Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-535/2011, A-539/2011, A-544/2011, A-547/2011

Arrêt du 28 juin 2011

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),
Charlotte Schoder, Salome Zimmermann, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

A.X._____, ***,
recourant 1,

B.X._____, ***,
recourant 2,

tous les deux représentés par A._____ et B._____, ***,
recourants,

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).

G.
UBS SA a transmis à l'AFC le dossier *1* de A.X._____, en tant que bénéficiaire économique de V._____, le dossier *2* de A.X._____ et B.X._____, en tant que bénéficiaires économiques de W._____, le dossier *3* de B.X._____, en tant que bénéficiaire économique de Y._____, ainsi que le dossier *4* de B.X._____ et C._____, en tant que bénéficiaires économiques de Z._____, respectivement, les 24 janvier, 26 février et 27 février 2010. Par quatre décisions finales datées du 26 novembre 2010, l'AFC a admis que s'agissant, respectivement, de A.X._____ (dossiers *1* et *2*) et B.X._____ (dossiers *2*, *3* et *4*) toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. L'autorité inférieure a en revanche considéré que C._____ ne remplissait pas tous les critères de l'annexe à la Convention 10, de sorte que l'entraide administrative devait être refusée en ce qui le concernait (dossier *4*).

H.
Par actes séparés du 14 janvier 2011, A.X._____ (ci-après : recourant 1) et B.X._____ (ci-après : recourant 2; le recourant 1 et le recourant 2 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté un recours contre les quatre décisions finales du 26 novembre 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre de conclusions incidentes, ils ont demandé que les causes *1*, *2*, *3* et *4* soient jointes et qu'il soit donné ordre à l'Administration cantonale *** des impôts de produire les déclarations d'impôts et annexes de D._____ pour les années 2004 à 2008, ainsi que les décisions de taxation concernant D._____ pour les années 2004 à 2008. Principalement, ils ont requis – sous suite de frais et dépens – que les quatre décisions prises le 26 novembre 2010 par l'AFC soient annulées. Subsidiairement, ils ont conclu au renvoi des quatre causes à l'AFC pour qu'elle ordonne la production des déclarations d'impôts et annexes de D._____ pour les années 2004 à 2008, ainsi que des décisions de taxation concernant D._____ pour les

années 2004 à 2008, et pour qu'elle rende une nouvelle décision compte tenu de ces pièces. En substance, ils se sont prévalu de l'absence de base légale des décisions du 1er septembre 2009 et du 26 novembre 2010, ainsi que d'une violation, respectivement, du droit d'être entendu, de la CEDH et d'autres traités internationaux, de l'interdiction de la rétroactivité des lois, du droit au respect de la vie privée, de la présomption d'innocence, du principe de l'égalité et de celui de non discrimination, ainsi que du droit de se taire. Les recourants ont également allégué que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis, plus spécifiquement la condition portant sur le fait d'être ayants droit économiques de comptes de sociétés offshore ne serait pas remplie dans leur cas. Ils soutiennent en outre qu'ils se seraient acquittés de leurs obligations à l'égard du fisc américain.

I.
Dans ses quatre réponses datées du 21 mars 2011, l'AFC a proposé le rejet des quatre recours, dans la mesure où ceux-ci seraient recevables, sous suite de frais.

J.
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 des personnes qui ont qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et dans le délai (cf. art. 50 al. 1 en lien avec l'art. 22a al. 1 let. c PA) et selon les formes prescrits (cf. art. 52 al. 1 PA), les quatre 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 des recours sont dirigés 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-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 1.2 et les références citées, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.3, A-1857/2007 et A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 1.3 et les références citées).

En l'occurrence, les recourants ont déposé quatre recours à l'encontre des quatre décisions finales rendues le 26 novembre 2010 par l'AFC les concernant. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes les quatre la question de l'octroi de l'entraide administrative aux Etats-Unis, plus précisément quatre 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 quatre sociétés distinctes – qui n'ont elles-mêmes pas interjeté recours – ne modifie en rien ce qui précède. Les recourants font en effet valoir dans chacune de leurs écritures exactement les mêmes griefs, à savoir pour l'essentiel qu'ils ne seraient pas les ayants droit économiques des comptes incriminés et qu'ils se seraient acquittés de leurs obligations à l'égard du fisc américain. Il convient donc de procéder – comme requis expressément par les recourants – à une jonction de causes, sans qu'il se justifie de rendre une décision incidente de jonction, ainsi que de réunir les causes A-535/2011, A-539/2011, A-544/2011 et A-547/2011 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-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

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-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 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 arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 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-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011

consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 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-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, 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-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-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-6676/2010 du 8 avril 2011 consid. 3.2).

3.

3.1. Les recourants requièrent, à titre de mesures d'instruction, qu'il soit donné ordre à l'Administration cantonale *** des impôts de produire les déclarations d'impôts et annexes de D._____ pour les années 2004 à 2008, ainsi que les décisions de taxation concernant D._____ pour les années 2004 à 2008.

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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 3.2). En outre – 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.

Dans le cas précis, la question de savoir si la production des déclarations d'impôts et annexes de D._____ – dont des copies ont d'ailleurs été

déposées devant le Tribunal administratif fédéral – ainsi que des décisions de taxation concernant D._____, est apte à prouver les faits allégués par les recourants peut à ce stade demeurer indécise. En effet, il n'appartient en aucun cas au Tribunal administratif fédéral d'ordonner une quelconque mesure d'instruction libératoire.

Cela étant, même s'il était établi que D._____, mère des recourants, a déclaré des revenus générés par des comptes UBS litigieux à l'Administration cantonale *** des impôts, cet élément ne permettrait pas de conclure que les recourants ne seraient pour leur part pas les bénéficiaires économiques des relations bancaires concernées. A cet égard, il convient de rappeler que le Tribunal de céans a déjà jugé que le nombre de personnes ayant été bénéficiaires économiques d'un compte n'était pas déterminant, si bien qu'un moyen de preuve visant à démontrer que les avoirs figurant sur la relation bancaire litigieuse bénéficient également et essentiellement à d'autres personnes qu'aux contribuables concernés s'avère inutile (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.2 et 5.4.2.2 et les références citées).

Compte tenu de ce qui précède, la conclusion incidente des recourants, tendant à ce que les déclarations d'impôts et annexes de D._____ pour les années 2004 à 2008, ainsi que les décisions de taxation concernant D._____ pour les années 2004 à 2008 soit requises, doit être 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 aurait refusé de donner ordre à l'Administration cantonale *** des impôts de produire les déclarations d'impôts et annexes de D._____ pour les années 2004 à 2008, ainsi que les décisions de taxation concernant D._____ pour les années 2004 à 2008.

4.1. 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-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.2.1 et les références citées, A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.2.1 et les références citées, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.144).

4.2. En l'occurrence, les recourants ont pris position dans leurs observations datées du 5 juillet 2010 sur les questions de fait et de droit les concernant. Il s'ensuit que, s'agissant ici de constatations relevant du domaine fiscal, leur droit d'être entendus a été respecté. En outre – comme indiqué à juste titre par l'AFC dans les décisions entreprises – même s'il était établi que D._____, mère des recourants, aurait déclaré des revenus générés par des comptes UBS litigieux à l'Administration cantonale *** des impôts, cet élément ne permettrait pas de conclure que les recourants ne seraient pour leur part pas les bénéficiaires économiques des relations bancaires concernées. A cet égard, comme on l'a vu ci-avant (cf. consid. 3.2), le Tribunal de céans a déjà jugé que le nombre de personnes ayant été bénéficiaires économiques d'un compte n'était pas déterminant, si bien qu'un moyen de preuve visant à démontrer que les avoirs figurant sur la relation bancaire litigieuse bénéficieraient également et essentiellement à d'autres personnes qu'aux contribuables concernés s'avérait inutile (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.2 et 5.4.2.2 et les références citées). Il y a ainsi lieu de constater que les faits dont les recourants ont souhaité apporter la preuve n'étaient – compte tenu des critères définis dans l'annexe à la Convention 10 – pas pertinents. 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.
Les recourants considèrent que l'Accord 09 ne constituerait pas une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de prendre sa décision du 1er septembre 2009 à l'encontre d'UBS SA.

Le Tribunal administratif fédéral a déjà jugé que la décision du 1er septembre 2009 de l'AFC à l'égard d'UBS SA ne portait pas sur l'octroi de l'entraide administrative. Il s'agissait simplement d'une décision par laquelle l'autorité inférieure avait requis d'UBS SA des renseignements au sens de l'art. 20c al. 3 OCDI-US 96. Il y avait dès lors lieu d'admettre que l'Accord 09, en relation avec la disposition précitée, constituait une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de prendre une décision à l'encontre d'UBS SA, exigeant en particulier que les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09 lui soient fournis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 3, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 3.1 et 3.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2). Afin d'éviter d'inutiles redites, il est renvoyé en particulier aux arrêts A-8462/2010 et A-4013/2010 précités. Dans ces conditions, le grief des recourants est mal fondé.

6.
Les recourants contestent également la validité et l'applicabilité de la Convention 10.

6.1. Il y a lieu de constater, à la lumière des nombreux arrêts rendus par le Tribunal de céans auxquels il est renvoyé (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4, 5, 6 et 8.3.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1 et A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1 et les références citées), que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : contradiction avec la CEDH et d'autres traités internationaux, violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois (cf. art. 7 CEDH et art. 15 Pacte ONU II), ainsi que violation du droit au respect de la sphère privée (cf. art. 8 CEDH). Contrairement à l'opinion des recourants, la Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide et ce nonobstant la non-soumission au référendum (facultatif). Même si la Suisse ne pouvait – dans le cas précis – obtenir les mêmes informations selon son propre droit, elle reste liée par ses engagements internationaux et doit accorder l'entraide lorsque les conditions sont remplies (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du

21 mars 2011 consid. 4.1, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.1 et A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.7).

Le Tribunal de céans a en effet jugé qu'il ne pouvait pas vérifier la conformité de la Convention 10 avec la constitution fédérale et les lois fédérales. Celle-là primait en outre les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires. Ainsi, la Convention 10 devait, en particulier, être appliquée même si elle instaurait un régime juridique différent pour les clients d'UBS SA par rapport à des clients d'autres banques (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 4.1, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.1, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 5.2.1).

6.2. Les recourants prétendent encore que la Convention 10 violerait le droit – garanti par l'art. 14 par. 3 let. g Pacte ONU II et implicitement par l'art. 6 CEDH – de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination.

Le Tribunal administratif fédéral a également jugé que les garanties de procédures prévues par l'art. 6 CEDH (droit à un procès équitable) ne s'appliquaient pas en matière de procédure d'entraide administrative (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, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.2 et A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.3.1).

Le Tribunal administratif fédéral a encore exposé que l'art. 14 Pacte ONU II ne contenait pas de *ius cogens*, de sorte que les règles de la Convention 10 primaient en particulier sur cette disposition (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.1.3 et les références citées). Au demeurant, le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination garanti à l'art. 14 par. 3 let. g Pacte ONU II ne s'appliquait qu'en matière pénale (cf. FRÉDÉRIC SUDRE, Droit européen et international des droits de l'homme, 9e éd. Paris 2008, p. 426s.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 4.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.2 et A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.3.1 et les références citées).

Au vu de ce qui précède et compte tenu de la jurisprudence précitée

rendue par le Tribunal de céans à laquelle il est renvoyé, il y a lieu de constater que – dans la mesure où le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne s'applique pas en matière d'entraide administrative – le grief des recourants est mal fondé.

6.3. Les recourants estiment enfin que la Convention 10 violerait la présomption d'innocence, garantie aux art. 6 al. 2 CEDH et 32 al. 1 Cst.

Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de se prononcer au sujet de ce grief qu'il a rejeté (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 4.3, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.4.1 et 4.4.2, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2010 consid. 5 et les références citées).

7.
Les recourants allèguent en substance que le recourant 1 ne serait pas le bénéficiaire économique des comptes UBS 1 (dossier *1*) et 2 (dossier *2*) et que le recourant 2 ne serait pas l'ayant droit économique des relations bancaires 2 (dossier *2*), 3 (dossier *3*) et 4 (dossier *4*). Les recourants soutiennent que leur mère, D._____, serait actuellement l'unique bénéficiaire économique des avoirs placés sur les comptes UBS précités. Ils expliquent que ce n'était qu'en tant qu'héritiers de D._____ et, partant, futurs ayants droit économiques des avoirs patrimoniaux incriminés qu'ils auraient été annoncés dans les différents formulaires A. UBS SA aurait d'ailleurs modifié en 2008 les différents formulaires A, afin d'y indiquer D._____ comme bénéficiaire économique des relations bancaires concernées. Les recourants soutiennent donc que les critères contenus dans l'annexe à la Convention 10, permettant d'accorder l'entraide administrative, ne seraient pas remplis dans leur cas et qu'ils se seraient acquittés de leurs obligations à l'égard du fisc américain.

8.
8.1. 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 des catégories concernées, à savoir la catégorie 2/B/a (cf. consid. 8.1.1 et 8.1.2 ci-après) et la catégorie 2/B/b (cf. consid. 8.1.1 et 8.1.3 ci-après), sont les suivants :

8.1.1. Les conditions générales relatives à l'identification des personnes sur lesquelles porte l'entraide administrative sont considérées comme

remplies – s'agissant des catégories 2/B/a et 2/B/b – pour les personnes suivantes :

- « 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 ».

8.1.2. 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, 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 : « 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" ».

8.1.3. 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 – comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 8.1.2 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 : « 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) ».

8.2. Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant concerné la catégorie 2/B/b, plus spécifiquement le ch. 2 let. B de l'annexe à la Convention 10 – 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 arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2). 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).

8.2.1. Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans a retenu que la notion « offshore company accounts » devait être interprétée conformément à l'art. 31 CV. A cet égard, il a rappelé que le texte était le

point de départ de toute interprétation et que c'était le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui devait être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Selon le sens habituel, le terme « company » devait être compris comme désignant toute entité relevant du droit des sociétés, qui – conformément à la législation de l'État d'incorporation ou de constitution – dispose de la personnalité juridique. L'adjonction « offshore » conférait toutefois une signification autonome à ce terme, compte tenu tant de l'objet que du but de la Convention 10. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la notion « offshore company accounts » incluait les comptes bancaires de collectivités au sens large, soit des formes de sociétés « offshore » qui n'étaient pas reconnues en droit des sociétés et/ou en droit fiscal suisse ou américain comme des sujets (fiscaux) autonomes. Ces entités devaient simplement être en mesure d'entretenir avec une institution financière, telle qu'une banque, des relations de client durables, respectivement de « détenir des biens ». Pouvaient ainsi entrer en considération en tant que « company » les fondations et les trusts de droit étranger, car les deux entités étaient en mesure de « détenir des biens » et d'entretenir une relation de client durable avec une banque. Le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que, en particulier, des comptes UBS de trusts ainsi que des comptes UBS de fondations de droit liechtensteinois pouvaient constituer des « offshore company accounts », conformément à la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 6.2.1 et A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.1).

8.2.2. 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, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

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, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2).

8.2.3. 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, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.3, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.3).

9.

9.1. La Convention du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (CLHT, RS 0.221.371) – entrée en vigueur pour la Suisse le 1er juillet 2007 – définit le trust à son art. 2 comme étant : « les relations juridiques créées par une personne, le constituant – par acte entre vifs ou à cause de mort – lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé ». Le trust est constitué de manière unilatérale par le constituant (settlor). Il n'est pas nécessaire que le trustee accepte sa charge, ni que les bénéficiaires consentent à leur désignation, pour que le trust prenne forme (cf. PETER BÖCKLI, Der angelsächsische Trust : Zivilrecht und Steuerrecht, in : Steuer Revue [STR] 2007, p. 715 ss; MATTHIAS SEILER, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsstellung des Trustees, Zurich/Bâle/Genève 2005, p. 13 et 43 ss). Ce qui est déterminant pour la constitution du trust est le transfert de la propriété des biens affectés au

trust par le constituant au trustee (cf. BÖCKLI, op. cit., p. 714 s.; LUC THÉVENOZ, Créer et gérer des trusts en Suisse après l'adoption de la Convention de La Haye, in : Journée 2006 de droit bancaire et financier, Genève/Zurich/Bâle 2007, p. 61 s.). A l'origine, un trust une fois constitué devient irrévocable (cf. BÖCKLI, op.cit., p. 719). La fortune affectée au trust n'est plus la propriété du constituant de manière définitive. Le constituant peut toutefois s'être expressément réservé, dans l'acte constitutif, la faculté de révoquer le trust (« power of revocation »), auquel cas le transfert de biens en main du trust n'est pas irrévocable, puisque le constituant conserve la possibilité d'influence (cf. SIBILLA GISELDA CRETTI, Le trust – Aspects fiscaux, Bâle 2007, p. 19 [ci-après : Le trust]; SIBILLA CRETTI, La Conférence Suisse des Impôts édicte une circulaire sur l'imposition des trusts, in : Revue de l'avocat 2008, p. 13 ss [ci-après : Revue de l'avocat]; cf. également JESSICA SALOM, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Genève 2010, p. 21 ss et 122 s. et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 7.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 7.1, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1).

9.2. Le trust n'étant pas une personne morale et ne disposant pas de la personnalité juridique, il n'est pas le propriétaire des biens du trust ni des revenus qui en découlent (cf. Circulaire no 30 de la Conférence suisse des impôts du 22 août 2007 : imposition des trusts, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 76 p. 531 ss). Le propriétaire légal (« legal ownership ») des biens est le trustee, qui peut être une ou plusieurs personnes physiques, voir même une personne morale. Le patrimoine ne se mélange toutefois pas à la fortune propre du trustee mais constitue une masse distincte (« Sondervermögen »; cf. BÖCKLI, op.cit., p 715 ss; LUC THÉVENOZ, Trusts en Suisse : Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie, Zurich 2001, p. 25 s. [ci-après : Trusts en Suisse]; cf. également SALOM, op. cit., p. 21 ss et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 7.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 7.1, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1).

9.3. Les bénéficiaires du trust, qu'ils soient désignés ou désignables, sont les propriétaires équitables (« equitable ownership ») du trust. Néanmoins, ils ne disposent à aucun moment d'un droit d'administrer ou de disposer des biens du trust. Leurs droits, bien que n'étant pas de nature réelle, leur confèrent un droit de suite (« remedy of tracing »)

auprès de tiers auxquels les actifs auraient été transférés sans droit (cf. BÖCKLI, op.cit., p. 715 ss; THÉVENOZ, Trusts en Suisse, p. 27; SEILER, op. cit., p. 18 s.; ROBERT DANON, Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune Analyse du régime actuel et réflexions de lege feranda, in : Archives 72, p. 262). Lorsque le trust n'a pas pour but d'accumuler de la fortune, le trustee peut ou doit distribuer les biens ou les revenus en découlant aux bénéficiaires. Si le trust est discrétionnaire (« discretionary trust »), ce qui signifie que le trustee doit désigner les bénéficiaires ainsi que l'étendue de leurs bénéfices, les bénéficiaires n'acquièrent leur « propriété équitable » (« equitable ownership ») que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. Dans l'intervalle, ces derniers n'ont qu'une expectative d'acquérir la propriété équitable des biens ou de leurs revenus (cf. BÖCKLI, op.cit., p. 720 ss; ALASTAIR HUDSON, Equity and Trusts, 5e éd., Oxon 2007, p. 50 s.; cf. également SALOM, op. cit., p. 23 ss et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 7.1 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 7.1, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1).

10.

En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis, respectivement, que V._____ était la titulaire du compte UBS 1 et que le recourant 1 en était l'ayant droit économique (dossier *1*), que W._____ était la titulaire du compte UBS 2 et que les recourants en étaient les ayants droit économiques (dossier *2*), que Y._____ était la titulaire du compte UBS 3 et que le recourant 2 en était l'ayant droit économique (dossier *3*), et que Z._____ était la titulaire du compte UBS 4 et que le recourant 2 en était l'ayant droit économique (dossier *4*).

10.1.

10.1.1. S'agissant de la relation bancaire 2 (dossier *2*), il apparaît – au regard des pièces éditées par UBS SA – que les recourants étaient de nationalité américaine et avaient leur domicile aux Etats-Unis (cf. pièces no *2*_4_00059 et _00073 s. du dossier de l'AFC). Les documents intitulés, respectivement, « Profil pour les clients d'intermédiaires financiers » et « Picturing - complet », ainsi que le formulaire A « Identification de l'ayant droit économique », établi le 24 février 2004, indiquent que les recourants étaient les bénéficiaires économiques du compte 2, dont W._____ était la titulaire (cf. pièces no *2*_4_00037 ss et _00059 du dossier de l'AFC). Plus précisément, en réponse à la

phrase « Le cocontractant déclare : » c'est la rubrique « que l'ayant droit économique/les ayants droit économiques des valeurs patrimoniales est/sont : Nom/Prénom (ou raison sociale) ; Adresse/Siège, Etat » qui a été cochée par W._____ et les données des recourants qui ont été indiquées (cf. pièce no *2*_4_00059 du dossier de l'AFC). Le montant total des avoirs sur le compte avec valeur au 20 août 2004 a dépassé la somme déterminante de CHF 250'000.-- (cf. pièce no *2*_6_00023 du dossier de l'AFC). W._____ était une société de domicile et son siège social se situait dans un « paradis fiscal » (cf. pièce no *2*_4_00013 du dossier de l'AFC). Plusieurs transferts de fonds avaient eu lieu de la relation bancaire 2 vers des comptes appartenant aux recourants en commun ou dont ils étaient les bénéficiaires économiques individuellement (cf. pièces no *2*_5_00003, _00006, _00009, _00012, _00014, _00016 et _00018 du dossier de l'AFC)

10.1.2. Au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater, d'une part, que l'AFC a expressément examiné, dans sa décision du 26 novembre 2010 (portant la référence *2*), que tous les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/a étaient bien réunis concernant le compte 2. D'autre part, il convient de retenir qu'elle disposait – sur la base des documents transmis par UBS SA – de suffisamment d'éléments pour conclure que W._____ était la titulaire de la relation bancaire 2 et que les recourants en étaient les ayants droit économiques (cf. consid. 2.4 ci-avant).

10.2.

10.2.1. En ce qui concerne le compte UBS 1 (dossier *1*), les documents intitulés, respectivement, « Profil pour les clients d'intermédiaires financiers » et « Picturing - complet », ainsi que le formulaire A « Identification de l'ayant droit économique », établi le 5 mars 2004, indiquent que le recourant 1 était le bénéficiaire économique du compte 1, dont V._____ était la titulaire (cf. pièces no *1*_4_00071 à _00073 et _00092 du dossier de l'AFC). Plus précisément, en réponse à la phrase « Le cocontractant déclare : » c'est la rubrique « que l'ayant droit économique/les ayants droit économiques des valeurs patrimoniales est/sont : Nom/Prénom (ou raison sociale) ; Adresse/Siège, Etat » qui a été cochée par V._____ et les données du recourant 1 qui ont été indiquées (cf. pièce no *1*_4_00092 du dossier de l'AFC). Le montant total des avoirs sur le compte avec valeur au 31 décembre 2006 a dépassé la somme déterminante de CHF 250'000.-- (cf. pièce no *1*_6_00010 du dossier de l'AFC). V._____ était une société de domicile et son siège social se situait dans un « paradis fiscal » (cf. pièce no *1*_4_00045 du dossier de l'AFC). Plusieurs transferts de fonds

avaient eu lieu de la relation bancaire 1 vers des comptes appartenant au recourant 1 ou dont il serait le bénéficiaire économique (cf. pièces no *1*_5_00005, _00007, _00106 à _00108 et _00137 s. du dossier de l'AFC).

Au regard des pièces éditées par UBS SA, il apparaît également que V._____ ainsi que la relation bancaire 1 avaient existé durant une période de 3 ans entre 1999 et 2008 (cf. pièces no *1*_4_00002 et _00094 du dossier de l'AFC) et que, pendant les années 2006 et 2007, des gains d'au moins CHF 444'257.-- auraient été réalisés (cf. pièces no *1*_6_000001 ss du dossier de l'AFC).

10.2.2. Dans sa décision du 26 novembre 2010 (portant la référence *1*), l'AFC a, d'une part, considéré que le fait que les conditions de la catégorie 2/B/a étaient remplies – s'agissant des recourants, en tant qu'ayants droit économiques de la relation bancaire 2, dont W._____ était la titulaire (dossier *2*; cf. consid. 10.1 ci-avant) – était en soi suffisant pour accorder l'entraide administrative s'agissant du compte UBS 1, dont V._____ serait la titulaire et le recourant 1 le bénéficiaire économique. D'autre part – sans examiner en détail si les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/b étaient réunis en ce qui concernait la relation bancaire 1 – l'autorité inférieure a estimé que tous les critères de cette catégorie étaient réalisés. Cela étant dit, il y a lieu de constater que l'AFC a expressément vérifié, dans sa réponse du 21 mars 2011, que tous les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/a, ainsi que de la catégorie 2/B/b étaient bien réunis concernant le compte 1. De plus, au vu des éléments exposés ci-avant, il y a lieu de constater que l'autorité inférieure disposait – sur la base des documents transmis par UBS SA – de suffisamment d'éléments pour conclure que V._____ était la titulaire de la relation bancaire 1 et que le recourant 1 en était l'ayant droit économique (cf. consid. 2.4 ci-avant).

10.3.

10.3.1. Quant au compte UBS 3 (dossier *3*), les documents intitulés, respectivement, « Profile for clients of financial intermediaries » et « Picturing - complet », ainsi que le formulaire A « Identification de l'ayant droit économique », établi le 21 janvier 2004, indiquent que le recourant 2 était le bénéficiaire économique du compte 3, dont Y._____ était la titulaire (cf. pièces no *3*_4_00040 à _00044 et _00055 du dossier de l'AFC). Plus précisément, en réponse à la phrase « Le cocontractant déclare : » c'est la rubrique « que l'ayant droit économique/les ayants droit économiques des valeurs patrimoniales est/sont : Nom/Prénom (ou

raison sociale) ; Adresse/Siège, Etat » qui a été cochée par Y._____ et les données du recourant 2 qui ont été indiquées (cf. pièce no *3*_4_00055 du dossier de l'AFC). Le montant total des avoirs sur le compte avec valeur au 24 janvier 2004 a dépassé la somme déterminante de CHF 250'000.-- (cf. pièce no *3*_6_00047 du dossier de l'AFC). Y._____ était une société de domicile et son siège social se situait dans un « paradis fiscal » (cf. pièce no *3*_4_00014 du dossier de l'AFC). Plusieurs transferts de fonds avaient eu lieu de la relation bancaire 3 vers des comptes appartenant au recourant 2 ou dont il était le bénéficiaire économique (cf. pièces no *3*_5_00013, _00015 et _00020 du dossier de l'AFC).

10.3.2. Dans sa décision du 26 novembre 2010 (portant la référence *3*), l'AFC a retenu que dans la mesure où les critères de la catégorie 2/B/a étaient déjà remplis et l'entraide accordée en ce qui concernait la relation bancaire numéro 2 (dossier *2*), l'entraide administratif devait être accordée également pour le compte UBS 3 (dossier *3*; cf. consid. 10.1 ci-avant). Dans sa réponse du 21 mars 2011, l'AFC a toutefois expressément examiné si tous les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/a étaient bien réunis concernant le compte 3. En outre, comme cela résulte des faits développés ci-avant, l'autorité inférieure disposait – sur la base des documents transmis par UBS SA – de suffisamment d'éléments pour conclure que Y._____ était la titulaire de la relation bancaire 3 et que le recourant 2 en était l'ayant droit économique (cf. consid. 2.4 ci-avant).

10.4.

10.4.1. Enfin, s'agissant au compte UBS 4 (dossier *4*), l'AFC a considéré que l'examen des critères de la catégorie 2/B/a s'avérait superflu. Selon l'opinion de l'autorité inférieure, le fait que les conditions de la catégorie 2/B/a étaient remplies – s'agissant des recourants, en tant qu'ayants droit économiques de la relation bancaire 2, dont W._____ était la titulaire (dossier *2*; cf. consid. 10.1 ci-avant) – était en soi suffisant pour accorder l'entraide administrative s'agissant du compte UBS 4, dont Z._____ serait la titulaire et le recourant 2 le bénéficiaire économique. L'AFC n'a pas non plus examiné, dans sa réponse du 21 mars 2011, si les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/a étaient réunis concernant le compte 4.

10.4.2. 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 des recourants en tant qu'ayants droit économiques de la relation bancaire 2 pour

accorder l'entraide administrative en ce qui concerne le compte UBS 4, dont Z._____ était la titulaire et le recourant 2 le bénéficiaire économique présumé, peut demeurer indécise. En effet – pour les motifs qui suivent (cf. consid. 11 ci-après) – le Tribunal de céans est amené à annuler la décision portant la référence *4*.

11.
Au vu de ce qui précède, il reste à examiner si les recourants réussissent à réfuter de manière claire et décisive les soupçons fondés quant à la personne des ayants droit économiques s'agissant des relations bancaires 2 (dossier *2*), 1 (dossier *1*), 3 (dossier *3*) et 4 (dossier *4*). Autrement dit, il appartient aux recourants d'apporter la preuve qu'ils n'étaient pas bénéficiaires économiques des comptes concernés (cf. consid. 2.4 ci-avant).

11.1. Dans le cadre de la procédure devant le Tribunal de céans, les recourants ont produit toute une série de documents. A teneur de ces différentes pièces, notamment du « Deed of Settlement of the O._____ Trust » (cf. pièce no 1 du dossier des recourants) et du « Deed of Amendment of the O._____ Trust » (cf. pièces no 14 et 15 du dossier des recourants), ainsi que du « Deed of Settlement of the P._____ Trust » (cf. pièce no 2 du dossier des recourants) et du « Deed of Amendment of the P._____ Trust » (cf. pièces no 16 et 17 du dossier des recourants), il apparaît que O._____ Trust et P._____ Trust ont été constitués le 26 mai 2004 (cf. pièces no 1 p. 17 et no 2 p. 17 du dossier des recourants), conformément à la législation de la *** (cf. pièces no 1 p. 4-5 et no 2 p. 4-5 du dossier des recourants). O._____ Trust et P._____ Trust ont été conçus expressément comme deux trusts révocables (cf. pièces no 1 p. 3, no 2 p. 3, no 14 p. 2 et no 16 p. 2 du dossier des recourants). La settlor de O._____ Trust et de P._____ Trust a été D._____ (cf. pièces no 1 p. 17 et no 2 p. 17 du dossier des recourants). Quant aux bénéficiaires de O._____ Trust, il s'agissait du recourant 2 et de ses descendants et, en cas de décès de ceux-ci, du recourant 1 et de ses descendants. A l'inverse, les bénéficiaires de P._____ Trust étaient le recourant 1 et ses descendants et, en cas de décès de ceux-ci, le recourant 2 et ses descendants (cf. pièces no 1 p. 17 et no 2 p. 17 du dossier des recourants). A cet égard, il ressort des dispositions testamentaires de D._____ du 9 mars 2004 (cf. pièce no 3 du dossier des recourants), ainsi que des documents « Memorandum of Wishes The O._____ Trust » (cf. pièce no 5 du dossier des recourants) et « Memorandum of Wishes The P._____ Trust » (cf. pièce no 6 du dossier des

recourants), établis tous deux par D._____ le 26 mai 2004, que cette dernière – en tant que settlor de O._____ Trust et de P._____ Trust – souhaitait être, de son vivant, la principale bénéficiaire des deux trusts en question. Le recourant 1 et le recourant 2 ne devaient ainsi être effectivement bénéficiaires, respectivement, de P._____ Trust et de O._____ Trust qu'après le décès de leur mère, D._____.

A teneur des pièces intitulés « Deed of Amendment of the O._____ Trust » et « Deed of Amendment of the P._____ Trust » (cf. pièces no 14 et 16 du dossier des recourants), plus précisément des passages intitulés « Schedule One » (cf. pièces no 15 et 17 du dossier des recourants), il appert, d'une part, que O._____ Trust détenait le 50% du capital-actions de W._____ ainsi que le 100% du capital-actions de Y._____ et, d'autre part, que P._____ Trust détenait l'autre 50% du capital-actions de W._____ ainsi que le 100% du capital-actions de V._____ Conformément au statuts de Z._____ (cf. pièces no *4*_4_00018 ss du dossier de l'AFC), il résulte que Y._____ et C._____ étaient les associés de Z._____. La première avait fait un apport de € 2'565'000.-- et le second avait apporté une somme en numéraire de € 135'000.--, de sorte que le capital social de Z._____ était fixé à € 2'700'000.--. Selon une attestation notariée du 5 avril 2004 (cf. pièces no *4*_4_00050 s. du dossier de l'AFC), Y._____ et C._____ détenaient, respectivement, 95% et 5% du capital social de Z._____.

Au regard des documents édités par UBS SA, il résulte également que – s'agissant des comptes 2 (dossier *2*), 1 (dossier *1*) et 3 (dossier *3*), détenus respectivement par W._____, V._____ et Y._____ – UBS SA a admis que – suite à des erreurs, liées à de mauvaises interprétations de la personne des ayants droit économiques – le formulaire A de chacune des trois sociétés précitées devait être rectifié (cf. pièces no *2*_4_00060 s., no *1*_4_93 s. et *3*_4_56 s. du dossier de l'AFC). Les différents formulaires A ont ainsi été modifiés en 2008, afin d'y indiquer D._____ comme bénéficiaire économique des relations bancaires 2 (cf. pièces no *2*_4_62 à 67), 1 (cf. pièces no *1*_4_95 à 100) et 3 (cf. pièces no *3*_4_58 à 63).

Les recourants prétendent enfin que les différents transferts de fonds effectués au débit et/ou au crédit des comptes UBS concernés peuvent être justifiés, de sorte que ceux-ci ne seraient pas de nature à fonder un soupçon de délit fiscal (cf. notamment pièces no 18 à 22 du dossier des recourants). Ils allèguent également que les relations bancaires

incriminées auraient, dès leur ouverture en 2004, été entièrement déclarées à l'Administration cantonale *** des impôts par D._____ et que cette dernière aurait toujours payé les impôts afférant audit patrimoine (cf. pièces no 9 à 13 du dossier des recourants).

11.2. L'ensemble de ces éléments démontre, d'une part, que la relation bancaire 2 (dossier *2*) relève des actifs de O._____ Trust et de P._____ Trust, que le compte 1 (dossier *1*) relève des actifs de P._____ Trust, que la relation bancaire 3 (dossier *3*) relève des actifs de O._____ Trust et que le compte 4 (dossier *4*) relève lui aussi des actifs de O._____ Trust, puisque Z._____ est pour l'essentiel (c'est-à-dire à 95%) détenue par Y._____ qui est elle-même détenue par O._____ Trust. D'autre part, il résulte de ce qui précède que les deux trusts susdits sont révocables, conformément au droit de la ***, qui en tant que loi choisie expressément par la constituante régit les trusts (cf. art. 149c de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291] en relation avec l'art. 6 CLHT).

Or, dans un trust révocable, les bénéficiaires n'ont aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de part de capital du trust. En effet, les bénéficiaires n'acquièrent une prétention ferme sur un revenu ou une part de capital que lorsque ceux-ci ne sont plus soumis à condition, soit dans le cas d'un trust révocable lorsque celui-ci se transforme en trust irrévocable à la suite du décès du settlor, pour autant toutefois que le trust ne soit pas discrétionnaire (cf. SALOM, op. cit., p. 123 et 121, 125 et 127 s. et les références citées). A cet égard, on rappellera que – dans le cas d'un trust révocable – le settlor ne s'est économiquement pas dessaisi des biens transférés au trustee. Au contraire, retenant un pouvoir de révoquer le trust, le settlor garde la maîtrise sur les biens transférés en trust (cf. CRETTI, Revue de l'avocat, p. 14; SALOM, op. cit., p. 122 s.,125, 127 s.,131 et 134 et les références citées). Notons à titre exemplatif que, conformément à la Circulaire no 30 de la Conférence suisse des impôts du 22 août 2007 : imposition des trusts (Archives 76 p. 531 ss), le settlor, résident de Suisse, se doit de payer l'impôt sur la fortune nette du patrimoine trustal, les gains en capital étant exonérés en main du settlor. S'agissant des éventuelles distributions trustales, elles sont qualifiées de donations du settlor au bénéficiaire (cf. CRETTI, Revue de l'avocat, p. 14; SALOM, op. cit., p. 125 et les références citées).

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que les recourants ne sont pas investis du pouvoir de disposer économiquement

des avoirs déposés sur les comptes 2 (dossier *2*), 1 (dossier *1*), 3 (dossier *3*) et 4 (dossier *4*), respectivement des revenus en provenant. En outre, les recourants ne contrôlaient ni ne disposaient d'un autre droit sur ces avoirs et revenus durant la période concernée. D'ailleurs, du vivant de D._____, c'est celle-ci qui était la bénéficiaire économique des valeurs patrimoniales susdites. D'un point de vue économique et compte tenu du principe « substance over form », les recourants ne disposaient donc pas de la fortune et des revenus en cause (cf. consid. 8.2.3 ci-avant).

11.3. Dans ces conditions, le Tribunal de céans considère que les documents susdits permettent de prouver de manière claire et décisive que si W._____, V._____, Y._____ et Z._____ étaient titulaires, respectivement, du compte 2 (dossier *2*), 1 (dossier *1*), 3 (dossier *3*) et 4 (dossier *4*), les recourants n'en étaient en revanche pas les ayants droits économiques. En conclusion, vu ce qui précède, l'ensemble des documents auxquels se réfèrent les recourants remplit 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; cf. consid. 2.4 ci-avant). En effet, les pièces en question sont 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 les cas des recourants.

11.4. Dans la mesure où l'un des critères de la catégorie 2/B/a, respectivement de la catégorie 2/B/b, n'est pas rempli, c'est à tort que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative s'agissant des recourants 1 et 2 et des relations bancaires 2, 1, 3 et 4. Les décisions portant respectivement la référence *2*, *1*, *3* et *4* doivent pour ce motif déjà être annulée, de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'examiner les autres arguments invoqués par les recourants. En particulier, le Tribunal administratif fédéral peut se dispenser de vérifier si – comme le prétendent les recourants – ceux-ci se seraient acquittés de leurs obligations à l'égard du fisc américain.

12.

12.1. A teneur de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Ceux-ci sont fixés selon l'art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure

déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA). Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss FITAF).

12.2. Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat. L'avance de frais totale déjà versée par les recourants, d'un montant de CHF 65'000.-- (soit CHF 20'000.-- pour la cause A-535/2011 et CHF 15'000.--, respectivement, pour la cause A-539/2011, A-544/2011 et A-547/2011), leur est restituée. Les recourants, qui sont représentés par deux avocats, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle, compte tenu du degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), est arrêtée à CHF 35'000.--, montant mis à la charge de l'autorité intimée.

13.
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-535/2011, A-539/2011, A-544/2011 et A-547/2011 sont jointes.

2.
Le recours est admis. Les quatre décisions finales prises le 26 novembre 2010 par l'Administration fédérale des contributions sont annulées et l'entraide administrative est refusée.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

4.
L'avance de frais effectuée par les recourants, d'un montant total de CHF 65'000.--, leur est restituée. Les recourants sont invités à

communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

5.
Il est octroyé aux recourants une indemnité de dépens de CHF 35'000.--, à la charge de l'autorité inférieure.

6.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *1*, *2*, *3* et *4* ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :