A._____ Ltd, […].
>
> […]
>
> 3. L'Administration fédérale des contributions rend l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique attentif au fait que:
>
> a) la documentation citée au chiffre 2 ne peut être utilisée dans l'Etat requérant, relativement à l'état de fait mentionné dans la requête […] du 3 juillet 2012, que dans la procédure contre X._____, […].
>
> […]
>
> Notification de cette décision […] à:
>
> Maître …, […], (pour les parties adverses 1 et 2).

Le dispositif de la décision attaquée distingue donc deux éléments: d'une part, la personne par rapport à laquelle l'entraide est accordée, soit le recourant, d'autre part, les parties à la procédure, soit le recourant et la recourante. En effet, comme cela a déjà été indiqué (cf. consid. 1.3 ci-dessus), la recourante a un intérêt digne de protection à l'annulation éventuelle de la décision, ce qui lui confère la qualité de partie; en revanche, cela ne signifie pas qu'elle soit elle-même la personne à l'égard de laquelle l'entraide est accordée. En l'occurrence, ainsi que l'indique le dispositif de la décision prise par l'autorité inférieure, seul le recourant est concerné directement par la procédure d'entraide. Il n'est donc pas né-

cessaire d'examiner les griefs de la recourante relatifs au fait qu'elle puisse ou non être visée par la CDI-USA 96 (cf. à cet égard art. 26 ch. 1 let. a CDI-USA 96). Ici, seul le recourant l'est. Si la recourante a reçu notification de la décision, c'est uniquement parce qu'elle avait pris part à la procédure en tant que partie.

On soulignera encore que la situation décrite ci-dessus correspond à la pratique générale de l'AFC et que le présent dossier ne comporte aucune particularité à ce sujet.

4.2 Le recourant est domicilié aux Etats-Unis (cf. …) et, par voie de conséquence, assujetti à l'impôt sur le revenu dans ce pays. La société titulaire du compte, soit la recourante, était manifestement une société de domicile; elle était (ou est encore) basée aux …, elle n'avait visiblement aucune activité là-bas et elle est expressément décrite comme société de domicile dans les documents de la Banque (cf. …). Le solde du compte dépassait régulièrement USD 50'000.-- (cf. par exemple …). Le dépôt contenait des titres américains (cf. …).

Sur la base de la documentation fournie par le Credit Suisse, le recourant paraît être le bénéficiaire économique du compte litigieux. En premier lieu, il est expressément mentionné comme ayant droit dans le formulaire A relatif au compte (cf. …). En deuxième lieu, le nom de sa mère, dont le recourant prétend qu'elle est le véritable bénéficiaire économique du compte, n'apparaît nulle part dans le dossier du Credit Suisse. Troisièmement, le recourant disposait d'un droit de signature individuel vis-à-vis de la Banque (cf. …). Enfin, le recourant a reçu des versements nombreux et substantiels sans que le motif en soit indiqué (cf. …).

Quant au reste, aucun formulaire 1099 ne se trouve parmi les pièces fournies par la Banque. Il existe une contradiction entre le formulaire A, qui indique comme bénéficiaire économique le recourant, et le formulaire W-8BEN qui désigne la recourante (cf. …). Enfin, les règles de la gestion d'entreprise ("corporate governance") n'ont pas toujours été respectées, puisque le recourant a reçu de nombreux versements sans que ceux-ci soient justifiés vis-à-vis de la société, du moins de prime abord (cf. …). Il était également bénéficiaire d'un droit de signature individuel (certes "limité") sur le compte (cf. …). Tous les critères de sélection définis par l'IRS dans la demande d'entraide sont donc réunis.

Le recourant prétend qu'il a toujours respecté les règles de la gestion d'entreprise dans la mesure où il n'a jamais donné lui-même d'ordre de

paiement mais que les versements ont toujours été requis officiellement par un représentant de la recourante. Cependant, le fait qu'il ait, le cas échéant, demandé au représentant officiel de la société de signer les ordres de paiements n'implique pas en soi que le recourant ait respecté les règles de la gestion d'entreprise. Comme l'indique la demande d'entraide de l'IRS, une violation de ces règles peut aussi résulter du fait que l'ayant droit économique effectue des retraits en sa faveur sans que ceux-ci soient justifiés vis-à-vis de la société (cf. consid. 3.3.1 ci-dessus). Or tel paraît être le cas ici (cf. …). La preuve du contraire reste toutefois réservée.

Vu ce qui précède, l'AFC a admis à juste titre, au regard de son pouvoir d'examen (cf. consid. 2.4.2 ci-dessus), qu'il existait un soupçon fondé quant à l'existence d'un cas de fraudes ou de délits semblables.

4.3 Il reste à se demander si le recourant parvient à dissiper ce soupçon par ses explications.

4.3.1 Le recourant explique en substance que le formulaire A dont la Banque dispose donnerait une fausse impression de la réalité. Selon ses indications, l'intégralité des fonds déposés au Credit Suisse proviendraient de feu son père. Celui-ci serait décédé en laissant comme seuls héritiers son épouse, qui est également la mère du recourant, ainsi qu'un trust dont celle-ci serait la seule bénéficiaire. Cette dernière étant atteinte dans sa santé et par là incapable de gérer elle-même les biens, le recourant aurait été désigné comme exécuteur testamentaire et serait ainsi chargé de gérer les biens laissés par son père. En revanche, sa mère serait le seul ayant droit économique du compte, le recourant n'ayant agi qu'ès qualités de représentant. Tous les retraits seraient liés à des frais assumés pour sa mère.

4.3.2 A titre de preuve, le recourant fournit une importante documentation, dont la majeure partie est toutefois constituée de pièces provenant du dossier de l'AFC (demande d'entraide et annexes, échange de courriers avec cette autorité, écritures déposées devant celle-ci, etc.). Le recourant fournit plusieurs documents liés au décès et à la succession de son père. Ainsi, il produit un testament et divers codicilles, un certificat de décès, ainsi que des décisions de justice du Tribunal de … liées à l'ouverture de la succession (cf. …). On peut en particulier retirer de ces documents que le recourant a été désigné "Personal Representative" de la succession, soit exécuteur testamentaire.

Le recourant fournit aussi une déclaration écrite provenant de la personne, vraisemblablement un gérant de fortune, qui s'est occupée de gérer formellement les relations de la recourante avec le Credit Suisse à … (cf. …). La position exacte de ce gérant à l'égard de la recourante n'est en revanche pas précisée (directeur de la société ou représentant du trust chargé d'abriter la recourante aux …, cf. p. …). On trouve encore dans le dossier un courrier de la même personne à destination du Credit Suisse à … (cf. pièce 15 du recourant). Ce courrier confirme le décès du père du recourant et transmet au Credit Suisse les documents liés à l'ouverture de la succession qui se trouvent également au dossier.

Le dossier contient encore une déclaration écrite de l'avocat qui s'est occupé de la succession du père du recourant. Cette déclaration indique que la mère du recourant est incapable de gérer ses affaires et que le recourant a été désigné comme exécuteur testamentaire de son père. Sa mère est toutefois le seul ayant-droit de la succession, soit comme héritière, soit comme bénéficiaire du trust fondé par le père du recourant (cf. …).

Enfin, le recourant joint à son mémoire une importante liste de décomptes de frais, sans toutefois que ceux-ci soient accompagnés d'aucune pièce justificative ni que l'on puisse en déduire par qui, quand et sur quelle base ils ont été établis (cf. …). Le recourant explique qu'il s'agit de la liste des frais qu'il a assumés vis-à-vis de sa mère.

4.3.3 Selon ce qui a été indiqué plus haut, il ne revient pas au Tribunal administratif de décider si, dans un cas particulier, les éléments constitutifs d'un délit de fraude sont réunis. Le Tribunal doit contrôler que la demande d'entraide repose sur des soupçons suffisants et que les critères de sélection sont propres à identifier des personnes sur lesquelles ces soupçons pèsent effectivement. En l'occurrence, comme on l'a vu, tel est le cas. Toute personne identifiée a cependant la possibilité de prouver par titre que les soupçons qui la concernent sont infondés. En revanche, il n'appartient pas à la Cour de céans d'examiner tous les éléments de l'affaire pour déterminer si une infraction a véritablement été commise (cf. consid. 2.4.2 ci-dessus).

Il convient donc de se demander ici si les éléments fournis par le recourant prouvent d'emblée que les soupçons qui le concernent sont infondés. A cet égard, il faut relever que la déclaration du gérant de fortune […] qui disposait du droit de signature pour la recourante ne peut être tenue pour suffisante en elle-même, dans la mesure où cette personne est directe-

ment impliquée dans les agissements qui font l'objet de la présente affaire (cf. …). Ses intérêts convergent également avec ceux des recourants, puisque son nom sera transmis aux Etats-Unis si l'entraide est accordée. De plus, le document en question a été établi en vue de la procédure, ce qui en fait un témoignage écrit. Vu sous cet angle, il ne constitue pas véritablement un titre qui ferait foi de son contenu (cf. art. 49 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]). Enfin et surtout, ce document ne répond pas expressément à la question qui doit être résolue ici; il n'indique pas clairement et sans ambages que le seul ayant droit économique du compte litigieux était la mère du recourant et que ce dernier ne jouissait d'aucune prétention personnelle sur celui-ci.

On notera par ailleurs que le courrier du même gérant de fortune du 6 mars 2007 au Credit Suisse à … fait référence à la société B._____ (cf. …). Il s'agit donc, visiblement, d'une société autre que celle qui fait recours ici. Peut-être s'agit-il de la société créée par le père du recourant, mais ce dernier n'a donné aucune indication à ce sujet. Le Tribunal voit donc mal en quoi ce document établirait le lien entre la mère du recourant et les fonds déposés sur le compte litigieux.

Il en va de même en ce qui concerne le courrier de l'avocat qui s'est occupé de la succession du père du recourant (cf. …). Ce document a été établi en vue de la présente procédure. Il constitue donc un témoignage écrit plutôt qu'un titre. Il ne fait nullement référence à la recourante, mais tout au plus au trust révocable établi par le père et la mère du recourant. Or on ignore de quoi est composée la fortune de ce trust. Enfin, l'avocat en question n'affirme pas explicitement que le recourant n'était pas ayant droit économique des fonds déposés au Credit Suisse.

Les divers documents judiciaires produits ne donnent pas plus d'indications à ce sujet. Ils confirment simplement que le père du recourant est décédé et que celui-ci a été désigné comme "Personal Representative" de la masse successorale (soit, vraisemblablement, exécuteur testamentaire). En revanche, ces documents ne contiennent aucune indication au sujet des fonds déposés au Credit Suisse. Il faut d'ailleurs souligner que le décès du père du recourant est bien antérieur à l'ouverture d'un compte au Credit Suisse à …. En effet, l'ouverture a eu lieu en 2008 alors que le décès s'est produit en 2003. Il est donc d'autant plus difficile de considérer que les fonds déposés sur le compte proviennent uniquement de la succession. Le recourant s'appuie en particulier sur une remarque contenue dans le dossier du Credit Suisse pour établir cette origine. Il est indiqué à ce propos: "Geschenk/Erbschaft" (cf. …). Cette remarque, outre

qu'elle est lapidaire, n'est pas dénuée d'ambiguïté, puisqu'elle mentionne deux origines possibles, soit une donation ou un héritage, voire les deux à la fois. Elle ne comporte même pas le nom du de cujus éventuel. Aussi cette simple annotation ne saurait-t-elle suffire à prouver de manière claire et définitive que le recourant n'est pas l'ayant droit économique des fonds litigieux et que la jouissance de ceux-ci appartiendrait à sa mère exclusivement.

Enfin, les tableaux fournis par le recourant pour récapituler ses dépenses en faveur de sa mère ne permettent pas de faire le lien entre celle-ci et le compte litigieux (cf. …). Celui-ci ne s'y trouve nullement mentionné. Il n'est pas non plus possible de trouver une correspondance directe entre les montants retirés du compte par le recourant et les paiements opérés pour sa mère. Si le montant total des retraits correspond grosso modo, selon le recourant (cf. …), au montant des dépenses, la part d'approximation dans ce calcul reste assez élevée. Le recourant lui-même arrive à une différence de quarante mille francs environ. Le lien entre les retraits et les paiements reste dès lors trop vague pour qu'il soit possible de considérer que la preuve de l'utilisation des fonds est rapportée.

4.3.4 En définitive, il appert qu'aucun des documents fournis par le recourant ne démontre de manière claire et définitive que celui-ci n'est pas l'ayant droit économique du compte litigieux. A ce stade du raisonnement, les soupçons pesant contre lui restent donc fondés. Les autorités suisses n'ont pas à mener d'enquête plus précise ni à prouver d'autres faits, malgré ce que semble croire le recourant. Il convient donc de confirmer la décision de l'autorité inférieure.

Au vu de cette conclusion, les autres griefs invoqués par les recourants s'épuisent. En particulier, leur argumentation relative au respect du droit à la sphère privée n'a plus aucune portée. Il résulte en effet de ce qui précède que la décision de l'AFC est fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, et il ne saurait donc être question d'une violation des droits des recourants et de l'absence d'une base légale. Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus avant cette question.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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 Fr. 15'000.--, comprenant l'émolu-

ment judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourants solidairement. Il convient d'imputer ce montant sur les deux avances de frais de Fr. 7'500.-- chacune déjà fournies. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

6.
En principe, les nouvelles dispositions de procédure sont applicables dès le jour de leur entrée en vigueur (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. 327). Ainsi, pour déterminer les voies de droit qui entrent en ligne de compte ici, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a et 100 al. 2 let. b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), tels qu'ils sont entrés en vigueur le 1er février 2013. Par conséquent, le présent arrêt, qui concerne un cas d'entraide internationale en matière fiscale, peut être attaqué par un recours en matière de droit public, à condition qu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agisse pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Il revient au Tribunal fédéral de dire si les conditions de recevabilité du recours sont réunies.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les procédures A-6052/2012 et A-6066/2012 sont jointes.

2.
Les recours sont rejetés.

3.
Les frais de la cause, par Fr. 15'000.-- (quinze mille francs), sont mis à la charge des recourants solidairement et imputés sur les deux avances de Fr. 7'500.-- déjà versées par eux.

4.
Il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :