Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7020/2010

Arrêt du 27 avril 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
représentée par A._____, ***,
recourante,

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

G.
Le dossier de X._____ en tant que bénéficiaire économique présumée de Y._____, ***, concernée par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 3 novembre 2009. Dans sa décision finale du 23 août 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été transmise à A._____, […], en ce qui concerne X._____.

H.
Par mémoire du 27 septembre 2010, X._____ (ci-après : recourante) a interjeté recours contre la décision finale du 23 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. Principalement, elle a demandé – sous suite de dépens – l'annulation de la décision entreprise, la clôture de la procédure d'entraide administrative la concernant, ainsi qu'il soit ordonnée à l'AFC de détruire les pièces et les supports de données dans le dossier ***. A titre subsidiaire, elle a conclu à l'annulation de la décision du 23 août 2010 et au renvoi de la cause à l'AFC pour que cette dernière clôture la procédure d'entraide administrative la concernant et détruise les pièces et les supports de données du dossier ***. Sub-subsidiairement, elle a requis, préalablement à toute transmission de données, le caviardage de toutes les références aux membres de sa famille. Elle a invoqué en substance une violation, respectivement, de son droit d'être entendue, de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (« fishing expedition »), de sa sphère privée ainsi que de celle des membres de sa famille, de l'interdiction de l'arbitraire et de l'égalité de traitement, ainsi que du principe d'opportunité. Elle a

également fait valoir que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

I.
Dans sa réponse du 16 novembre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

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

Droit :

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

Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est recevable, sous réserve des considérants 1.2 et 5.4 ci-après.

1.2. La recourante demande tant dans ses conclusions principales que dans ses conclusions subsidiaires qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure de détruire les pièces et les supports de données du dossier ***. Même en cas d'admission du recours, il n'appartiendrait toutefois pas au Tribunal de céans de décider comment l'autorité inférieure doit mettre en œuvre le présent arrêt si bien qu'il ne pourrait pas ordonner la destruction des pièces et supports de données fournies par UBS SA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6262/2010 du 8 avril 2010 consid. 6 et A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 7). La conclusion correspondante de la recourante est ainsi irrecevable.

2.
2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la

constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables (« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.1 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (cf. ANDRES AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2e éd., Berne 2006, ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 cons. 3a s., 120 Ia 1 consid. 5b arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.1). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles

s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.1 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 677).

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.3 et A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le

cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.3, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.3, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.3 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 2.3; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

2.4. Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que – à ce stade de la procédure – l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement, l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée. Afin d'apporter cette preuve libératoire, elle doit, sur le champ et sans réserve, prouver que c'est à tort qu'elle est visée par la procédure d'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucun acte d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-

4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.

La recourante invoque une violation de son droit d'être entendue. Elle prétend que l'autorité inférieure n'aurait pas expliqué pour quelle raison elle faisait partie du cercle des contribuables américains visés par la demande d'entraide, d'une part, et, d'autre part, que celle-ci n'aurait pas examiné les arguments soulevés dans ses observations du 19 juillet 2010.

3.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne l'annulation de la décision attaquée indépendamment de l'incidence de cette violation sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II : Les droits fondamentaux, 2e éd., Berne 2006, ch. 1346).

Selon la jurisprudence, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. si elle ne statue pas sur des griefs qui présentent une certaine pertinence (cf. ATF 125 III 440 consid. 2a, 124 V 130 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 5P.334/2004 du 14 octobre 2004 et les références citées). En outre, la jurisprudence déduit du droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. et concrétisé à l'art. 35 PA, le devoir pour l'autorité de motiver sa décision. Le but est que le destinataire puisse la comprendre et l'attaquer utilement s'il y a lieu, et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 124 V 180 consid. 1a, 123 I 31 consid. 2c). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuves et griefs invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 135 V 65 consid. 2.6, 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 9C_699/2009 du 24 février 2010 consid. 3.1 et les références citées; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 4.1.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 5.2.2 et les références citées; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 319 ss).

Rien n'empêche une motivation par renvoi à la décision attaquée ou à un précédent jugement, dans la mesure où il s'agit d'un processus largement admis en droit suisse et qui ne contrevient pas au droit d'être entendu, au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. Une telle manière de procéder est admise pour autant que la motivation à laquelle il est renvoyé réponde aux exigences déduites de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_379/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1 et les références citées, 1C_395/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4 et 5P.378/2003 du 8 décembre 2003 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 4.1.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 5.2.2).

3.2. En l'espèce, la décision entreprise énonce les raisons pour lesquelles l'entraide administrative est accordée. L'autorité inférieure y explique en particulier que l'entraide est accordée lorsqu'il existe des soupçons sérieux quant à la commission de « fraudes et délits semblables » et les conditions qui doivent être remplies à cet effet. Elle a retenu que la recourante était la bénéficiaire économique de la relation bancaire dont Y._____ était la titulaire. Elle a également résumé les arguments invoqués par la recourante, y a répondu et, pour les réfuter, a notamment renvoyé aux considérants précédents. Cette motivation – bien que mentionnant à tort que l'expression « US persons » signifiait « ressortissants américains », comme on le verra ci-après (cf. consid. 6.1.1 et 6.1.3 ci-après) – permettait à la recourante de comprendre que ses objections n'étaient pas considérées comme suffisantes par l'autorité inférieure, ainsi que les motifs pour lesquels l'AFC accordait l'entraide administrative. Le Tribunal de céans constate d'ailleurs que la recourante a été en mesure de contester utilement la décision prise le 23 août 2010 par l'autorité inférieure. En outre, dans la mesure où la recourante n'avait pas requis le caviardage de certaines pièces, l'autorité inférieure n'était pas obligée – contrairement à ce que prétend la recourante – de motiver pourquoi elle y renonçait en l'occurrence (cf. sur ce point également le consid. 8.3 ci-après).

Dans ces conditions, il y lieu d'admettre que la décision attaquée satisfait aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu. Le grief de la recourante doit par conséquent être écarté.

4.

La recourante considère que la demande d'entraide de l'IRS, à l'origine de la présente procédure, ne serait pas suffisamment étayée pour que l'AFC puisse y donner suite. Cette requête décrirait un certain comportement-type, qui ne pourrait cependant pas lui être reproché. En

particulier, Y._____, dont la recourante était la bénéficiaire économique, n'aurait pas été créée dans le but d'éviter l'application l'accord QI (au sujet du système de Qualified Intermediairy [QI] et son fonctionnement, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7342/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2, publié in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 77, p. 837 ss et traduit en français dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2009 II 293) et de tromper l'IRS.

4.1. Dans son arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/40), le Tribunal de céans a jugé que selon l'art. 20c al. 1 OCDI-US 96, les demandes d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente en vue de prévenir les fraudes visées à l'art. 26 CDI-US 96 font l'objet d'un examen préliminaire par l'Administration fédérale des contributions. Cet examen est limité à la question de savoir s'il est rendu vraisemblable que les conditions prévues dans les normes applicables sont remplies. A ce stade de l'examen préliminaire basé sur la vraisemblance (appelé aussi un examen *prima facie*), l'AFC ne doit pas encore examiner – s'agissant de demandes d'entraides provenant des Etats-Unis et à la différence des requêtes provenant d'autres Etats – si les conditions de l'échange de renseignements sont remplies ou non. Elle ne doit ainsi pas encore déterminer si une fraude ou un délit semblable, au sens des dispositions applicables, a été commis ou non ou encore si les éléments de fait décrits et les informations fournies par l'autorité fiscale américaine sont suffisamment déterminés ou non pour que l'entraide administrative puisse être accordée. l'AFC ne tranche ces questions que dans la décision finale au sens de l'art. 20j al. 1 OCDI-US 96. Dans cette décision, l'autorité inférieure doit en effet arrêter si un soupçon initial fondé existe qu'« une fraude ou un délit semblable » au sens des normes applicables a été commis et, dans l'affirmative, quelles sont les informations (objets, documents, pièces) qu'elle a pu ou qu'elle aurait pu se procurer et qui doivent être transmises à l'autorité fiscale américaine compétente. Si la personne concernée par l'entraide administrative ne réussit pas à réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial fondé quant à l'existence d'une fraude ou d'un délit semblable au sens des règles applicables, l'entraide doit être accordée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6262/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.1.1 et 2.1.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

4.2. Dans l'arrêt A-4013/2010 précité, le Tribunal administratif fédéral a également jugé que sur la base de la requête d'entraide administrative de l'IRS du 31 août 2009, la commission d'« une fraude ou d'un délit semblable » avait sans aucun doute été rendue vraisemblable et que rien

ne s'opposait à l'ouverture de la procédure d'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2).

La recourante ne remet pas en cause la jurisprudence citée, si bien que ses griefs, qui consistent à prétendre que la demande d'entraide administrative de l'IRS ne serait pas suffisamment étayée, sont mal fondés. La question de savoir si c'est à raison que l'AFC a accordé l'entraide administrative dans sa décision du 23 août 2010 ici entreprise fait en revanche l'objet des considérants qui suivent (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.3 et les références citées).

5.

La recourante considère que la décision entreprise constitue une violation de sa sphère privée et de celle des membres de sa famille. Elle invoque en particulier les art. 13 et 29 al. 2 Cst., 8 de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (Pacte ONU II, RS 0.103.2).

5.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/40), le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier partie la Convention 10 et que – en tout état de cause – la conformité du droit international avec la Constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la Constitution fédérale ou à des lois fédérales (cf. ATAF 2010/40 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.2.1 et A-8462/2010 du 11 mars 2011 consid. 4.1.1 et les références citées).

5.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26], la CEDH [en particulier son art. 8] et le Pacte ONU II [en particulier son art. 17]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969

(CV, RS 0.111) et que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH et l'art. 17 Pacte ONU II, ces deux dernières dispositions ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secrète leur situation patrimoniale (cf. ATAF 2010/40 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.2.2 et A-8462/2010 du 11 mars 2011 consid. 4.1.2 et les références citées).

S'agissant en particulier de l'art. 17 Pacte ONU II, dans la mesure où son champ d'application était touché, le Tribunal administratif fédéral a jugé que, même si le Pacte ONU II était applicable – ce qui n'était pas le cas en l'occurrence compte tenu de la priorité accordée à la Convention 10 – toutes les conditions étaient réunies pour restreindre l'application de cette disposition (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.2.2 et A-8462/2010 du 11 mars 2011 consid. 4.1.2 et les références citées).

5.3. En conclusion, la Convention 10 – qui contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis, sans toutefois les citer nommément – est contraignante pour le Tribunal administratif fédéral au sens de l'art. 190 Cst. Aussi, on ne saurait vérifier si les critères relatifs à l'octroi de l'entraide administrative définis par la Convention 10 – dont notamment le critère relatif au calcul du revenu – sont adéquats. L'argument selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait une recherche indéterminée de moyens de preuve interdite (ou une « pêche à l'information »; « fishing expedition ») et serait dès lors irrecevable ne peut ainsi être suivi (cf. ATAF 2010/40 consid. 7.2.3 et 8.4 et les références citées). Il s'ensuit que les personnes visées ne peuvent se défendre contre l'octroi de l'entraide administrative qu'en prouvant que c'est de manière erronée que les critères ressortant de la Convention 10 ont été appliqués à leur cas ou en démontrant que les résultats chiffrés

auxquels ont aboutis les calculs de l'AFC sont erronés (cf. ATAF 2010/40 consid. 8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.4 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.2.6 et les références citées).

5.4. Compte tenu ce qui précède, en particulier des nombreux arrêts rendus par le Tribunal de céans et auxquels il peut être renvoyé, le grief tiré de la violation de la sphère privée de la recourante doit être rejeté. Il en va de même de l'argument selon lequel la recourante ne ferait pas partie des personnes visées par la demande d'entraide américaine, car elle n'aurait pas constitué Y._____ en vue de tromper l'IRS. S'agissant de la prétendue violation de la sphère privée des membres de sa famille, la recourante n'est pas habilitée à prendre position pour des tiers non impliqués dans la présente procédure. N'ayant reçu aucun pouvoir de représentation en ce sens, elle n'est pas légitimée à faire valoir des griefs se rapportant à la défense des intérêts de tels tiers, qui sont dès lors irrecevables.

6.

6.1.

6.1.1. Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de la catégorie concernée, à savoir la catégorie 2/B/b, sont les suivants :

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

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

- le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de déclaration FBAR pour la période concernée),

- (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et

- (ii) les revenus générés se montent à plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10 – seule déterminante (cf. ATAF 2010/40 consid. 7.1) – reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned "offshore company accounts" that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ».

La notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit : « the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e. by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

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

6.1.3. Le Tribunal de céans a retenu que la notion de « US persons » regroupait non seulement les citoyens américains, mais toutes les personnes qui avaient été soumises à un assujettissement subjectif aux États-Unis durant la période concernée par la Convention 10. Il a indiqué que, selon le droit américain (cf. Internal Revenue Code [IRC]), étaient soumis à l'assujettissement subjectif aux Etats-Unis non seulement les « US Citizens » (citoyens américains), mais également les personnes résidentes (« resident aliens ») aux Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal

administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 7.2.1 et les références citées, A-6179/2010 du 3 mars 2011 consid. 2.3.1, A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.3.1, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.1.1 et les références citées).

6.1.4. Le Tribunal administratif fédéral a également considéré que la Convention 10 ne visait pas – contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : MC OCDE) – à éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned » contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou société de relais [« conduit

companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne sert qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

6.2.

6.2.1. Selon la décision du 23 août 2010 entreprise, durant la période en cause, la recourante, qui avait son domicile aux Etats-Unis et était par conséquent une « US person », était l'ayant droit économique de la relation bancaire *** (cf. pièce no ***_4_00001 et _00002, _3_00004 du dossier de l'AFC). Ce compte UBS était détenu par Y._____ pendant au moins trois années consécutives entre 1999 et 2008 (cf. pièces no ***_4_00001 et _00020, ainsi que _6_02325, _02329 et _02333 du dossier de l'AFC).

6.2.2. Lesdits éléments ne sont pas contestés par la recourante. Elle fait simplement valoir que les fonds ayant alimenté le compte UBS concerné proviendrait de la vente d'une villa à ***, dans ***, dont la recourante aurait été la propriétaire. Cette vente aurait fait l'objet d'une imposition en ***. S'agissant de Y._____, cette dernière aurait été « mise en place » en 1998 déjà, soit plusieurs années avant l'entrée en vigueur du système QI en 2001/2002, si bien qu'elle n'aurait pas été constituée dans le but de tromper le fisc américain. La recourante ne ferait dès lors pas partie des personnes visées. Elle aurait au demeurant tout ignoré du fonctionnement d'une fondation et se serait posé la question de « l'utilité de détenir ses avoirs dans une fondation ». UBS SA ne l'aurait pas non plus informée de ses obligations fiscales éventuelles. Elle fait enfin valoir ne pas être de nationalité américaine, mais britannique.

6.2.3. Les raisons ayant conduit à la « mise en place » de Y._____ ne sont pas déterminantes pour juger si les critères précités (cf. consid. 6.1.1 ci-avant) – seuls déterminants – sont remplis. Il en va de même de la provenance des fonds et de la prétendue ignorance de la recourante

quant au fonctionnement d'une fondation et de ses obligations fiscales. Par ailleurs, la nationalité de la recourante n'est pas déterminante, la condition d'identification de la personne ayant recours au critère de « US persons » (cf. consid. 6.1.1 et 6.1.3 ci-avant), terme qui a été traduit à tort par « ressortissants américains » dans la version française de la Convention 10. Dans ces conditions, il y a lieu de constater que la recourante remplit les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne.

L'intéressée n'a pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période concernée.

7.
D'après la décision entreprise, des gains d'au moins CHF 329'652.-- ont été réalisés pendant les années 2003, 2004 et 2005.

La recourante conteste ces chiffres et estime que la totalité des revenus réalisés sur ces trois ans serait plus basse. Elle considère, d'une part, que le mode de calcul retenu serait arbitraire et contraire aux principes appliqués dans la pratique et, d'autre part, que les chiffres qu'il conviendrait de retenir ne permettrait pas d'arriver à une moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois années consécutives. La recourante conteste en outre le taux de change appliqué par l'AFC.

7.1.
7.1.1. Dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituaient des revenus au sens dudit traité le « revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée) » (cf. ATAF 2010/40 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis

pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragable – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des revenus effectivement générés ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément « revenues are defined as gross income […] and capital gains (which […] are calculated as 50% of the gross sales proceeds […]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. ATAF 2010/40 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

Le Tribunal de céans a également jugé que la méthode de calcul prévue dans l'annexe à la Convention 10 n'était pas une méthode de calcul parmi d'autres, qui devait être écartée lorsque la preuve des gains ou pertes effectifs était apportée. Compte tenu de la définition précise des revenus prévue par la Convention 10, il ne restait plus de place pour une autre méthode de calcul, respectivement pour apporter la preuve des revenus effectifs (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 6.4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2).

7.1.2. Dans son arrêt précité A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'AFC avait effectué ses calculs sur la base des cours du jour (en ce qui concerne les gains en capital réalisés) respectivement des cours annuels les plus bas (s'agissant des intérêts et dividendes bruts), alors que la Convention 10 était silencieuse quant au mode de conversion d'une monnaie étrangère en francs suisses. Il a estimé que l'AFC était ainsi en principe libre de choisir un facteur de conversion tant que ce dernier n'était pas arbitraire. En jugeant de cette question, il convenait de tenir compte du fait qu'un grand nombre de dossiers devait être traité en peu de temps. Il n'était en tout cas pas

arbitraire de tenir compte du cours du jour applicable respectivement des cours annuels les plus bas, ces derniers cours étant en règle générale plus favorables aux personnes concernées. Bien plus, cette manière de procéder était conforme aux exigences strictes en matière de conversion de monnaies. Elle correspondait par ailleurs aux règles fixées par différentes lois fiscales suisses (cf. MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, Archives de droit fiscal suisse 78 p. 457 ss, p. 479 ss). L'AFC avait ainsi procédé de manière correcte lors de la conversion en francs suisses (cf. ATAF 2010/40 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.2, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.3).

7.2.

7.2.1. La recourante ne met nullement en cause les considérants qui précèdent, qu'il convient au demeurant de confirmer. Elle ne semble pas contester les montants à la base des calculs, qui sont au demeurant corrects. Elle ne prétend pas non plus que les additions de l'AFC seraient fausses. Elle fournit toutefois des attestations bancaires établies par UBS SA et considère que seulement les montants qui y figurent devraient être pris en considération pour le calcul du seuil annuel moyen sur trois ans, à l'exclusion des gains en capital. Or, on vient de voir que la définition du terme « revenu » (en anglais : « revenues ») au sens de la Convention 10 est une définition précise qui s'écarte de la définition habituelle de cette notion et comprend non seulement les intérêts et dividendes bruts, mais également 50% du produit brut des ventes réalisées, c'est-à-dire du gain en capital. Les griefs de la recourante se rapportant au mode de calcul et aux chiffres retenus par l'AFC doivent par conséquent être rejetés.

7.2.2.

7.2.2.1 La recourante soutient que l'AFC n'aurait pas appliqué les cours annuels les plus bas pour convertir les gains en capital en monnaie étrangère, alors qu'elle aurait procédé de la sorte dans le dossier ayant fait l'objet de l'ATAF 2010/40. L'autorité inférieure n'aurait pas non plus indiqué la source permettant de vérifier les taux de change appliqué.

7.2.2.2 Dans sa réponse du 16 novembre 2011, l'AFC fait valoir que la recourante aurait réalisé des gains en capital dépassant CHF 8'000'000.-- en huit ans, soit une moyenne annuelle de plus de CHF 1'000'000.--. Conformément à sa pratique, elle n'aurait toutefois pris en considération

qu'une partie de gains réalisés, convertis sur la base des cours du jour. Quant aux revenus, ils seraient convertis au cours annuel moyen le plus bas, mais n'auraient en l'occurrence même pas été pris en considération, compte tenu des montants importants de gains en capital réalisés.

7.2.2.3 Il ressort effectivement tant de la décision entreprise que du dossier en mains du Tribunal de céans que seuls les gains en capital ont été pris en compte pour calculer le revenu annuel moyen sur trois ans. Le taux de change appliqué à ces gains est le cours du jour, qui ressort du tableau comportant la liste des cours figurant également au dossier officiel. Comme dans l'affaire ayant fait l'objet de l'ATAF 2010/40, les cours du jour ont été retenus pour la conversion des gains en capital. Dans ces conditions, les critiques formulées par la recourante quant au taux de conversion sont mal fondées.

7.3. En résumé, il y a lieu de constater que la façon dont l'AFC a calculé les revenus annuels moyens sur trois ans est conforme aux conditions posées dans l'annexes à la Convention 10 et, dès lors, correcte. Les griefs de la recourante quant au calcul du seuil des revenus annuels moyens sur trois ans apparaissent ainsi mal fondés.

Enfin, dès lors que les conditions pour accorder l'entraide sont en l'occurrence remplies, le Tribunal de céans n'a aucune raison d'annuler la décision entreprise pour inopportunité, comme le soutient la recourante.

7.4. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il convient d'admettre que tous les critères de la catégorie 2/B/b sont remplis, de sorte que c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

8.
La recourante demande dans ses conclusions sub-subsidiaires (cf. les faits lettre I ci-avant) que toute référence aux membres de sa famille soit caviardée dans les documents à transmettre aux autorités fiscales américaines.

8.1. Selon la jurisprudence en matière d'entraide judiciaire internationale, en vertu du principe de la proportionnalité, l'entraide ne peut être accordée que dans la mesure nécessaire à la découverte de la vérité recherchée par les autorités de l'Etat requérant. La question de savoir si les renseignements demandés sont nécessaires ou simplement utiles à la procédure instruite dans l'Etat requérant est en principe laissée à l'appréciation des autorités de cet Etat. L'Etat requis ne disposant

généralement pas des moyens lui permettant de se prononcer sur l'opportunité de l'administration de preuves déterminées au cours de l'instruction menée à l'étranger, il ne saurait sur ce point substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité chargée de l'instruction. La coopération internationale ne peut être refusée que si les actes requis sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et manifestement impropres à faire progresser l'enquête, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (cf. ATF 122 II 367 consid. 2c, 121 II 241 consid. 3a, 120 Ib 251 consid. 5c; arrêts du Tribunal fédéral 1A.150/2005 du 8 août 2005 consid. 5.1, 1A.165/2004 du 27 juillet 2004 consid. 3.1). Le principe de la proportionnalité empêche aussi l'autorité suisse d'aller au-delà des requêtes qui lui sont adressées et d'accorder à l'Etat requérant plus qu'il n'a demandé (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a, 118 Ib 111 consid. 6, 117 Ib 64 consid. 5c et les références citées). Au besoin, il appartient à l'Etat requis d'interpréter la demande selon le sens que l'on peut raisonnablement lui donner; rien ne s'oppose à une interprétation large de la requête s'il est établi que toutes les conditions à l'octroi de l'entraide sont remplies; ce mode de procéder évite aussi une éventuelle demande complémentaire (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.1, 1A.201/2005 du 1er septembre 2005 consid. 2.1 et 1A.98/2004 du 15 juin 2004 consid. 2.1). Sur cette base, peuvent aussi être transmis des renseignements et des documents qui ne sont pas expressément mentionnés dans la demande (cf. ATF 121 II 241 consid. 3b; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2010.170 du 14 septembre 2010 consid. 2.1, RR.2010.39 du 28 avril 2010 consid. 5.1, RR.2010.8 du 16 avril 2010 consid. 2.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9.1 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.1).

Selon la jurisprudence tant du Tribunal fédéral que du Tribunal administratif fédéral, les principes fondamentaux en matière d'entraide judiciaire sont également applicables à l'entraide administrative fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, ce qui correspond à la pratique constante et apparaît judicieux compte tenu des buts comparables de l'entraide judiciaire et de l'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9.1, A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.1, A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.1).

8.2. En l'espèce, dans sa demande d'entraide administrative du 31 août 2009, l'IRS a expressément requis la remise, en format papier ou

électronique, des documents suivant :

1. Informations sur le compte bancaire (y compris les indications sur l'ouverture du compte, les souscriptions enregistrées, les relevés de compte, les pièces sur l'organisation des sociétés, tels que les actes de fondation ou d'autres documents démontrant le bénéficiaire économique) des clients américains d'UBS SA et des personnes morales qui leur sont liées.

2. Les correspondances et communication officielles entre UBS SA et ses clients américains et, lorsqu'elles existent, entre ces derniers et les personnes morales qui leur sont liées.

3. Les données internes tirées du système de gestion d'informations concernant les clients américains d'UBS SA et, lorsqu'elles existent, les personnes morales qui leur sont rattachées.

4. Les circulaires internes, notices, rapports et procès-verbaux de séances d'UBS SA (incluant la « Client Advisor Workbench Information ») concernant les relations bancaires et les mouvements de papiers-valeurs de leurs clients américains et, lorsqu'elles existent, les personnes morales qui leur sont rattachées.

5. Toutes les inscriptions en rapport avec les comptes concernés et les comptes connexes dans la mesure où ces informations ne seraient pas déjà comprises dans les point 1 à 4 susmentionnés.

La demande d'entraide administrative de l'IRS tend donc à la production d'une documentation bancaire complète, relative notamment à l'établissement, la tenue et la gestion de comptes détenus auprès UBS SA par des clients américains et des personnes morales qui leur sont liées. L'autorité requérante veut pouvoir examiner l'ensemble de la documentation bancaire relative aux comptes concernés, ce qui – compte tenu de l'enquête devant être menée aux Etats-Unis – n'a en soi rien d'excessif, de sorte que l'AFC n'a pas violé le principe de la proportionnalité en donnant suite à la demande de renseignements de l'IRS (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9.2 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.3). Rappelons une nouvelle fois encore que le Juge de l'entraide ne se prononce nullement sur la culpabilité de la personne concernée et qu'il ne lui appartient pas de vérifier si un acte punissable a été commis (cf. consid. 2.4 ci-avant). Il se limite à vérifier si le seuil du soupçon initial

a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (cf. consid. 2.4 ci-avant). Il n'a dès lors pas à tenir compte dans son appréciation des éventuels risques de condamnation encourus aux Etats-Unis par les contribuables concernés (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 9.2 et A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 9.2).

Au demeurant – comme exposé ci-avant (cf. consid. 5, en particulier consid. 5.2 ci-avant) – la Convention 10 ne viole nullement le droit au respect de la sphère privée, de sorte qu'on ne saurait admettre que les décisions d'octroi de l'entraide administrative rendues conformément audit traité – dont fait en particulier partie la décision entreprise – violeraient le droit au respect de la sphère privée.

8.3. Cela étant précisé, il convient tout d'abord de relever qu'il appartient à la recourante de démontrer, outre l'absence de lien vraisemblable avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis, l'existence d'un intérêt spécifique à éviter une divulgation, qui l'emporterait sur l'intérêt de l'autorité requérante à pouvoir se livrer à un examen de l'ensemble des documents relatifs au compte ***. Sans qu'une remise en vrac de la documentation ne soit pour autant admise, il incombe en effet à la recourante de coopérer avec l'autorité d'exécution, respectivement avec le Tribunal de céans, en indiquant les informations qu'il n'y aurait pas lieu de transmettre, ainsi que les motifs précis qui commanderaient d'agir de la sorte (cf. ATF 130 II 14 consid. 4.3 s., 128 II 407 consid. 6.3.1, 127 II 151 consid. 4c/aa, 126 II 258 consid. 9b/aa, 126 II 258 consid. 9c; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.2, 1A.198/2003 du 8 janvier 2004 consid. 4.3, 1A.199/2003 du 17 décembre 2003 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.5). Or, hormis sa conclusion tendant au caviardage des références aux membres de sa famille, la recourante ne fournit pas une telle argumentation de détail, de sorte que pour ce motif déjà son grief est infondé.

De plus, au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que les données bancaires transmises par UBS SA à l'AFC sont nécessaires à la découverte de la vérité recherchée par les autorités fiscales américaines. Les renseignements ressortant du dossier ***, édité par UBS SA, sont manifestement en rapport avec le but poursuivi par l'enquête devant être menée aux Etats-Unis et propres à la faire progresser. Dans ces circonstances – compte tenu de la mise en balance de la protection du domaine privé avec l'intérêt de l'enquête susdite – le grief de la recourante est, pour ce motif également, mal fondé et sa conclusion

tendant au caviardage des références aux membres de sa famille doit être rejetée.

9.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.2 et 5.4 ci-avant). Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 15'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 20'000.--, le solde étant restitué à la recourante. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

10.
Conformément à l'art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut pas être contesté par-devant le Tribunal fédéral.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

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

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 15'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais totale de CHF 20'000.--, le surplus de CHF 5'000.--, lui étant remboursé. La recourante est invitée à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Recommandé)

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :