Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7027/2010

Arrêt du 28 avril 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
recourante 1,

Y._____, ***,
recourant 2,

tous les deux représentés par A._____, ***,
recourants,
contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

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

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

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

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

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

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

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

référendum facultatif en matière de traités internationaux selon l'art. 141 al. 1 let. d ch. 3 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

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

G.
Le dossier de Y._____ en tant que bénéficiaire économique présumé de X._____, ***, concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 11 février 2010. 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._____ tant en ce qui concerne Y._____ que X._____.

H.
Représentés par le mandataire précité, X._____ (ci-après : recourante 1) et Y._____ (ci-après: recourant 2; la recourante 1 et le recourant 2 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté – par mémoire du 24 septembre 2010 – recours contre la décision finale du 23 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, ils ont sollicité l'audition de quatre personnes, soit de B._____, C._____, D._____ et E._____. Principalement, ils ont requis – sous suite de frais et dépens – que la décision prise le 23 août 2010 par l'AFC soit annulée, qu'il soit constaté que les conditions de l'octroi de l'entraide administrative ne sont pas remplies et que la demande de renseignements de l'IRS du 31 août 2009 soit refusée. Subsidiairement, ils ont conclu à l'admission du recours et au renvoi de la cause à l'AFC pour complément d'instruction et nouvelle décision. En substance, les recourants ont invoqué une violation du droit d'être entendu, ainsi que la constatation inexacte et lacunaire des faits pertinents. Ils ont également fait valoir que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

I.
Par mémoire du 21 octobre 2010 adressé à l'AFC, les recourants ont requis la reconsidération de la décision finale du 23 août 2010. En date du 29 octobre 2010, ladite autorité fiscale a refusé d'entrer en matière sur cette demande.

J.
Dans sa réponse du 10 décembre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

K.
Dans sa réplique du 21 décembre 2010, les recourants ont persisté dans leurs conclusions et arguments.

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

Droit :

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

1.2.
1.2.1. D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les

lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.3.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).

Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué – qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé mais qui peut être un intérêt de fait – doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en revanche irrecevable (cf. ATF 133 II 468 consid. 1, 121 II 39 consid. 2c/aa et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.3.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).

1.2.2. En l'occurrence, la recourante 1 et le recourant 2 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, la première en tant que détentrice du compte *** ainsi que cocontractante d'UBS SA pour celui-ci et le second en tant que bénéficiaire économique présumé de la relation bancaire ***. Les recourants se trouvent ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Ils ont au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

1.3. Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est recevable.

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables (« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.1, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. 1], ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 cons. 3a s., 120 Ia 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de

décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.1, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées).

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

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, A- 4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.1 et les références citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

2.4. Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que – à ce stade de la procédure – l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.4, A- 6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées). A cette fin, la personne concernée

par l'entraide administrative doit, immédiatement et sans réserve, apporter la preuve par titre que c'est à tort qu'elle a été incluse dans la procédure. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucune mesure d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6676/2010 du 8 avril 2011 consid. 3.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2).

3.

3.1. Les recourants requièrent, à titre de mesures d'instruction, l'audition de quatre personnes, soit de B._____, C._____, D._____ et E._____. La première personne devrait fournir des explications utiles sur le fonctionnement du compte ***, le détail des transactions répertoriées durant la période concernée et attester du montant total des avoirs confiés à UBS SA appartenant au recourant 2. Autrement dit, elle devrait démontrer que le recourant 2 ne serait pas le bénéficiaire économique de la relation bancaire litigieuse et que le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans ne serait pas atteint. Les recourants n'ont pas précisé pourquoi ils demandent l'audition de C._____, D._____ et E._____, dont ils ont simplement indiqué qu'ils auraient été en charge du suivi du compte de la recourante 1, respectivement auteur des rapports de révision LBA.

3.2. Le droit d'administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 3.2). Or, le nombre de personnes ayant été bénéficiaires économiques d'un compte n'est pas déterminant, si bien que l'audition d'un témoin – visant à démontrer que les avoirs figurant sur la relation bancaire litigieuse bénéficieraient également et essentiellement à d'autre personnes qu'au recourant 2 – s'avère inutile. Le Tribunal de céans s'est déjà prononcé sur la problématique de la personne concernée par la demande de renseignements de l'IRS lorsque plusieurs personnes sont les bénéficiaires économiques du compte en question (cf. consid. 5.4.2.2 ci-après). Par ailleurs, comme indiqué ci-avant (cf. consid. 2.4), lorsque le soupçon initial paraît fondé, il appartient à la personne concernée par l'entraide administrative de le réfuter de manière claire et décisive, en apportant la preuve par titre que c'est à tort qu'elle a été incluse dans la procédure; le Tribunal de céans n'ordonne aucune mesure d'instruction à cet égard. L'audition de différents témoins est ainsi une mesure d'instruction inapte à prouver les faits allégués et il n'appartient de toute manière pas au Tribunal administratif fédéral d'ordonner une quelconque mesure d'instruction libératoire. En outre, les

chiffres figurant dans la décision entreprise ne sont en soi pas contestés par les recourants, ceux-ci alléguant simplement que seuls CHF 51'500.-- du montant total des avoirs confiés à UBS SA appartiendraient au recourant 2. Or, le Tribunal administratif fédéral s'est déjà déterminé sur la question de savoir si le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans était lié ou non à la personne du bénéficiaire économique du compte concerné (cf. consid. 5.4.2.2 ci-après), de sorte que l'audition d'un témoin serait de toute manière inutile. La demande des recourants, tendant à l'audition de B._____, est dès lors rejetée. Notons encore que les intéressés n'indiquent pas dans quel but précis l'audition de C._____, D._____ et E._____ est requise, si bien que le Tribunal de céans ignore quelle serait l'utilité de ces témoignages. Dans la mesure où cette demande est recevable, elle est également rejetée.

3.3. Pour le surplus, le Tribunal administratif fédéral relève qu'au vu du dossier, l'état de fait est suffisamment complet pour qu'il puisse statuer en toute connaissance de cause.

4.
Les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendus, motifs pris que l'autorité inférieure n'aurait pas examiné les arguments soulevés dans leurs observations du 19 juillet 2010 et qu'elle n'aurait pas donné suite à leur offre de preuve.

4.1.
4.1.1. 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 [ci-après : vol. II], 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, 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, 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 et A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 4.1.1).

4.1.2. 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 LE RECOURANT 2 ÉTAIT LE BÉNÉFICIAIRE ÉCONOMIQUE DE LA RELATION BANCAIRE DONT la recourante 1 ÉTAIT LA TITULAIRE. ELLE A ÉGALEMENT RÉSUMÉ LES ARGUMENTS INVOQUÉS PAR LES RECOURANTS ET, POUR LES RÉFUTER, A NOTAMMENT RENVOYÉ AUX CONSIDÉRANTS PRÉCÉDENTS. BIEN QUE CETTE MOTIVATION PUISSE PARAÎTRE SUCCINCTE À CERTAINS ÉGARDS, ELLE PERMETTAIT AUX RECOURANTS DE COMPRENDRE QUE leurs 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 LES RECOURANTS ONT ÉTÉ EN MESURE DE CONTESTER UTILEMENT LA DÉCISION PRISE LE 23 août 2010 PAR L'AUTORITÉ INFÉRIEURE.

Dans ces conditions, il y lieu d'admettre, d'une part, que la décision attaquée satisfait aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu et, d'autre part, que l'autorité inférieure n'a commis aucun déni de justice formel au sens de l'art. 29 al. 1 Cst., en statuant sur certaines des objections du recourant par renvoi à ses considérants précédents. Par ailleurs, l'art. 6 al. 1 la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) invoqué par les recourants dans leur réplique, garantissant notamment le droit à un procès équitable, n'est pas applicable dans le cadre de la procédure d'entraide administrative fondée sur la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 4.2 et les références citées et A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.3.1). Les griefs des recourants doivent par conséquent être écartés.

4.2.

4.2.1. LE DROIT D'ÊTRE ENTENDU, TEL QU'IL EST GARANTI PAR L'ART. 29 AL. 2 CST., COMPREND ENTRE AUTRES LE DROIT POUR L'INTÉRESSÉ DE PRODUIRE DES PREUVES PERTINENTES, D'OBTENIR QU'IL SOIT DONNÉ SUITE À CELLES-CI, DE PARTICIPER À L'ADMINISTRATION DES PREUVES ESSENTIELLES OU À TOUT LE MOINS DE S'EXPRIMER SUR SON RÉSULTAT, LORSQUE CELA EST DE NATURE À INFLUER SUR LA DÉCISION À RENDRE (CF. ATF 129 II 497 CONSID. 2.2). EN CE QUI CONCERNE LA PARTIE ELLE-MÊME, IL Y A LIEU DE PRÉCISER QU'EN MATIÈRE FISCALE, SON DROIT D'ÊTRE ENTENDU EST RESPECTÉ SI ELLE A PU S'EXPRIMER PAR ÉCRIT SUR LES QUESTIONS DE FAIT ET DE DROIT QUI LA CONCERNENT (CF. ARRÊT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF FÉDÉRAL A-1360/2006 DU 1ER MARS 2007 CONSID. 3.2.2 ET LES RÉFÉRENCES CITÉES). QUOI QU'IL EN SOIT, LE DROIT D'ÊTRE ENTENDU N'EMPÊCHE PAS L'AUTORITÉ DE METTRE UN TERME À L'INSTRUCTION LORSQUE LES PREUVES ADMINISTRÉES LUI ONT PERMIS DE FORMER SA CONVICTION ET QUE, PROCÉDANT D'UNE MANIÈRE NON ARBITRAIRE À UNE APPRÉCIATION ANTICIPÉE DES PREUVES PROPOSÉES, ELLE A LA CERTITUDE QU'ELLES NE POURRAIENT L'AMENER À MODIFIER SON OPINION (CF. ATF 133 II 391 CONSID. 4.2.3 ET LES RÉFÉRENCES CITÉES; ARRÊTS DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF FÉDÉRAL A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.2.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011

consid. 4.2.1, A-1604/2006 DU 4 MARS 2010 CONSID. 2.4 ET LES RÉFÉRENCES CITÉES; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, OP. CIT., CH. 3.144).

4.2.2. DANS LE CAS PRÉCIS, IL CONVIENT DE CONSTATER QUE, DANS leurS OBSERVATIONS DU 19 JUILLET 2010, LES RECOURANTS N'ont PAS expressément REQUIS DE MESURES D'INSTRUCTION, NI FAIT D'OFFRES DE PREUVE. Ils ont simplement indiqué que B._____ était disposé à se déplacer dans les locaux de l'AFC pour y être entendu au sujet du compte litigieux, sans préciser en quoi cette audition pourrait s'avérer utile à la résolution de la contestation. Dans ces conditions, l'AUTORITÉ INFÉRIEURE POUVAIT METTRE UN TERME À L'INSTRUCTION, CE D'AUTANT PLUS QUE L'ADMINISTRATION DES PREUVES À SA DISPOSITION LUI AVAIT PERMIS DE FORMER SA CONVICTION, EN PARTICULIER, QUANT À L'OCTROI DE L'ENTRAIDE ADMINISTRATIVE. LE GRIEF DES RECOURANTS est AINSI INFONDÉ.

5.

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

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

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

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

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

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

demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1), reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned "offshore company accounts" that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ».

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

5.2. Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant également concerné la catégorie 2/B/b – notamment sur les critères « offshore company accounts » et « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ces critères devaient être interprétés de manière autonome, en fonction des règles générales contenues à l'art. 31 ss de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2010 consid. 6.2). Il en avait déjà jugé ainsi s'agissant du terme « US domiciled » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 4.3).

5.2.1. Dans son arrêt du 10 janvier 2011 précité, le Tribunal administratif fédéral a également considéré que la Convention 10 ne visait pas – contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) – à éviter les

doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned » contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 6.2.2).

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 arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 6.2.2).

5.2.2. Le Tribunal de céans a encore considéré que lorsque la « US person » concernée était investie du pouvoir de disposer des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS, respectivement des revenus en provenant, elle ne s'était pas séparée, d'un point de vue économique, de cette fortune et des revenus en provenant. En application du principe « substance over form », la société offshore (« offshore company ») devait dans ce cas être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 et le bénéficiaire économique devait être considéré comme pouvant disposer des avoirs bancaires concernés. Il convenait de tenir compte des éléments du cas particulier pour juger si et dans quelle mesure le pouvoir de disposer économiquement et le contrôle des avoirs déposés sur le compte UBS ainsi que des revenus en provenant étaient effectivement donnés durant la période de 2001 à 2008 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.3 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 6.2.3).

5.3. En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que la recourante 1 était la titulaire du compte *** et que le recourant 2 en était l'ayant droit économique.

5.3.1. Au regard des différents formulaires A ainsi que d'un courrier du 10 mars 2006, il apparaît que le compte UBS incriminé a été ouvert au nom de la recourante 1, laquelle est indiquée comme titulaire du compte, et qu'il a existé durant une période d'au moins 3 ans entre 1999 et 2008 (cf. pièces no ***_4_00078 ss du dossier de l'AFC). Le formulaire A « Identification de l'ayant droit économique », établi le 8 décembre 2000, indique que le recourant 2 était l'ayant droit économique auquel appartenaient les valeurs confiées à UBS SA. Plus précisément, en réponse à la phrase « Le/La soussigné(e) déclare : », c'est la rubrique « que l'ayant droit économique des valeurs patrimoniales est : Nom/Prénom (ou raison sociale) ; Adresse/Siège, Etat » qui a été cochée et les données du recourant qui ont été indiquées (cf. pièces no ***_4_00079 du dossier de l'AFC).

5.3.2. PAR CONSÉQUENT ET AU VU DE CE QUI PRÉCÈDE, IL Y A LIEU DE CONSTATER QUE SUR LA BASE DES DOCUMENTS TRANSMIS PAR UBS SA, L'AFC DISPOSAIT DE SUFFISAMMENT D'ÉLÉMENTS POUR CONCLURE QUE la recourante 1 ÉTAIT LA TITULAIRE DU COMPTE *** ET QUE LE RECOURANT 2 EN ÉTAIT L'AYANT DROIT ÉCONOMIQUE (CF. CONSID. 2.4 CI-AVANT). L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale du 23 août 2010, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire.

5.4. DANS CES CONDITIONS, IL RESTE À EXAMINER SI LES RECOURANTS RÉUSSISSENT À RÉFUTER DE MANIÈRE CLAIRE ET DÉCISIVE LES SOUPÇONS FONDÉS QUANT À LA PERSONNE DE L'AYANT DROIT ÉCONOMIQUE. AUTREMENT DIT, IL APPARTIENT AUX RECOURANTS d'apporter la preuve que le recourant 2 N'ÉTAIT PAS LE BÉNÉFICIAIRE ÉCONOMIQUE DU COMPTE CONCERNÉ (CF. CONSID. 2.4 CI-AVANT).

5.4.1. Se fondant pour l'essentiel sur les mêmes documents que ceux produits devant l'AFC, les recourants expliquent que V._____ – société sise à *** ayant pour but l'assistance juridique, commerciale et technique à d'autres entreprises, ainsi que les opérations commerciales et financières (cf. pièce no 1 du dossier des recourant) – aurait constitué X._____ en 1982 à *** (cf. pièce no 2 dossier des recourants), puis la recourante 1 en 1988 à *** (cf. pièces no 8 et 9 du dossier des recourants). En 1993, B._____, ancien membre du Conseil d'Administration de V._____ aurait fondé W._____, entreprise ayant pour siège *** et pour but le conseil en matière commerciale, fiscale et immobilière, ainsi que la gestion de sociétés (cf. pièce no 10 du dossier des recourants). Des actionnaires et organes de W._____ auraient été nommés en 1993 aux fonctions d'administrateur de la recourante 1 (cf. pièce no 11 du dossier des recourants). Les organes de V._____, puis le Conseil d'Administration et certains employés de W._____ auraient disposé d'un pouvoir de signature sur la relation bancaire *** (cf. pièces no 3 à 6 et 12 à 14 du dossier des recourants).

Les recourants soutiennent également que le compte UBS incriminé aurait été exploité dans le cadre des opérations hors-bilan conduites par W._____ sur mandat de sa clientèle, à savoir O._____, P._____, Q._____ et le recourant 2 (cf. pièces no 15 à 18 du dossier des recourants). Ils prétendent que l'épargne du recourant 2 aurait été placée auprès de la Banque Z._____, à ***, et que les avoirs crédités par le recourant 2 entre le 1er janvier 2001 et le 31 août 2008 sur le compte UBS litigieux, détenu par la recourante 1, se serait limités à trois opérations de passage pour un total de € 51'500.-- (cf. pièces no 21, 22,

27, 35 et 36 du dossier des recourants). La relation bancaire *** aurait servi pour l'essentiel à des opérations commerciales dans le secteur des outils diamantés réalisées au profit de O._____, qui était indiquée comme bénéficiaire économique dans le formulaire A établi le 18 novembre 1992 (cf. pièces no 15 et 32, ainsi que 37 à 39 du dossier des recourants). Aux dires des recourants, le compte aurait ainsi été presque exclusivement alimenté par des virements de U._____, sise au *** (cf. pièces no 30 et 34 du dossier des recourants). Ils prétendent en outre que les notes internes d'UBS SA désignerait O._____ comme bénéficiaire économique de la relation bancaire litigieuse (cf. pièces no 28 et 29 du dossier des recourants; cf. également pièces no ***_3_00001 ss).

5.4.2. L'ensemble de ces éléments tendent à démontrer, d'une part, que les fonds détenus sur le compte *** provenaient dans une importante mesure de virements effectués par U._____ et, d'autre part, que hormis le recourant 2 d'autres personnes, dont O._____, semblent avoir bénéficié des fonds déposés sur la relation bancaire incriminée. Cela étant, les arguments et documents précités ne permettent pas de prouver de manière claire et décisive que le recourant 2 n'était pas le bénéficiaire économique du compte UBS concerné.

5.4.2.1 En effet, conformément aux critères définis dans l'annexe à la Convention 10, la provenance des valeurs confiées à UBS SA est sans pertinence, l'AFC devant en particulier calculer les revenus réalisés sur les comptes UBS concernés par la procédure d'entraide administrative indépendant de l'origine des avoirs en cause. A ce propos, le Tribunal de céans souligne que l'adéquation des conditions de l'entraide administrative définies par la Convention 10 ne saurait être vérifiée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.2.2 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 9.2.2). Il s'ensuit qu'il importe peu de savoir qui de U._____ ou du recourant 2 a pour l'essentiel alimenté la relation bancaire ***.

5.4.2.2 En outre, le fait que les différents formulaires A, établis les 8 décembre 2000, 22 mars 1994 et 18 novembre 1992, indiquent QUE les AYANTS DROIT ÉCONOMIQUES AUXQUELS APPARTENAIENT LES VALEURS CONFIÉES À UBS SA étaient – outre le recourant 2 – respectivement, Q._____, P._____ et O._____ n'est pas suffisamment probant pour réfuter le soupçon initial, fondé sur les documents transmis par UBS SA à l'AFC, selon lequel le recourant 2 était bénéficiaire économique du compte *** (cf. consid. 5.3 ci-avant). Cette situation tend

tout au plus à démontrer qu'il semblerait que, en plus du recourant 2, d'autres personnes auraient bénéficié des avoirs déposés sur la relation bancaire susdite. Cela étant, même si on admettait que Q._____, P._____ et O._____ devaient eux aussi être considérés comme des bénéficiaires économiques (« beneficially owned »; cf. consid. 5.2 ci-avant), cet élément n'est en soit pas suffisant à prouver de manière claire et décisive que le recourant 2 n'était, quant à lui, pas un ayant droit économique du compte ***. Or, il appartient aux recourants d'apporter la preuve que le recourant 2 n'était pas l'ayant droit économique de la relation bancaire précitée et non pas de démontrer que d'autres personnes pouvaient également en être les bénéficiaires économiques (cf. consid. 2.4 ci-avant).

A cet égard, on relèvera que le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans n'est pas lié à la personne du titulaire et/ou du bénéficiaire économique du compte concerné, mais au compte lui-même. Dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 – plus spécifiquement le ch. 2 let. A/b ch. ii – indiquait clairement que c'était le compte détenu auprès d'UBS SA qui générait des revenus annuels moyens de plus de CHF 100'000.-- sur trois ans (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 *in fine*; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 7.3 et A-3545/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1, 5.2 et 5.4). S'agissant de la catégorie 2/B/b ici en cause, il n'y a pas de raison d'interpréter différemment la notion de revenus annuels moyens générés sur trois en ans consécutifs. En effet, le ch. 2 let. B/b ch. i et ii stipule que « (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 ans pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative ». La version anglaise de l'annexe à la Convention 10 – comme déjà dit seule déterminante (cf. consid. 5.1 ci-avant) – indique expressément, s'agissant de la catégorie 2/B/b, « (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 ». Il s'ensuit que pour la catégorie 2/B/b le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans est lié au compte de la société offshore lui-même et non à la personne de l'ayant droit économique. Il est dès lors

sans importance que plusieurs personnes aient été bénéficiaires économiques du compte, puisque la personne concernée par la demande de renseignements de l'IRS peut être l'une des personnes qui étaient ayants droit économiques du compte en question.

Dans ces conditions, il importe peu de savoir si – en plus du recourant 2 – d'autres personnes bénéficiaient du compte UBS incriminé. De même, le montant total des avoirs confiés à UBS SA appartenant directement au recourant 2 n'est pas déterminant, tout comme le fait de savoir si cette somme n'a fait que transité sur la relation bancaire *** – ce qui n'est en soi pas tranché – n'est pas pertinent. Les arguments des recourants sont, pour l'ensemble de ces motifs, mal fondés. En outre, au vu des pièces au dossier, le recourant 2 reste considéré comme bénéficiaire économique du compte UBS susdit.

5.4.2.3 Le courrier du 5 juillet 2010 de W._____ signé par B._____ (cf. pièce no 27 du dossier des recourants) ne permet pas de modifier cette appréciation, mais semble bien plus la confirmer. En effet, cette pièce – qui indique que W._____ a établi le 8 décembre 2000 un formulaire A désignant le recourant 2 comme l'un des ayants droit économique des valeurs patrimoniales transférées sur la relation bancaire litigieuse et qui mentionne les montants des avoirs appartenant au recourant 2 qui auraient transité sur le compte UBS concerné, tout en précisant que le recourant 2 n'était pas l'actionnaire ou le bénéficiaire économique de la recourante 1 – ne permet pas de prouver de manière claire et décisive que le recourant 2 n'était pas l'ayant droit économique de la relation bancaire ***. Au contraire, il y est expressément indiqué que le recourant 2 était l'un des bénéficiaires économiques de la relation bancaire litigieuse. Compte tenu des critères définis dans l'annexe à la Convention 10, il importe peu de savoir si le recourant 2 était actionnaire ou ayant droit économique de la recourante 1, ce qui est déterminant c'est qu'il ait été bénéficiaire économique du compte UBS litigieux détenu par la recourante 1. Au demeurant, dans la mesure où les recourants souhaiteraient tirer avantage du document précité, il conviendrait de préciser que celui-ci a été établi postérieurement à la période ici considérée, soit à la suite de l'ouverture de la procédure d'entraide administrative concernant les recourants. Or, les pièces établies après coup, pour le besoin de la cause, ont, sur le plan fiscal, une valeur probante limitée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral du A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 7.3.2 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 7.3.2, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 8.2.2 et 9.1.2.2 et les références citées).

5.4.3. En conclusion, vu ce qui précède, l'ensemble des documents auxquels se réfère les recourants ne remplit pas les conditions de preuve exigées par la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral précitée (cf. A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2, 1.4.3 et 6.4.2 et les références citées). En effet, les pièces en question ne sont pas de nature à réfuter de manière claire et décisive les soupçons quant au fait que le critère « beneficially owned » (dans la traduction en français « ayants droit économiques ») est rempli dans le cas du recourant 2.

6.

Durant la période en cause, le recourant 2, qui est de nationalité américaine, était l'ayant droit économique du compte bancaire UBS ***. Ce compte était détenu par la recourante 1 pendant une PÉRIODE D'AU MOINS 3 ANS ENTRE 1999 ET 2008. Le recourant 2 remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne.

Le recourant 2 n'a pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période concernée. De plus, la relation bancaire incriminée a existé pendant plus de trois ans, dont un an au moins durant la période 2001 à 2008.

D'après la décision entreprise, des revenus d'au moins CHF 357'691.-- ont été réalisés entre 2001 et 2003. Le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a ainsi été dépassé durant les années 2001 à 2003. Les chiffres fournis par l'autorité inférieure ne sont en soi pas contestés par les recourants, ceux-ci alléguant simplement que seuls € 51'500.-- du montant total des avoirs confiés à UBS SA appartiendraient au recourant 2. Or, comme on vient de le voir (cf. consid. 5.4.2.2 ci-avant), le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans est lié au compte de la société offshore lui-même et non à la personne de l'ayant droit économique, de sorte qu'il est calculé en tenant compte de l'ensemble des revenus générés par le compte de la société offshore indépendamment de l'appartenance des valeurs à l'origine de ces revenus. Les recourants ne font pas valoir que l'autorité inférieure aurait fait des erreurs de calculs ou d'addition. Tous les critères de la catégorie 2/B/b sont ainsi remplis et c'est dès lors à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

7.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. 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 17'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourants, qui succombent. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 25'000.--, le

solde étant restitué aux recourants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée aux recourants (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 17'500.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais totale de CHF 25'000.--, le surplus de CHF 7'500.--, leur étant remboursé. Les recourants sont invités 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 :

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

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

Expédition :