Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7663/2010, A-7699/2010

Arrêt du 28 avril 2011

Composition

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

Parties

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

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

A.
La Confédération suisse (ci-après : la Suisse) et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après : Etats-Unis) ont conclu, en date du 19 août 2009, un accord concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA (Accord 09, RO 2009 5669). En vertu de cet accord, la Suisse s'est engagée à traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe à l'Accord 09, ainsi que conformément à la convention du 2 octobre 1996 entre la Suisse et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US 96, RS 0.672.933.61). 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.
UBS SA a transmis à l'AFC le dossier *1* de X._____, en tant que bénéficiaire économique de Y._____, ainsi que le dossier *2* de X._____, en tant que bénéficiaire économique de Z._____, respectivement, les 9 mars et 12 mai 2010. Par deux décisions finales datées du 27 septembre 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.

H.
Par actes séparés du 29 octobre 2010, X._____ (ci-après : recourant) a interjeté un recours contre les deux décisions finales du 27 septembre 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. Principalement, il a demandé – sous suite de frais et dépens – que les deux décisions prises le 27 septembre 2010 par l'AFC soient annulées et que les informations concernant les relations bancaires 1 et 2 ne soient pas transmises à l'IRS. Subsidiairement, il a requis l'annulation des deux décisions finales précitées et le renvoi des causes à l'AFC, afin que cette dernière procède à un tri des pièces devant être transmises à l'IRS. Il a invoqué en substance une violation de l'art. 8 de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), plus spécifiquement une violation du droit au respect de la vie privée, ainsi qu'une violation de l'interdiction de la rétroactivité des lois et une violation de l'anonymat des tiers. Le recourant a également fait valoir que les deux décisions du 27 septembre 2010 seraient illégales car ne reposant sur aucune base légale.

I.
Dans ses deux réponses datées du 6 janvier 2011, l'AFC a proposé le rejet des deux recours, dans la mesure où ceux-ci seraient recevables, sous suite de frais.

J.
Dans ses deux répliques du 9 février 2011, le recourant a persisté dans ses conclusions et arguments.

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

Droit :

1.
1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative, fondées sur l'art. 26 CDI-US 96, peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF en relation avec l'art. 20k al. 1 OCDI-US 96. La procédure devant le Tribunal administratif est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

Déposés par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), les deux recours sont recevables.

1.2. D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 3.17), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (cf. ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1 et les références citées, 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il

convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.3, A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 1.3, A-1857/2007, A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 1.3 et les références citées).

En l'occurrence, le recourant a déposé deux recours à l'encontre des deux décisions finales rendues le 27 septembre 2010 par l'AFC le concernant. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes deux la question de l'octroi de l'entraide administrative aux Etats-Unis, plus précisément deux contestations relevant de la catégorie mentionnée au ch. 2 let. B/a de l'annexe à la Convention 10 (ci-après : catégorie 2/B/a). Le fait que les titulaires des relations bancaires concernées sont deux sociétés offshore distinctes – qui n'ont elles-mêmes pas interjeté recours – ne modifie en rien ce qui précède. Le recourant reconnaît en effet dans chacune de ses écritures être le bénéficiaire économique tant de la relation bancaire 1 détenue par Y._____ que du compte UBS 2 dont Z._____ est la titulaire. Il convient donc de procéder à une jonction de causes, sans qu'il se justifie de rendre une décision incidente de jonction, ainsi que de réunir les causes A-7663/2010 et A-7699/2010 et de rendre un seul arrêt en la matière.

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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 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).

Le Tribunal administratif fédéral peut en outre admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat, avec une autre motivation que celle

adoptée par l'instance inférieure (substitution de motifs; cf. ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011, A-6854/2008 du 25 novembre 2010 consid. 2, A-2967/2008 du 11 août 2010 consid. 1.3 et A-1603/2006 du 4 mars 2010 consid. 4.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.54 s.).

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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, 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 A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, 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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, 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-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, 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).

3.

Le recourant conteste la validité et l'applicabilité de la Convention 10, motifs pris que celle-ci ne constituerait pas un base légale suffisante pour accorder l'entraide, qu'elle violerait le droit au respect de la vie privée (art. 8 CEDH), ainsi que le principe de la non-rétroactivité des lois.

3.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010, 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.1 et les références citées, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.1, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.1 et les références citées).

3.2. 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 international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.2).

3.3. Le Tribunal de céans a aussi jugé que les parties à un accord international étaient libres de prévoir expressément ou de manière implicite son application rétroactive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.4 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1). Des règles de procédure pouvaient par ailleurs être appliquées de manière rétroactive à des faits antérieurs, car l'interdiction de la non-rétroactivité ne valait que pour le droit pénal matériel et non pas pour le droit de procédure, dont les dispositions en matière d'entraide administrative faisaient partie (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du

28 mars 2011 consid. 6.2.3, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 3.2, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.5 et les références citées).

Par ailleurs, les parties à la Convention 10 avaient voulu qualifier différemment des faits qui s'étaient déroulés antérieurement à la signature de l'Accord 09, ce qui était communément appelé « effet rétroactif ». Cette volonté d'appliquer avec effet rétroactif l'Accord 09 – devenu la Convention 10 – ressortait clairement des critères pour accorder l'entraide fixés dans l'annexe à la Convention 10. Bien que les parties eussent précisé, à l'art. 8 de la Convention 10, que cette dernière entrerait en vigueur au moment de sa signature, elles avaient voulu cet effet rétroactif (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.3, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 3.2 et les références citées, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.5, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5).

3.4. 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 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, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 3.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.6 et les références citées).

3.5. En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : violation du droit au respect de la sphère privée, ainsi que violation du principe de l'interdiction

de la rétroactivité des lois. De plus, la Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide et ce nonobstant la non-soumission au référendum (facultatif). Toutes les dispositions de droit interne citées par le recourant doivent ainsi céder le pas à la Convention 10.

4.
Le recourant soutient en outre que dans la mesure où les deux décisions entreprises n'auraient pas été rendues dans le délai de 360 jours prescrit par l'art. 1 al. 2 de la Convention 10, celles-ci seraient illégales, car ne reposant sur aucune base légale. Il prétend que le délai de 360 jours serait impératif et que des décisions d'entraide administrative ne pourraient être rendues ultérieurement à ce délai que dans l'hypothèse où le nombre de 4'450 comptes ouverts ou clos – prévu par l'art. 1 al. 1 de la Convention 10 – n'aurait pas été atteint en date du 26 août 2010. Le recourant estime également que, dans la mesure où le chiffre de 4'450 comptes ouverts ou clos est précis, l'AFC n'aurait pas à traiter l'intégralité des cas que UBS SA aurait décidé de lui transmettre.

4.1. Comme exposé ci-avant (les faits let. 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 OCDI-US 96. Elle a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09 – qui est devenu la Convention 10 – de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09. Contrairement à ce que prétend indirectement le recourant, UBS SA n'avait en particulier pas la possibilité de choisir le nombre de comptes à transmettre à l'AFC. Elle devait au contraire transmettre à l'autorité inférieure tous les dossiers des clients qui remplissaient les critères figurant dans l'annexe à la Convention 10, anciennement l'Accord 09. Notons à cet égard qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier si UBS SA a correctement exécuté la décision prise à son encontre par l'AFC (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 4 et les références citées, A-6678/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.4.2 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 4).

4.2.
4.2.1. Dans son arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral a relevé que – conformément à l'art. 1 al. 1 de la Convention 10 – la Suisse devait traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe audit traité et que, se fondant sur

ces critères, les parties avaient estimé que la demande d'entraide administrative portait sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. Il a jugé que le chiffre de 4'450 comptes ouverts ou clos ne représentait qu'une estimation faite par les parties à la Convention 10, ce qui ressortait des termes de la version anglaise de l'art. 1 al. 1 de la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1) : « […] the Contracting Parties estimate and expect […] » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.1; cf. également arrêt A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.3.1). A cet égard, le Tribunal de céans a précisé, dans son arrêt A-6678/2010 du 23 mars 2011, que – dans la mesure où l'AFC avait par décision du 1er septembre 2009 exigé d'UBS SA la transmission des dossiers complets de tous les clients qui tombaient sous l'une des catégories décrites dans l'annexe à l'Accord 09, devenu la Convention 10 – le nombre des personnes concernées par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis n'était limité, ni par la Convention 10 elle-même, ni par les mesures d'exécution de l'AFC. Toutes les personnes qui remplissaient les critères figurant dans l'annexe à la Convention 10, étaient concernées par la procédure d'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6678/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.3). Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que le chiffre de 4'450 comptes ouverts ou clos n'avait aucune signification pour déterminer si la Convention 10 avait été exécutée au non. En effet, ce n'était pas parce que la Suisse avait transmis aux Etats-Unis les données bancaires relatives à 4'450 comptes, que ledit traité était complètement exécuté (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.1; cf. également arrêt A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.3.1).

Dans son arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal de céans a encore rappelé que l'art. 10 de la Convention 10 stipulait que ledit traité restait en vigueur jusqu'à ce que les parties eussent confirmé par écrit qu'elles s'étaient acquittées des obligations qui en découlaient. Or, les parties n'avaient pas encore confirmé par écrit que la Convention 10 aurait été complètement exécutée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.1). Dans ces conditions, le Tribunal de céans a admis que ledit accord était toujours en vigueur et, partant, applicable. Le fait que l'IRS avait retiré complètement et définitivement le John Doe Summons contre UBS SA ne modifiait en rien cette appréciation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.2; cf. également arrêts du Tribunal

administratif fédéral A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4.2 et A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.3).

4.2.2. L'argumentation du recourant ne mettant nullement en cause la jurisprudence établie dans les arrêts A-6258/2010 et A-6678/2010 précités, il convient de la confirmer. A la lumière de ces jugements, il y a lieu d'admettre que – contrairement à l'opinion du recourant – l'AFC était tenue de traiter l'intégralité des dossiers édités par UBS SA et ne pouvait se limiter au traitement de 4'450 comptes ouverts ou clos, ce chiffre n'étant comme déjà dit qu'une estimation. Notons encore que, comme cela ressort du communiqué de presse du 16 novembre 2010 du Département fédéral des finances (ci-après : DFF) auquel se réfère le recourant, les Etats-Unis n'ont pour l'instant reçu qu'environ 4'000 dossiers.

4.3. Demeure encore à se déterminer sur le grief du recourant tiré de l'illégalité des deux décisions attaquées, motifs pris que celles-ci auraient été rendues après le 360ème jour suivant la réception de la demande d'entraide administrative de l'IRS.

4.3.1. L'art. 31 al. 1 CV prescrit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. (cf. ATF 135 V 339 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et les références citées). Cette disposition pose quatre principes de droit international coutumier de même rang (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5 et les références citées) :

- c'est au texte, qui est censé contenir l'intention commune des parties, qu'il faut tout d'abord recourir pour interpréter un traité;
- celui-ci doit être interprété à la lumière de son objet et de son but;
- il doit être interprété de bonne foi;
- ses termes doivent être examinés dans leur contexte.

4.3.1.1 Le texte est le point de départ de toute interprétation. C'est le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui doit tout d'abord être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Le sens ordinaire d'un terme contenu dans un traité international ne correspond pas nécessairement à l'usage général de ce terme. Lorsqu'un langage technique s'est développé, le sens attribué à un terme par ce langage technique est considéré comme le sens ordinaire conformément à l'art. 31 al. 1 CV (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 6 et les références citées). Les termes d'une

convention de double imposition – mais aussi d'une convention fiscale ayant pour but de lutter contre la fraude – doivent également être interprétés à la lumière de l'objet et du but du traité. Ceux-ci peuvent donner une indication sur la volonté des parties (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.1, A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 5.2.2 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9).

4.3.1.2 L'objet et le but de la convention se réfèrent aux objectifs que les cocontractants veulent et peuvent atteindre. L'art. 31 CV ne se prononce pas sur la question de l'origine de l'objectif et du but d'un traité. A cet égard, la pratique souligne qu'en règle générale le titre et les préambules d'une convention revêtent une importance particulière (cf. MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009, ch. 13 ad art. 31; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.2).

4.3.1.3 Conformément à l'art. 26 CV, tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. En d'autres termes, chaque partie est en droit de s'attendre à ce que son cocontractant interprète et applique le traité de bonne foi et conformément à son but, ce qui exclut l'abus de droit, c'est-à-dire l'utilisation d'une institution juridique contrairement à son but afin de poursuivre des intérêts que cette institution ne protège pas (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 3.1; ATAF 2010/7 consid. 3.5.3 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.3).

4.3.1.4 Le sens d'une disposition est également déterminé en fonction de son contexte. L'art. 31 al. 2 CV précise ce qu'il faut entendre par contexte. Celui-ci comprend le texte, le préambule et les annexes du traité ainsi que tout accord qui est intervenu entre les parties à l'occasion de la conclusion du traité tels qu'un protocole ou un échange de notes. Bien qu'elle puisse se composer de plusieurs instruments, la convention forme un tout. Il n'est donc pas possible de comprendre l'une ou l'autre de ses dispositions sans l'envisager comme un ensemble : elle doit être interprétée suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes dans leur contexte. La définition du contexte est étroite. Celui-ci n'englobe pas les circonstances entourant la conclusion du traité, qui sont des moyens complémentaires d'interprétation (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.4 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2010 consid. 11.1.4).

4.3.2. L'art. 1 al. 2 de la Convention 10 prescrit que « la Confédération suisse met sur pied une unité opérationnelle spéciale permettant à l'Administration fédéral des contributions (AFC), dans le cadre de la demande d'entraide administrative, de rendre ses décisions finales au sens de l'art. 20j de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la Convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 selon une procédure accélérée. Les délais sont les suivants : - les 500 premières décisions doivent être rendues dans les 90 jours suivant la réception de la demande d'entraide administrative; et - les décisions restantes sont traitées en continu dans les 360 jours suivant la réception de ladite demande ».

La version anglaise de l'art. 1 al. 2 de la Convention 10 – comme déjà dit seule déterminante (cf. consid. 4.2.1 ci-avant) – stipule ce qui suit : « The Swiss Confederation shall establish a special task force enabling the Swiss Federal Tax Administration ("SFTA") to render its final decisions (as described in Section 4.a., Art. 20j, of the Ordinance of the Swiss Federal Council of June 15, 1998) pursuant to the Treaty Request on an expedited basis according to the following time frames : - the first 500 decisions within 90 days from receipt of the Treaty Request; and - the remaining decisions on a continuing basis concluding no later than 360 days from receipt of the Treaty Request ».

4.3.3. Fondé sur les engagements pris par la Suisse, l'AFC a dû mettre en place une unité opérationnelle spéciale pour traiter la demande d'entraide administrative présentée sur la base des critères arrêtés dans l'annexe à la Convention 10 pour les cas de fraudes et délits semblables (« tax fraud or the like ») dans l'affaire UBS SA. De cette manière, l'AFC a dû respectivement doit rendre pour chaque cas une décision finale portant sur la transmission des informations bancaires demandées, dans un délai de 90 jours après réception de la demande pour les 500 premiers cas et de 360 jours pour tous les autres cas. L'art. 1 al. 2 de la Convention 10 concrétise ainsi l'une des principales obligations de la Suisse, en fixant en particulier les différentes étapes du traitement des dossiers concernés. Cette norme doit d'être envisagée au regard de l'ensemble des dispositions de la Convention 10 et, plus spécifiquement, en relation avec les art. 5 et 10 dudit traité.

L'art. 5 de la Convention 10 réglemente la vérification de l'avancement de la procédure, ainsi que les consultations et les autres mesures. Cette disposition stipule ce qui suit : « L'AFC, l'OFJ [Office fédéral de la justice] et l'IRS se réunissent une fois par trimestre avec UBS SA dans le but de vérifier l'avancement de la procédure instituée dans le cadre du présent

Accord, en évaluant l'efficacité du programme de divulgation volontaire mis en place pour les clients américains d'UBS et en décidant d'autres mesures que les Parties peuvent raisonnablement adopter en vue de soutenir les intérêts légitimes de l'IRS dans l'application du droit fiscal des Etats-Unis » (al. 1); « Si l'une des Parties manque à ses obligations en vertu du présent Accord, l'autre Partie peut demander des consultations immédiates en vue d'adopter des mesures appropriées permettant d'en garantir l'application » (al. 3); « Si, 370 jour après la signature du présent Accord, les résultats effectifs et anticipés diffèrent considérablement de ce qui peut raisonnablement être escompté à cette date au vu du but de ce dernier et si les Parties ne peuvent y remédier d'un commun accord (1) en adoptant des mesures de consultation […] ou (2) en modifiant l'Accord selon la procédure prévu à l'art. 9, chacune d'elles peut prendre des mesures proportionnées permettant de rétablir un juste équilibre entre les droits et les obligations fondés par le présent Accord » (al. 4). Quant à l'art. 10 de la Convention 10, qui réglemente la validité et la dénonciation du traité, il prescrit que l'accord reste en vigueur jusqu'à ce que les parties aient confirmé par écrit qu'elles se sont acquittées des obligations qui en découlent.

C'est dans ce contexte que s'inscrit l'art. 1 al. 2 de la Convention 10. Il y a ainsi lieu d'admettre que cette disposition vise uniquement à consacrer l'une des obligations de la Suisse, à savoir celle de rendre par le biais de l'AFC une décision finale relative à l'octroi de l'entraide administrative pour chaque dossier édité par UBS SA et ce dans un certain délai. Les délais fixés par ladite norme, y compris le délai de 360 jours suivant la réception de la demande du 31 août 2009 de l'IRS, permettent simplement de mieux planifier le traitement des cas concernés et de contrôler le déroulement de la procédure. Différentes mesures sont par ailleurs prévues pour faire face à l'éventualité où, après vérification de l'avancement de la procédure, il apparaîtrait que les résultats, notamment le nombre de décisions finales rendues par l'AFC, s'écarteraient de manière importante de ce qui peut raisonnablement être escompté au vu du but de la Convention 10.

Dans ces conditions, il convient de constater que – contrairement à l'opinion du recourant – des décisions finales portant sur la transmission des informations bancaires sollicitées par l'IRS peuvent être rendues postérieurement au délai de 360 jours suivant la réception de la requête de ladite autorité fiscale américaine. En effet, la Convention 10 est valable et applicable jusqu'à ce que les parties aient confirmé par écrit qu'elles se sont acquittées des obligations en découlant. Or, comme déjà

exposé ci-avant (cf. consid. 4.2.1), les parties n'ont pas encore confirmé par écrit que la Convention 10 serait complètement exécutée, de sorte qu'elle est toujours en vigueur et que des décisions peuvent encore être rendues sur la base de ce traité. En d'autres termes, les seules conséquences attachées au délai de 360 jours suivant la demande du 31 août 2009 de l'IRS, ainsi qu'au délai de 370 jours après la signature de la Convention 10 le 19 août 2009, sont d'éventuelles mesures pouvant être prises par les Etats-Unis à l'égard de la Suisse. Cette interprétation se justifie également compte tenu de l'objet et du but de la Convention 10, qui sont de satisfaire les Etats-Unis par la livraison du plus grand nombre de données possible, ce qui suppose en principe une interprétation extensive de la Convention 10 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.3.5).

4.3.4. Par conséquent et au vu de ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral considère que les deux décisions entreprises reposent sur une base légale, à savoir la Convention 10, laquelle est toujours en vigueur et, partant, applicable. Le grief du recourant tendant à l'illégalité des deux décisions querellées est ainsi mal fondé.

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/a, 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/a comme suit :

- des activités présumées relever d'une attitude frauduleuse, y compris les activités ayant entraîné la dissimulation d'avoirs ou la non-déclaration de certains revenus au moyen d'une construction mensongère ou de la communication de documents faux ou inexacts, à l'exception des ayants droit économiques américains de comptes de sociétés offshore ayant détenu des avoirs inférieurs à 250'000 francs durant la période considérée.

A teneur de la note de bas de page relative à la catégorie 2/B/a des « constructions mensongères » peuvent exister lorsque, selon les indications fournies par les documents bancaires, les ayants droit économiques ont dirigé et contrôlé de manière durable, pleinement ou partiellement, la gestion et le placement des avoirs du compte de la société offshore ou n'ont, d'une autre manière, pas respecté les formes ou le contenu de ce qui était censé être la propriété de la société (ce qui signifie que la société offshore fonctionnait comme intermédiaire, société écran ou représentant de l'ayant droit économique américain) : (i) en prenant des décisions d'investissement contraires à ce qu'indiquent la documentation relative aux comptes ou les formulaires d'imposition soumis à l'IRS et à la banque; (ii) en utilisant des cartes téléphoniques ou des téléphones portables spéciaux pour dissimuler l'origine du commerce; (iii) en utilisant des cartes de débit ou de crédit dans le but de rapatrier des fonds frauduleusement ou de les transférer d'une autre manière pour s'acquitter de frais personnels ou de paiements de routine de factures personnelles de cartes de crédit à partir d'avoirs du compte de la société offshore; (iv) en effectuant des transferts électroniques ou d'autres paiements à partir du compte de la société offshore vers des comptes détenus ou contrôlés par l'ayant droit économique américain ou un de ses proches aux Etats-Unis ou dans un autre pays, dans le but de dissimuler l'origine véritable de la personne effectuant ces paiements électroniques; (v) en ayant recours à des personnes morales ou physiques agissant en tant qu'intermédiaires ou bénéficiaires pour rapatrier des fonds ou les transférer d'une autre manière sur le compte de la société offshore; ou (vi) en accordant des prêts à l'ayant droit économique américain ou à un de ses proches à partir d'avoirs provenant directement du compte de la société offshore, garantis par ce compte ou payés à partir de ce compte. Ces exemples ne sont pas exhaustifs et, selon les faits et les circonstances du cas, d'autres activités peuvent être considérées comme une construction mensongère par l'AFC.

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10 – comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 4.2.1 et 4.3.2 ci-avant) – 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 : « Activities presumed to be fraudulent conduct (as described in paragraph 10, subparagraph 2, first sentence of the Protocol) including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of

incorrect or false documents, other than US beneficial owners of offshore company accounts holding assets below CHF 250,000 during the relevant period ».

Quant aux termes « scheme of lies » il est décrit de la manière suivante : « Such "scheme of lies" may exist where the Bank's records show that beneficial owners continued to direct and control, in full or in part, the management and disposition of assets held in the offshore company account or otherwise disregarded the formalities or substance of the purported corporate ownership (i.e., the offshore corporation functioned as nominee, sham entity or alter ego of the US beneficial owner) by : (i) making investment decisions contrary to the representations made in the account documentation or in respect to the tax forms submitted to the IRS and the Bank; (ii) using calling cards / special mobile phones to disguise the source of trading; (iii) using debit or credit cards to enable them to deceptively repatriate or otherwise transfer funds for the payment of personal expenses or for making routine payments of credit card invoices for personal expenses using assets in the offshore company account; (iv) conducting wire transfer activity or other payments from the offshore company's account to accounts in the United States or elsewhere that were held or controlled by the US beneficial owner or a related party with a view to disguising the true source of the person originating such wire transfer payments; (v) using related entities or persons as conduits or nominees to repatriate or otherwise transfer funds in the offshore company's account; or (vi) obtaining "loans" to the US beneficial owner or a related party directly from, secured by, or paid by assets in the offshore company's account. These examples are not exhaustive, and depending on the applicable facts and circumstances, certain further activities may be considered by the SFTA as a "scheme of lies" ».

5.2.

5.2.1. Durant la période en cause, le recourant, qui – de part sa nationalité américaine (cf. pièces no *1*_4_00004 et _00014 du dossier de l'AFC) – est une « US person » au sens de l'annexe à la Convention 10, était l'ayant droit économique de la relation bancaire 1, dont Y._____ était la titulaire (cf. pièce no *1*_4_00066 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 *1*_4_00066 et _6_00004 du dossier de l'AFC). Le montant total des avoirs sur le compte, avec valeur au 30 septembre 2007, dépassait la somme de CHF 250'000.-- (cf. pièce no *1*_6_00004 du dossier de l'AFC). Y._____ était en outre une société de domicile (cf. pièce no *1*_4_00058 du dossier de l'AFC), c'est-à-dire elle n'avait pas d'activités opérationnelles et ne disposait ni d'un personnel distinct ni de locaux propres. Son siège social se situait d'ailleurs dans un « paradis fiscal » (cf. pièce no *1*_4_00058 du dossier de l'AFC). Le recourant disposait du pouvoir de signature individuelle sur le compte incriminé et son épouse était la directrice de Y._____ (cf. pièces no *1*_4_00004 et _00005 du dossier de l'AFC). D'après la décision entreprise, UBS SA recevait ses instructions directement du recourant (cf. pièces no *1*_5_00012, _00016, _00024, _00026, _00030, _00032, _00037, etc. du dossier de l'AFC). Ce dernier utilisait en outre une carte de crédit pour couvrir ses

dépenses privées et faisait porter les factures y relatives sur le compte UBS de Y._____ (cf. pièces no *1*_2_00022 à _00026 du dossier de l'AFC). Dans ces conditions, l'AFC a retenu, dans sa décision du 27 septembre 2010 relative au dossier *1*, que le recourant a utilisé le compte 1 comme s'il s'agissait de son propre compte privé, de sorte que Y._____ – laquelle avait uniquement une fonction fiduciaire – s'avérait être une construction abusive (« sham entity »), voire un simple instrument de l'ayant droit économique de la relation bancaire litigieuse (« alter ego »).

5.2.2. L'ensemble des éléments précités n'est pas contesté par le recourant. Au contraire, celui-ci relève, dans son mémoire de recours du 29 octobre 2010, que c'est après avoir suivi les conseils d'UBS SA qu'il était devenu le bénéficiaire économique de Y._____ et, partant, de la relation bancaire 1. A cet égard, il explique qu'UBS SA lui aurait fait « miroiter » un « stratagème » qui devait lui permettre de « défiscaliser » ses avoirs aux Etats-Unis. UBS SA lui aurait ainsi expliqué qu'il suffisait de déposer ses avoirs au sein d'UBS SA par l'intermédiaire d'une société « offshore », pour éviter d'avoir à déclarer ses avoirs aux autorités fiscales américaines.

5.2.3. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que tous les critères de la catégorie 2/B/a sont remplis en ce qui concerne le recourant et le compte UBS 1. C'est ainsi à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée s'agissant du recourant et de la relation bancaire susdite.

5.3.

5.3.1. Dans sa décision du 27 septembre 2010 relative au dossier *2*, l'AFC a exposé que le recourant était le bénéficiaire économique de Z._____ et, partant, du compte UBS 2, dont ladite société était la titulaire (cf. pièce no *2*_4_00062 du dossier de l'AFC). L'autorité inférieure a également indiqué que le recourant était l'ayant droit économique de la relation bancaire 1 auprès d'UBS SA (dossier *1*), de sorte que – dans la mesure où les critères de la catégorie 2/B/a étaient déjà remplis et l'entraide accordée en ce qui concernait ce dernier compte – l'entraide administrative devait sans autre être accordée pour la relation bancaire 2, détenue par Z._____. Selon l'AFC, l'examen des critères de la catégorie 2/B/a pour ce qui concernait le compte UBS 2 s'avérait donc superflu.

La question de savoir si – comme l'affirme l'AFC – il suffit que les conditions de la catégorie 2/B/a soient remplies s'agissant du recourant

en tant qu'ayant droit économique de la relation bancaire numéro 1 pour accorder l'entraide administrative en ce qui concerne le compte UBS numéro 2, dont Z._____ était la titulaire et le recourant le bénéficiaire économique, peut demeurer indécise. En effet – pour les motifs qui suivent – le Tribunal de céans est amené à confirmer la décision de l'autorité inférieure, mais pour d'autres motifs que ceux qui ont guidé cette dernière, c'est-à-dire par substitution de motifs (cf. consid. 2.2 ci-avant; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6866/2008 du 2 mars 2011, A-7638/2007 du 27 mars 2008 consid. 1.3, A-1388/2006 du 11 octobre 2007 consid. 1.2).

5.3.2. Comme pour la relation bancaire 1 détenue par Y._____, le recourant précise, dans son mémoire de recours du 29 octobre 2010, qu'UBS SA lui aurait fait « miroiter » un « stratagème » qui devait lui permettre de « défiscaliser » ses avoirs aux Etats-Unis. Ladite banque lui aurait ainsi expliqué qu'il suffisait de déposer ses avoirs au sein d'UBS SA par l'intermédiaire d'une société « offshore », pour éviter d'avoir à déclarer ses avoirs aux autorités fiscales américaines. Le recourant indique que, faisant suite audits conseils d'UBS SA, il est devenu le bénéficiaire économique de Z._____ et, partant, de la relation bancaire 2. Le recourant admet donc lui-même s'être adonné à des activités ayant entraîné la dissimulation d'avoir, voire la non déclaration de certains revenus, au moyen d'une construction mensongère.

5.3.3. Au demeurant, il ressort clairement de la documentation éditée par UBS SA ce qui suit : le compte UBS 2, dont le recourant était l'ayant droit économique, était détenu par Z._____ pendant au moins trois années consécutives entre 1999 et 2008 (cf. pièces no *2*_4_00062 et _2_00001 ss du dossier de l'AFC). Le montant total des avoirs sur le compte, avec valeur en particulier au 31 janvier 2003, dépassait la somme de CHF 250'000.-- (cf. pièces no *2*_6_00003 et _2_00001 ss du dossier de l'AFC). Z._____ était une société de domicile, qui avait son siège social dans un « paradis fiscal » (cf. pièce no *2*_4_00001 du dossier de l'AFC). Elle effectuait essentiellement des transferts de fonds en faveur d'autres sociétés offshore (cf. par ex. pièces no *2*_2_00003 et _00004 ss ainsi que *2*_5_00065 et _00070 du dossier de l'AFC), en particulier Y._____ (cf. par .ex. pièce no *2*_5_00027 du dossier de l'AFC) dont le recourant était le bénéficiaire économique. Elle payait également des frais privés du recourant (paiement d'un appartement et d'une place de parc à une société domiciliée aux *** pour USD 360'750.-- respectivement USD 25'000.-- [cf. pièces no *2*_5_00014 et _00015 du dossier de l'AFC]; versement en faveur de B._____, notamment pour l'année

scolaire 2008-2009 [cf. pièces no *2*_2_00006 et _5_00106 du dossier de l'AFC] et des frais médicaux de son épouse [cf. pièces no *2*_2_00004 et _5_00061 du dossier de l'AFC]). Le recourant était la seule personne disposant du pouvoir de signature individuelle sur le compte de Z._____ et était le seul directeur de ladite société (cf. pièces no *2*_4_00009, _00010 et _00014 du dossier de l'AFC). Enfin, UBS SA recevait ses instructions directement du recourant (cf. pièces no *2*_5_00001 ss du dossier de l'AFC).

5.3.4. Dans ces conditions, il y a lieu de constater que, s'agissant du recourant et du compte UBS 2, tous les critères de la catégorie 2/B/a sont également remplis, de sorte que c'est aussi à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée en ce qui concerne le recourant et la relation bancaire susdite.

6.
Le recourant reproche encore à l'AFC de violer l'anonymat des tiers en n'ayant pas caviardé leurs noms dans un certain nombre de documents. A cet égard, il requiert le renvoi des causes à l'AFC, afin que cette dernière procède à un tri des pièces devant être transmises à l'IRS.

6.1. Selon la jurisprudence en matière d'entraide judiciaire internationale, en vertu du principe de la proportionnalité, l'entraide ne peut être accordée que dans la mesure nécessaire à la découverte de la vérité recherchée par les autorités de l'Etat requérant. La question de savoir si les renseignements demandés sont nécessaires ou simplement utiles à la procédure instruite dans l'Etat requérant est en principe laissée à l'appréciation des autorités de cet Etat. L'Etat requis ne disposant généralement pas des moyens lui permettant de se prononcer sur l'opportunité de l'administration de preuves déterminées au cours de l'instruction menée à l'étranger, il ne saurait sur ce point substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité chargée de l'instruction. La coopération internationale ne peut être refusée que si les actes requis sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et manifestement impropres à faire progresser l'enquête, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (cf. ATF 122 II 367 consid. 2c, 121 II 241 consid. 3a, 120 Ib 251 consid. 5c; arrêts du Tribunal fédéral 1A.150/2005 du 8 août 2005 consid. 5.1, 1A.165/2004 du 27 juillet 2004 consid. 3.1). Le principe de la proportionnalité empêche aussi l'autorité suisse d'aller au-delà des requêtes qui lui sont adressées et d'accorder à l'Etat requérant plus qu'il n'a demandé (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a, 118 Ib 111 consid. 6, 117 Ib 64 consid. 5c et les références citées). Au besoin, il appartient à l'Etat requis d'interpréter la demande

selon le sens que l'on peut raisonnablement lui donner; rien ne s'oppose à une interprétation large de la requête s'il est établi que toutes les conditions à l'octroi de l'entraide sont remplies; ce mode de procéder évite aussi une éventuelle demande complémentaire (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.1, 1A.201/2005 du 1er septembre 2005 consid. 2.1, 1A.98/2004 du 15 juin 2004 consid. 2.1). Sur cette base, peuvent aussi être transmis des renseignements et des documents qui ne sont pas expressément mentionnés dans la demande (cf. ATF 121 II 241 consid. 3b; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2010.170 du 14 septembre 2010 consid. 2.1, RR.2010.39 du 28 avril 2010 consid. 5.1, RR.2010.8 du 16 avril 2010 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9.1 et 6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.1).

Selon la jurisprudence tant du Tribunal fédéral que du Tribunal administratif fédéral, les principes fondamentaux en matière d'entraide judiciaire sont également applicables à l'entraide administrative fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, ce qui correspond à la pratique constante et apparaît judicieux compte tenu des buts comparables de l'entraide judiciaire et de l'entraide administrative (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3 et 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.2, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9.1, 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).

6.2. Les noms de tiers, qui n'ont manifestement rien à voir avec les agissements reprochés, ne devraient en principe pas être transmis dans le cadre de l'entraide administrative en matière fiscale (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.2 et A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.1; PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts und Rechtshilfe : 10 Aktuelle Fragen, in ASA 77 p. 804, cf. également HANS-PETER SCHAAD, in Watter/Vogt [Editeurs], Basler Kommentar zum Börsengesetz, Bâle 2007, ad art. 38 ch. 72).

S'agissant des personnes définies comme tiers non impliqués, ni la Convention 10, ni la CDI-US 96, ni même l'OCDI-US 96 ne contiennent de dispositions explicites indiquant qui peut être considéré comme tel (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière

d'entraide judiciaire internationale, ne font pas partie de cette catégorie les personnes qui ont un lien réel et direct avec le comportement décrit dans la demande d'entraide, lequel constitue un élément constitutif de l'infraction. Il suffit donc qu'il existe un rapport objectif entre la mesure d'entraide et les faits poursuivis, sans que les personnes soumises à la mesure aient forcément participé aux agissements décrits, au sens du droit pénal (cf. ATF 120 Ib 251 consid. 5b, 112 Ib 462 consid. 2b, 107 Ib 252 consid. 2b; arrêts du Tribunal fédéral 1A.245/2006 du 26 janvier 2007 consid. 3 et 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.3, A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.2 et A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.3). Il ne faut en effet pas confondre implication avec coopération coupable à une infraction. Ceci dit, il ne faut pas non plus confondre le critère d'identification des catégories de l'annexe à la Convention 10 – en particulier de la catégorie 2/B/a, en relation avec la personne ayant droit économique du compte bancaire concerné – et la notion de tiers non impliqué dans la procédure, qui peut donner lieu à un caviardage des informations destinées à l'Etat requérant.

6.3. En l'espèce, dans sa demande d'entraide administrative du 31 août 2009, l'IRS a expressément requis la remise, en format papier ou électronique, des documents suivant :

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

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

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

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

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

La demande d'entraide administrative de l'IRS tend donc à la production d'une documentation bancaire complète, relative notamment à l'établissement, la tenue et la gestion de comptes détenus auprès UBS SA par des clients américains et des personnes morales qui leur sont liées. L'autorité requérante veut pouvoir examiner l'ensemble de la documentation bancaire relatives aux comptes concernés, ce qui – compte tenu de l'enquête devant être menée aux Etats-Unis – n'a en soi rien d'excessif, de sorte que l'AFC n'a pas violé le principe de la proportionnalité en donnant suite à la demande de renseignement de l'IRS.

6.4. Cela étant précisé, il convient tout d'abord de relever qu'il appartient au recourant 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 aux comptes 1 et 2. Sans qu'une remise en vrac de la documentation ne soit pour autant admise, il incombe en effet au recourant 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 fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.5; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.4). Or, hormis ses objections de principe à la transmission de certains documents – documents qui ne sont par ailleurs pas désignés de manière précise et identifiable – le recourant 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 des dossiers *1* et *2*, édités par UBS SA, sont manifestement en rapport avec le but poursuivi par

l'enquête devant être menée aux Etats-Unis et propres à la faire progresser. A cet égard, on relèvera que – contrairement à l'opinion du recourant – les ordres de crédit et/ou de débit, plus généralement les pièces relatives aux différentes transactions, doivent être considérés comme portant directement sur les relations bancaires incriminées et ayant un rapport manifeste avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis. Par ailleurs, rien ne permet d'affirmer que les tiers ayant effectué des transactions avec les comptes litigieux seraient totalement étrangers à la procédure. 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 du recourant est, pour ce motif également, mal fondé et sa conclusion tendant au renvoi des causes à l'AFC, afin que cette dernière procède à un tri des pièces devant être transmises à l'IRS, doit être rejetée.

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 30'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 40'000.-- (soit CHF 20'000.--, respectivement, pour la cause A-7663/2010 et A-7699/2010), le solde étant restitué au recourant. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (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.
Les causes A-7663/2010 et A-7699/2010 sont jointes.

2.
Le recours est rejeté.

3.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 30'000.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais totale de CHF 40'000.--, le surplus par CHF 10'000.-- lui étant remboursé. Le recourant est invité à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *1* et *2* ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :