Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6830/2010

Arrêt du 23 février 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
représenté par A._____, ***,
recourant,

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

A.
La Confédération suisse (ci-après : la Suisse) et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après : Etats-Unis) ont conclu, en date du 19 août 2009, un accord concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA (Accord 09, RO 2009 5669). En vertu de cet accord, la Suisse s'est engagée à traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe à l'Accord 09, ainsi que conformément à la convention du 2 octobre 1996 entre la Suisse et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US 96, RS 0.672.933.61).

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.

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.

E.
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).

F.
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).

G.
Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de Convention 10 (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.

H.
Le dossier de X._____ en tant que bénéficiaire économique de

Y._____ concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 12 décembre 2009. Dans sa décision finale du 9 août 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été transmise à l'Etude d'avocats C._____, à [...], en ce qui concerne tant X._____ que la société Y._____.

I.

Représenté par A._____, […], X._____ (ci-après: le recourant) a interjeté recours le 21 septembre 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision finale susmentionnée. Il a conclu – sous suite de frais et dépens – principalement à l'admission du recours et à ce que la nullité de la décision entreprise soit constatée. A titre subsidiaire, il a également demandé que le recours soit admis et que l'entraide administrative le concernant soit refusée ainsi qu'aucun document et information en relation avec lui-même ou la société Y._____ ne soit transmis à l'IRS. Plus subsidiairement encore, il a requis le renvoi de la cause à l'AFC pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants. Il se plaint notamment d'une violation de son droit d'être entendu et de l'absence de notification de la décision entreprise, qu'il n'aurait pas reçue avant d'en prendre connaissance le 21 septembre 2010, jour du dépôt du recours.

Le recourant a également formé une requête de mesures provisionnelles d'extrême urgence demandant à ce que l'effet suspensif soit accordé et à ce que interdiction soit faite à l'AFC de transmettre tout document à l'IRS, en exécution de la décision du 9 août 2010 entreprise.

J.

Par décision du 22 septembre 2010, le Tribunal de céans a notamment accusé réception du recours du 21 septembre 2010, prononcé que celui-ci avait un effet suspensif, rejeté la requête de mesures provisionnelles d'extrême urgence pour le surplus et imparti à l'autorité inférieure un délai au 29 septembre 2010 afin de se déterminer sur les conclusions de cette requête.

K.

Par lettre du 30 septembre 2010, l'AFC a confirmé qu'aucun acte du dossier du recourant n'avait été transmis à l'IRS. Elle s'est également engagée à maintenir cet état jusqu'à droit connu dans la présente procédure.

L.
Par décision du 7 octobre 2010, le Tribunal administratif fédéral a rejeté la requête de mesures provisionnelles du recourant.

M.
Dans sa réponse du 15 novembre 2010, l'autorité inférieure a conclu à l'irrecevabilité du recours pour cause de tardiveté. Elle fait valoir que la décision entreprise, datée du 9 août 2010, a été transmise au recourant, par l'intermédiaire de l'Etude d'avocats C._____, en date du 19 août 2010 selon l'attestation "delivery notification" jointe à sa réponse. Le recours, déposé le 21 septembre 2010, serait ainsi intervenu après l'échéance du délai de 30 jours, si bien qu'il serait irrecevable. Pour le surplus, l'autorité inférieure admet que sa lettre "FBAR" avait été notifiée à une adresse aux Etats-Unis qui ne semble pas correspondre à celle du recourant, qui habite au ***. Elle considère qu'une telle erreur était toutefois difficilement explicable notamment compte tenu du fait que le recourant avait reçu la décision du 9 août 2010 entreprise.

N.
Invité à se déterminer sur la recevabilité du recours, plus spécialement sur le respect du délai pour recourir et la date de réception de la décision du 9 août 2010, le recourant explique, dans ses déterminations du 14 décembre 2010, que l'adresse figurant sur l'attestation "delivery notification" de la société B._____ était erronée et ne correspondait pas à l'adresse exacte de son domicile. Ce document indiquait en outre que l'envoi avait été remis à un bureau ("office"). Or, le recourant n'aurait pas de bureau à son adresse correcte, mais son domicile. Par ailleurs, la signature figurant sur l'attestation n'était pas la sienne. Il fait enfin valoir être de bonne foi dès lors qu'il avait réagi immédiatement lorsqu'il avait reçu – par le biais de l'Etude d'avocats C._____, dans le cadre d'une autre procédure l'opposant à l'AFC (décision prise le 23 août 2010 par l'AFC et portant la référence n° *1*) et ayant fait l'objet de la procédure A-6994/2010 devant le Tribunal administratif fédéral – la décision du 9 août 2010. Il a également requis la production de l'attestation "delivery notification" relative à la procédure n° *1* pour la comparer avec l'attestation "delivery notification" fournie par l'AFC dans le cadre de sa réponse.

O.
Invitée à se prononcer sur la recevabilité du recours et à fournir l'attestation "delivery notification" relative à la décision prise le 23 août 2010 par l'AFC (n° de réf. *1*), l'autorité inférieure a, par acte du

14 janvier 2011, persisté dans ses précédentes conclusions et fourni une copie de la "delivery notification" requise.

P.
Le recourant s'est une nouvelle fois déterminé le 4 février 2011 et a conclu, principalement, à l'annulation et la réforme de la décision entreprise dans ce sens que l'entraide administrative requise par l'IRS soit refusée et à ce qu'aucun document ou information le concernant ou concernant la société Y._____ soit transmis à l'autorité fiscal américaine. A titre subsidiaire, il a demandé que la décision du 9 août 2010 soit annulée et la cause renvoyée à l'AFC pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants.

Q.
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. L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que le recourant a procédé en français. L'autorité intimée a également déposé ses écritures en français. Par conséquent, ainsi que le Tribunal de céans l'a déjà ordonné dans sa décision du 22 septembre 2010, la langue de la présente procédure – plus particulièrement celle du présent arrêt – est le

français (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 1.2 et la référence citée).

1.3. Il s'agit tout d'abord de déterminer si le recours a été interjeté dans les délais légaux, ce que l'autorité intimée conteste.

1.3.1. En vertu de la jurisprudence, le fardeau de la preuve de la notification et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 8C_188/2007 du 4 mars 2007 consid. 4.1.2; ATF 129 I 8 consid. 2.2, 124 V 400 consid. 2a, 122 I 97 consid. 3b, 114 III 51 consid. 3c et 4). L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification, ou sa date, sont contestées, et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 8C_188/2007 du 4 mars 2007 consid. 4.1.2; ATF 129 I 8 consid. 2.2 p. 10, 124 V 400 consid. 2a p. 402; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-67/2010 du 6 octobre 2010 consid. 2.2).

L'envoi recommandé d'une décision administrative avec avis de réception signifie que la Poste se charge de renvoyer un accusé de réception à l'expéditeur, attestant de la date de la distribution et de l'identité de la personne à qui le courrier a été remis. Ce mode d'envoi, destiné à apporter la preuve de la notification, est conditionné par la règle voulant que telle preuve d'une décision administrative – soit l'existence même d'une notification et sa date précise – incombe en principe à l'administration, qui supporte ainsi les conséquences d'une absence de preuve (cf. ATF 124 V 400 consid. 2a p. 402; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 372). En effet, l'inadéquation de l'application stricte de l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210) en matière de notification étant avérée, la jurisprudence a estimé qu'il s'imposait d'inverser le fardeau de la preuve, en le faisant peser sur l'autorité qui, seule, a la possibilité de prendre les mesures adéquates pour être à même de prouver la notification, la date à laquelle elle a eu lieu et la personne qui en a pris possession (cf. YVES DONZALLAZ, La notification en droit suisse, Berne 2002, § 1231 et les références citées). Lorsque le pli a été remis au destinataire et en cas de contestation sur ce point, il conviendra d'établir que la signature du réceptionnaire est bien celle du destinataire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral E-3710/2009 du 17 décembre 2009 consid. 4, publié in : ATAF 2009/55; DONZALLAZ, op. cit., § 1235).

1.3.2. En l'occurrence, il apparaît au vu des pièces au dossier et des mesures d'instruction ordonnées par le Tribunal administratif fédéral que l'autorité inférieure a notifié sa décision du 9 août 2010 à l'Etude d'avocats C._____ à [...]. Cette dernière a chargé B._____ de l'acheminer au destinataire, c'est-à-dire le recourant, à son adresse au ***. Celui-ci explique dans son recours du 21 septembre 2010 que l'Etude d'avocats précitée lui avait transmis différents documents dans une autre procédure l'opposant à l'AFC et portant la référence n° *1*. Dans le cadre

de la transmission de ces documents, cette Etude lui avait également transmis la décision prise le 9 août 2010 par l'AFC. Invité à se déterminer sur la date de réception de la décision du 9 août 2010, il a notamment expliqué que le code postal figurant sur l'attestation "delivery notification" de B._____ n'était pas complet. En outre, le nom de l'immeuble et le numéro de son appartement n'y étaient pas mentionnés. Ces éléments permettraient d'établir que la décision entreprise avait probablement été livrée ailleurs. En outre, la mention "left at office" indiquerait que la décision avait été laissée à un bureau. Or, son adresse exacte était celle de son domicile et non pas celle de son adresse professionnelle. Enfin, la signature figurant sur ladite attestation étant désignée comme celle de "X._____" n'était pas la sienne et ne correspondait pas à sa signature figurant sur les autres documents, comme par exemple la procuration ou son passeport. La signature sur ces documents était toujours identique, mais entièrement différente de celle figurant sur l'attestation de B._____, ce qui prouverait que la décision du 9 août 2010 avait été remise à une tierce personne, mais en aucun cas à lui-même. Dans ses déterminations du 4 février 2011, le recourant a rendu attentif au fait que la signature figurant sur l'attestation B._____ dans la procédure portant la référence n° *1* était différente de celle figurant sur l'attestation B._____ dans la présente cause. La première attestation porterait en effet la signature de son épouse dont le nom de jeune fille (Z._____) était marqué tant sur ladite attestation que sur la porte d'entrée de leur appartement.

L'autorité intimée ne s'est pas déterminée par rapport à ces explications. Elle n'a pas non plus apporté d'autre élément tendant à prouver que la décision entreprise a effectivement été notifiée au recourant en date du 19 août 2010 déjà, comme elle le prétend.

Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que la décision prise le 9 août 2010 est parvenue le 21 septembre 2010 au recourant, selon les explications cohérentes et crédibles de ce dernier. Aucun élément ne permet en effet de douter des affirmations du recourant qui a immédiatement interjeté recours et requis des mesures d'instructions afin d'empêcher que des informations le concernant ne soient transmises à l'IRS. Le délai de recours étant de trente jours dès la notification de la décision (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours a ainsi été interjeté dans le délai légal, si bien qu'il est – sous réserve du considérant 1.4 ci-après – recevable et qu'il convient d'entrer en matière.

1.4.

1.4.1. Les conclusions sont scellées aux termes du mémoire de recours (cf. art. 52 al. 1 première phrase PA), lequel doit être déposé dans les 30 jours suivant la notification de la décision attaquée (art. 50 al. 1 PA). Si les conclusions du recours ne peuvent être étendues après l'échéance du délai de recours, elles peuvent en revanche être précisées, réduites ou

abandonnées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8435/2007 du 4 août 2008 consid. 3.1, A-1985/2006 du 14 février 2008 consid. 4; ANDRÉ MOSER, in: Auer/Müller/Schindler (édit.), VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/St-Gall 2008, p. 690 s., ch. marg. 6). L'objet du litige peut ainsi uniquement se réduire pour tenir compte de points qui ne sont plus contestés, mais pas s'étendre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 4.1.1 et les références citées, A-1536/2006 et A-1537/2006 du 16 juin 2008 consid. 1.4.1).

1.4.2. Selon un principe général, la nullité d'un acte commis en violation de la loi doit résulter ou bien d'une disposition légale expresse, ou bien du sens et du but de la norme en question (cf. ATF 119 II 147 consid. 4a p. 155 et les arrêts cités). En d'autres termes, il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 121 III 156 consid. 1). Ainsi, d'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision. En revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (arrêt du Tribunal fédéral 1C_280/2010 du 16 septembre 2010 consid. 3.1; ATF 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 21 consid. 3.2, 129 I 361 consid. 2, 122 I 97 consid. 3a, 116 Ia 215 consid. 2c).

1.4.3. En l'occurrence, la question se pose si le recourant a souhaité abandonner la conclusion formulée dans son mémoire de recours du 21 septembre 2010 tendant à la nullité de la décision entreprise. En effet, dans le cadre de ses déterminations du 4 février 2011, il a "confirmé les conclusions prises dans le cadre de son recours du 21 septembre 2010, à savoir …", mais n'a plus demandé que l'annulation de la décision du 9 août 2010 (cf. les faits let. P ci-avant). Cette question n'a pas besoin d'être tranchée, dès lors que la conclusion tendant à ce que le Tribunal administratif fédéral constate la nullité de la décision du 9 août 2010 est irrecevable, du moment que l'autorité inférieure a rendu une décision formatrice et que le recourant peut obtenir, devant l'autorité de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 2.1, 2C_176/2008 du

26 août 2008 publié in Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247 consid. 1.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. aussi YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, 2008, n° 2249, p. 867) et que le système d'annulabilité offre en l'occurrence la protection nécessaire (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.3; cf. toutefois le consid. 3 ci-après).

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n° 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n° 1758 ss). Le droit fédéral au sens de cette disposition comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, n° 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid. 1.3). 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 p. 249 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.1 et les références citées).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, Vol. II, 2ème éd., Berne 2002, p. 265). L'autorité saisie se limite 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 invitent clairement (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., n° 677; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.2 et les références citées).

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 p. 142; 120 V 357 consid. 1a p. 360). 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 p. 71 s.; MOOR, op. cit., n. 2.2.6.3, p. 258 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (MOOR, op. cit., n. 2.2.6.3, p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.3 et les références citées).

3.
Le recourant considère que la notification de la décision du 9 août 2010 serait irrégulière. La décision entreprise serait par conséquent nulle.

3.1. Conformément à un principe général du droit administratif (cf. art. 38 PA), la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties. Toutefois, la jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'impose de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme. Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a, 111 V 149 consid. 4c et la référence citée). La protection des parties est dès lors suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 132 I 249 consid. 6 p. 253). Cela signifie notamment

qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (cf. La Semaine Judiciaire [SJ] 2000 I p. 118, arrêt du Tribunal fédéral 8C_443/2008 du 8 janvier 2009 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7710/2010 du 11 février 2011 consid. 3.1 et les références citées*)*.

3.2. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si le recourant a réellement été induit en erreur par la prétendue irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'agit, en effet, de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99). Lorsque la connaissance d'une décision est retardée à cause d'une notification irrégulière, on considère que la notification a eu lieu au moment où la décision est effectivement parvenue au destinataire, sans qu'il faille la réitérer (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_347/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 4.2 et les références citées). Tel est précisément ce qui s'est produit en l'espèce. En effet, la décision d'entraide administrative du 9 août 2010 a été adressée à l'Etude d'avocats C._____, à [...], qui l'a transmise à son tour au recourant. Ce dernier en a eu connaissance, d'après ses propres indications, le 21 septembre 2010. Il a alors fait valoir ses droits en interjetant recours auprès au Tribunal de céans. Bien que plus de trente jours se soient écoulés entre la date de la transmission de la décision entreprise à l'Etude d'avocats C._____, à [...], qui semble l'avoir reçue le 16 août 2010, il n'a concrètement subi aucun préjudice du vice de notification allégué. Le grief du recourant tendant à la nullité de la décision du 9 août 2010 pour vice de notification doit donc être rejeté.

4.
Le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu.

4.1.
4.1.1. Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit en principe à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 127 V 431 consid. 3d/aa p. 437). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). En l'occurrence, il y a lieu de rappeler qu'une autorité ne saurait être tenue de traiter tous les arguments soulevés par une partie : seuls les arguments pertinents auront à être retenus (cf. MOOR, op. cit., ch. 2.2.7.3,

p. 281; cf. notamment arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1). Il s'agit donc pour le Tribunal de céans d'examiner si l'autorité inférieure a, comme l'affirme le recourant, violé son droit d'être entendu en omettant de l'informer sur l'ouverture de la procédure d'entraide concernant le compte bancaire UBS dont la société Y._____ est titulaire.

4.1.2. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu – découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. – en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a p. 335), celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1) ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b p. 56, 126 I 15 consid. 2a/aa).

S'agissant plus précisément du droit de fournir des preuves, la jurisprudence a exposé que l'autorité avait l'obligation, sous l'angle du droit d'être entendu, de donner suite aux offres de preuve présentées en temps utile et dans les formes requises, à moins qu'elles ne soient manifestement inaptes à apporter la preuve ou qu'il s'agisse de prouver un fait sans pertinence (cf. ATF 131 I 153 consid. 3, 124 I 241 consid. 2, 121 I 306 consid. 1b). En outre, l'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui paraissent pertinents (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b et les arrêts cités; arrêt du Tribunal fédéral 4P.312/2006 du 27 février 2007 consid. 6.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.1.2 et la référence citée).

En ce qui concerne l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier, il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb *in fine*, 112 Ia 202 consid. 2a). Le droit d'être entendu, notamment celui de consulter les pièces du dossier, est également expressément garanti par la PA (cf. art. 26 ss PA), qui reprend, pour l'essentiel, la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (cf. MOOR, op. cit., p. 275 et 286). Ainsi, l'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuves au siège de l'autorité appelée à statuer (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.1.2 et la référence citée).

Enfin, l'art. 20e OCDI-US 96 garantit également des droits de procédure à la personne concernée par une demande d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente. Il dispose que l'AFC notifie à la personne concernée qui a désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, la décision adressée au détenteur de renseignements ainsi qu'une copie de la demande de l'autorité américaine compétente, pour autant que la demande n'exige pas expressément le maintien du secret (art. 20e al. 1 OCDI-US 96). Si la personne concernée n'a pas désigné de mandataire habilité à recevoir des notifications, la notification devra être entreprise par l'autorité américaine compétente selon le droit américain. Simultanément, l'AFC fixe à la personne concernée un délai pour consentir à l'échange de renseignements ou pour désigner un mandataire habilité à recevoir des notifications (art. 20e al. 2 OCDI-US 96). La personne concernée peut, sauf exceptions, prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 20e al. 3 OCDI-US 96).

4.1.3. Une violation du droit d'être entendu peut, à titre exceptionnel, être considérée comme guérie lorsque la cognition de l'instance de recours n'est pas limitée par rapport à celle de l'instance inférieure et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le recourant (cf. ATF 126 V 130 consid. 2b p. 132, 124 II 132 consid. 2d p. 128).

4.2. En l'occurrence, le recourant fait valoir qu'il n'a découvert l'existence de la procédure d'entraide administrative qu'en recevant, par le biais de l'Etude d'avocats C._____, la décision du 9 août 2010 entreprise. Son droit d'être entendu aurait ainsi été violé car il n'aurait jamais eu la possibilité de s'exprimer et de démontrer que les conditions de l'entraide administrative n'étaient pas remplies dans son cas.

L'autorité intimée ne s'est pas déterminée clairement quant à la violation du droit d'être entendu, considérant que le recours était irrecevable.

4.3. En l'espèce, le droit d'être entendu du recourant n'a été respecté à aucun stade de la procédure devant l'autorité intimée dont le recourant ignorait même l'existence. Tant par équité que par respect du principe de l'égalité des armes, il se justifie que l'AFC prenne une nouvelle décision après avoir donné l'occasion au recourant d'exercer son droit d'être entendu. La violation de ce droit n'est pas susceptible d'être réparée dans le cadre de la présente procédure de recours, ce d'autant plus que le recours devant l'autorité de céans n'est pas précédé d'une procédure de réclamation ou de recours et que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral est définitif (cf. consid. 6 ci-après). En raison du caractère formel de la

garantie constitutionnelle, la violation du droit d'être entendu entraîne l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recourant sur le fond (cf. ATF 126 V 132 consid. 2b et les arrêts cités; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.3 et A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les références citées). En conséquence – dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.4 ci-avant) – le recours doit être déclaré bien-fondé s'agissant du grief de violation du droit d'être entendu. La décision entreprise est annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle donne au recourant la possibilité d'exercer son droit d'être entendu et en particulier de se déterminer (cf. consid 4.1 ci-avant; art. 20e OCDI-US 96). Dans le cadre de la nouvelle décision que l'AFC est appelée à prendre, elle devra en particulier examiner à nouveau si les conditions pour accorder l'échange de renseignements sont remplies.

5.

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

5.2. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, en cas de renvoi de l'affaire à l'instance précédente pour nouvelle décision, mais dont l'issue reste ouverte, la partie recourante est considérée comme ayant obtenu gain de cause (cf. ATF 132 V 215 consid. 6.1; MARCEL MAILLARD, in : Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [éditeurs], Zurich 2009, n° 14 ad art. 63 PA). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les références citées). L'avance de frais versée par le recourant, d'un montant de CHF 20'000.--, lui est restituée. Le recourant, qui est représenté par un avocat, a en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle, compte tenu du degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), est arrêtée à CHF 10'000.--, montant mis à la charge de l'autorité intimée.

6.
La voie du recours au Tribunal fédéral n'est pas ouverte à l'encontre du présent arrêt (cf. art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis dans la mesure où il est recevable. La décision attaquée est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions, Amtshilfe USA, pour qu'elle donne l'occasion au recourant de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision, compte tenu des arguments invoqués et pièces produites par le recourant, au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative.

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

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

4.
Il est octroyé au recourant une indemnité de dépens de CHF 10'000.--, à la charge de l'autorité inférieure.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *2* ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :