**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Cour I
A-6455/2010

# Arrêt du 31 mars 2011

Composition

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

Parties

**A.X._____,** ***,
recourant 1,
**B.X._____,** ***,
recourante 2,
**C.X._____,** ***,
recourante 3,
**D.X._____,** ***,
recourant 4,
**Y._____,** ***,
recourante 5,
tous représentés par A._____, ***,
p.a. B._____, ***,
recourants,

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

## Faits :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**G.**
Le dossier de A.X._____, B.X._____, C.X._____ et D.X._____ en tant que bénéficiaires économiques présumés de Y._____, concernés par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 7 décembre 2009. Dans sa décision finale prise le 2 août 2010, l'AFC a retenu que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA.

**H.**
Par courrier du 14 août 2010, B.X._____, agissant également au nom de A.X._____, C.X._____ et D.X._____, s'est adressée à l'AFC pour s'opposer à l'échange de renseignements. Le 19 août 2010, l'AFC a accusé réception de la lettre précitée et a annoncé que compte tenu des courriers datés des 10 juin et 14 août 2010, qu'elle avait omis de prendre en compte, sa décision prise le 2 août 2010 serait reconsidérée.

**I.**
Par décision finale prise le 23 août 2010, l'AFC a reconsidéré la décision du 2 août 2010 précitée et l'a annulée. Elle a toutefois retenu, comme dans sa décision du 2 août 2010 annulée, que toutes les conditions étaient remplies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA.

**J.**
Le 10 septembre 2010, le Tribunal administratif fédéral a reçu une lettre, rédigée en anglais, de la société B._____ datée du 7 septembre 2010,

mais portant le seau postal du 8 septembre 2010, faisant référence à une lettre de l'AFC du 2 août 2010 concernant A.X._____, B.X._____, C.X._____, D.X._____ et Y._____. La lettre du 10 septembre 2010 précitée était adressée à l'AFC, mais mentionnait également l'adresse du Tribunal de céans.

**K.**
Par courrier du 15 septembre 2010, le Tribunal administratif fédéral a invité B._____ à indiquer dans un délai échéant le 22 septembre 2010 si sa correspondance précitée devait être considérée comme un recours à l'encontre d'une décision prise par l'AFC ou si ce courrier s'adressait exclusivement à l'AFC.

**L.**
Par lettre du 21 septembre 2010 adressée à l'autorité inférieure et portant le sceau de cette dernière du 28 septembre 2010, B.X._____ s'est une nouvelle fois opposée à l'échange de renseignements. Elle a rendu attentif au fait qu'un des trustees avait écrit à l'AFC pour fournir des documents complémentaires démontrant que A.X._____, B.X._____, C.X._____ et D.X._____ n'avaient aucun pouvoir de contrôle sur la société Y._____ et sur les comptes bancaires détenus par cette dernière.

**M.**
Par télécopie du 11 octobre 2010, B._____ a annoncée au Tribunal administratif fédéral la prise de contact prochaine de A._____, avocat, co-directeur de Y._____

Le 20 octobre 2010, A._____, ***, s'est adressé en anglais au Tribunal de céans.

Par courrier du 27 octobre 2010, UBS SA a fait parvenir au Tribunal administratif fédéral un document intitulé « Declaration of Trust », signé par Y._____ ainsi que le « Deed of Trust » du « Z._____ Settlement », daté du 25 mars 1982. UBS SA a expliqué que ces deux documents n'avaient pas été à sa disposition au moment où elle avait donné suite à la requête d'édition de l'AFC du 1er septembre 2009, si bien qu'elle n'avait pas pu exclure que des « US persons » étaient les bénéficiaires économiques des comptes bancaires concernés.

**N.**
Par décision incidente du 28 octobre 2010 et ordonnance du 5 novembre 2010, le Tribunal administratif fédéral a notamment imparti à A.X._____, B.X._____, C.X._____ et D.X._____ ainsi qu'à Y._____ un délai au 8 novembre 2010 – prolongé jusqu'au

15 novembre 2010 – afin d'indiquer clairement si leur intention était de recourir contre la décision de l'AFC et, si tel était le cas, de prendre des conclusions claires, de motiver leur recours et de le signer. B._____ a par ailleurs été invitée à fournir une procuration justifiant de ses pouvoirs.

**O.**
Par courrier daté du 29 octobre 2010, A._____, *** s'est une nouvelle fois adressé au Tribunal de céans.

**P.**
Par mémoire du 4 novembre 2010, parvenu au Tribunal administratif fédéral le 8 novembre 2010, A.X._____ (ci-après: recourant 1), B.X._____ (ci-après: recourante 2), C.X._____ (ci-après: recourante 3) et D.X._____ (ci-après: recourant 4) ainsi que Y._____ (ci-après: recourante 5; les recourants 1 à 5 étant désignés ci-après les recourants), tous représentés par A._____, ***, ont déposé un recours dûment motivé. Ils ont conclu, en substance, à ce que la décision prise le 23 août 2010 par l'AFC soit annulée, à ce qu'il soit constaté que les recourants 1 à 4 ne sont pas les bénéficiaires économiques du compte bancaire UBS *** concerné ou de la recourante 5 et à ce qu'aucun document ou information ne soit transmis à des autorités étrangères. Ils ont également requis que l'avance de frais versée leur soit restituée. Ils prétendent n'avoir aucun droit ou pouvoir sur le compte bancaire UBS ***. Ils expliquent que ce compte aurait été ouvert au nom de la recourante 5, mais que selon l'acte de fiducie (« Declaration of Trust ») du 18 décembre 2003, joint au recours, il serait détenu à titre fiduciaire pour le « Z._____ Settlement », un trust constitué selon les lois de ***. Ce trust, constitué par acte du 25 mars 1982, serait un trust totalement discrétionnaire, ce qui signifierait que les bénéficiaires actuels ou potentiels n'auraient absolument aucun droit ou pouvoir sur le trust, sur les décisions prises par les trustees, ni sur les décisions de distributions. Aucun des recourants 1 à 4 n'aurait d'ailleurs jamais cherché à exercer une influence, ce que les trois trustees n'auraient au demeurant pas permis. En vertu d'une « résolution » datée du 21 juin 2002, UBS SA, ***, aurait été désigné comme banquier de la recourante 5 et les seuls signataires autorisés sur le compte UBS *** seraient et resteraient les trois directeurs de la recourante 5, c'est-à-dire C._____, D._____ et A._____, qui seraient aussi les trois « trustees » du « Z._____ Settlement ». Les recourants exposent également que la recourante 5 serait une société constituée le 2 janvier 2001 selon les lois des ***. Les actions de la recourante 5 seraient détenues, de manière irrévocable,

pour C._____, D._____ et A._____ en tant que « trustees » du « Z._____ Settlement ».

**Q.**
Dans sa réponse du 8 décembre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

**R.**
Le 13 décembre 2010, les recourants ont présenté leurs observations et confirmé, en substance, leurs conclusions et arguments.

**S.**
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).

**1.2.** L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que les recourants ont procédé en français. L'autorité intimée a déposé sa réponse du 8 décembre 2010 en français et a expressément consenti à ce que la procédure soit menée dans cette langue. Par conséquent, la langue de la présente procédure – plus particulièrement celle du présent arrêt - est le français (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-

6830/2010 du 23 février 2011 consid. 1.2, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 1.2 et la référence citée).

**1.3.** Il s'agit tout d'abord de déterminer si le recours a été interjeté dans les délais légaux.

**1.3.1.** Le mémoire de recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision (cf. art. 50 al. 1 PA). Conformément à l'art. 7 al. 1 PA, l'autorité saisie d'un recours doit tout d'abord contrôler, d'office, sa compétence. L'art. 8 al. 1 PA dispose que l'autorité qui se tient pour incompétente transmet sans délai l'affaire à l'autorité compétente, tandis que selon l'art. 8 al. 2 PA, l'autorité qui tient sa compétence pour douteuse ouvre sans délai un échange de vues avec l'autorité qu'elle considère comme compétente. En vertu de l'art. 21 al. 2 PA, lorsque la partie s'adresse en temps utile à une autorité incompétente, le délai est réputé observé. Le justiciable ne doit en effet pas être privé sans nécessité de la possibilité d'obtenir un examen de sa requête par l'autorité compétente (cf. ATF 121 I 93 consid. 1c).

**1.3.2.** En principe, un recours doit remplir certaines conditions minimales, afin que l'autorité de recours puisse l'examiner. Ainsi, aux termes de l'art. 52 al. 1 PA, le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve, et porter la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci doit y joindre l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. L'art. 52 al. 2 PA précise que si le recours ne satisfait pas à ces exigences ou si les conclusions ou les motifs du recourant n'ont pas la clarté nécessaire, sans que le recours soit manifestement irrecevable, l'autorité de recours impartit au recourant un court délai supplémentaire pour régulariser le recours.

**1.3.3.** On ne saurait toutefois déduire de ce qui précède que l'acte de recours n'est soumis à aucune exigence minimale. Pour que l'art. 52 al. 2 PA s'applique, il faut au moins qu'une personne déterminée exprime, de façon reconnaissable, sa volonté de recourir pour obtenir la modification d'une situation juridique particulière qui résulte d'une décision et qui la concerne (cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 28 mai 2003, publiée in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.128 consid. 2b). A défaut, le recours est manifestement irrecevable et l'art. 52 al. 2 PA ne s'applique pas (cf. décision de la CRC du 4 janvier 1996, publiée in : JAAC 61.20 consid. 5a). Outre l'existence

de la volonté de recourir, le recours doit encore contenir une motivation et des conclusions pour pouvoir être considéré comme recevable. Les conclusions servent à porter à la connaissance de l'autorité de recours quelles sont les prétentions du recourant (cf. JAAC 67.128 consid. 2b). A cet égard, il convient de relever que la jurisprudence n'exige pas que les conclusions soient explicitement formulées en tant que telles; il suffit que l'on puisse déduire de la motivation du recours quels sont les éléments de la décision attaquée qui sont contestés (cf. JAAC 61.20 consid. 5 et les références citées). En particulier, lorsque le recours est interjeté par un non-juriste, il ne faut pas se montrer trop exigeant du point de vue formel ou avec les termes utilisés (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle, 2008, p. 94 s, ch. 2.211). Il est admis qu'une motivation même sommaire est suffisante. Il faut néanmoins que l'on comprenne sur quels points et pour quelles raisons la décision attaquée est contestée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.29/2004 du 25 février 2004 consid. 1.2 et les références citées; ATF 118 Ib 134 consid. 2). En outre, la motivation doit se rapporter à l'objet du litige tel qu'il est circonscrit par la décision attaquée (cf. ATF 131 II 533 consid. 6.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1153/2009 du 12 novembre 2009 consid. 6.2.1).

**1.3.4.** Dans son courrier daté du 7 septembre 2010 – intitulé « A.X._____, B.X._____, C.X._____ et D.X._____ – Y._____ » – B._____, se référant à la décision du 2 août 2010, explique que la recourante 5 était entièrement détenue par le « Z._____ Settlement » et que les bénéficiaires potentiels figurant sur le formulaire A n'avaient aucun contrôle sur ledit « Settlement », ni sur la recourante 5, et n'avaient de pouvoir de signature sur aucun compte bancaire auprès d'UBS SA. B._____ précise en outre notamment être à disposition pour fournir des documents complémentaires pour démontrer que les règles fiscales américaines ont été respectées.

Le Tribunal administratif fédéral déduit de la lettre précitée que les recourants souhaitent l'annulation de la décision prise le 2 août 2010 par l'AFC, décision qui avait entre-temps été remplacée par la décision du 23 août 2010, ce qu'ignoraient à ce moment, semble-t-il, les recourants, ainsi que le Tribunal administratif fédéral. Quoi qu'il en soit, les conditions de l'art. 52 PA sont en l'espèce remplies, les recourants ayant en effet adressé également des lettres le 14 août et le 21 septembre 2010 à l'AFC desquelles il ressort clairement qu'ils s'opposent aux décisions prises le 2 août, puis le 23 août 2010 par cette autorité (cf. également consid. 1.3.5 ci-après).

**1.3.5.** Les recourants 1 à 4 se sont adressés par courriers des 14 août et 21 septembre 2010 à l'AFC pour s'opposer à l'échange de

renseignements, la deuxième des deux lettres, qui faisait suite à la nouvelle décision de l'AFC du 23 août 2010 portant le sceau de l'AFC du 28 septembre 2010. Cette dernière lettre se réfère expressément au courrier du 7 septembre 2010 de B._____, parvenu au Tribunal administratif le 10 septembre 2010 et portant également l'adresse de l'AFC. Ces démarches, antérieures et postérieures au pli du 7 septembre 2010, reprennent en substance l'argumentaire et les conclusions prises dans cet acte. Le Tribunal administratif fédéral retient par conséquent que celui-ci constitue le recours contre la décision du 23 août 2010.

**1.4.**

**1.4.1.** D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1 et A-6118/2010 du 8 décembre 2010 consid. 1.3.1).

Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué – qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé mais qui peut être un intérêt de fait – doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en

revanche irrecevable (cf. ATF 133 II 468 consid. 1, 121 II 39 consid. 2c/aa et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1, et A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1 et les références citées).

**1.4.2.** En l'occurrence, tant les recourants 1 à 4 que la recourante 5 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, les recourants 1 à 4 en tant que bénéficiaires économiques présumés de la relation bancaire *** et la recourante 5 en tant que détentrice de ce compte et cocontractante d'UBS SA. Les recourants se trouvent ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Ils ont au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

**1.4.3.** Déposé par des personnes qui ont 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), le recours est – sous réserve du consid. 1.5 ci-après –recevable et il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

**1.5.**

**1.5.1.** En vertu de l'art. 25 al. 2 PA, une demande en constatation est recevable si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection. Selon la jurisprudence, une autorité ne peut rendre une décision de constatation, au sens des art. 5 al. 1 let. b et 25 PA, que lorsque la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait, auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, et à condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé au moyen d'une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 126 II 300 consid. 2c, 121 V 311 consid. 4a et les réf. cit.; cf. également ATAF 2010/12 consid. 2.3 et les réf. cit.). Il s'ensuit que l'intérêt digne de protection requis fait défaut, en règle générale, lorsque la partie peut obtenir en sa faveur un jugement condamnatoire; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 125 V 21 consid. 1b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.4.1, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.1 et A-4935/2010 du 11 octobre

2010 consid. 1.5; cf. également ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 867).

**1.5.2.** En l'occurrence, la conclusion tendant à ce qu'il soit constaté que les recourants 1 à 4 ne sont pas les bénéficiaires économiques du compte bancaire UBS *** ou de la recourante 5 n'est pas une conclusion constatatoire mais plutôt une conclusion « préparatoires » ou « préjudicielles », autrement dit un grief qui pourrait constituer un motif d'annulation de la décision entreprise. En tant que telle, elle est irrecevable. Considérée comme une conclusion en constatation, elle serait également irrecevable, du moment que l'autorité intimée a rendu une décision formatrice et que les recourants peuvent obtenir, devant l'autorité de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 2.1, 2C_176/2008 du 26 août 2008 publié in Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247 consid. 1.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.4.2, A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 1.5 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. aussi YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, 2008, n° 2249, p. 867).

**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/Bâle/Genève 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, 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, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). 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, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 258 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, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 260; 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 (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 (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.**
Les recourants allèguent en substance que, contrairement à ce qui figure sur le formulaire A rempli par la recourante 5, les recourants 1 à 4 ne seraient pas les bénéficiaires économiques du compte UBS litigieux (cf. les faits P ci-avant).

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

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

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

- le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de déclaration FBAR pour la période concernée),
- (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et
- (ii) les revenus générés se montent à plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en

compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

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

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

**3.2.** Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant également concerné la catégorie 2/B/b – notamment sur les critères « offshore company accounts » et « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ces critères devaient être interprétés de manière autonome, en fonction des règles générales contenues à l'art. 31 ss de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2 et 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).

**3.2.1.** 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 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-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.1).

**3.2.2.** 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-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2, A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3 et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou société de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne sert qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3).

> **3.2.3.** 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 arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.3, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.3 et A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1).

**4.**

**4.1.** 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 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 JESSICA SALOM, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Genève 2010, p. 21 ss et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1).

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-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1).

**4.2.** En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que la recourante 5 était la titulaire du compte *** et que les recourants 1 à 4 en étaient les ayants droit économiques.

**4.2.1.** Au regard des documents intitulés, respectivement, « Basic document for account/custody account relationship (firms, corporations and other institutions) » (cf. pièces no ***_4_00007 s. du dossier de l'AFC), « Authorized signatures » (pièce no ***_4_00009 du dossier de l'AFC) et « Corporation Resolution – Deposit, custodian and current accounts and credit transactions » (pièces no ***_4_00010 s. du dossier de l'AFC), il apparaît que le compte UBS incriminé a été ouvert au nom de la recourante 5, laquelle est indiquée comme titulaire du compte. Le formulaires A « Verification of the beneficial owner's identity », établi le 21 juin 2002 et signé par la recourante 5, indiquent que les recourants 1 à 4 seraient les personnes « likely to become beneficiaires » (cf. pièces no ***_4_00070 et 00071 du dossier de l'AFC).

**4.2.2.** Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que la recourante 5 était la titulaire du compte *** et que les recourants 1 à 4 en étaient les ayants droit économiques (cf. consid. 2.4 ci-avant). L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale du 23 août 2010, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire.

**4.3.** Dans ces conditions, il reste à examiner si les recourants réussissent à réfuter de manière claire et décisive les soupçons fondés quant à la personne des ayants droit économiques. Autrement dit, il appartient aux recourants d'apporter la preuve que les recourants 1 à 4 n'étaient pas les bénéficiaires économiques du compte concerné (cf. consid. 2.4 ci-avant).

**4.3.1.** Dans le cadre de la procédure devant le Tribunal de céans, toute une série de documents ont été produits. A teneur de ces différentes pièces, notamment du « Deed of Trust » du « Z._____ Settlement » daté du 25 mars 1982 (ci-après : « Deed of Trust »; cf. pièce no 4 du dossier des recourants), il apparaît que « Z._____ Settlement » a été constitué le 25 mars 1982 – conformément à la législation de ***, par A.Z._____, (settlor), qui n'a jamais été un bénéficiaires du trust (cf. notamment art. 27 a du « Deed of Trust »). Ce dernier a été conçu *ab initio* comme un trust irrévocable, puisque le « Deed of Trust » ne prévoit pas la possibilité de révoquer le trust. Selon le « Deed of Trust », D._____ et A._____ sont les trustees initiaux (« Original Trustees »). Les recourants allèguent que le « Z._____ Settlement » serait un trust totalement discrétionnaire, ce qui signifierait que les bénéficiaires actuels et potentiels n'auraient absolument aucun droit ou pouvoir sur le trust, ni sur les décisions des trustees. Aucun des recourants 1 à 4 n'aurait par ailleurs jamais cherché à exercer une influence sur les trustees, ce que ces derniers n'auraient au demeurant pas permis. Le but premier du « Z._____ Settlement » serait en effet de continuer à exister pour le bénéfice des générations à venir et que les distributions accordées restent totalement discrétionnaires.

A teneur de la pièce intitulée « Declaration of Trust » (cf. pièce no 3 du dossier des recourants), la recourante 5 déclare avoir ouvert des comptes bancaires UBS portant les numéros ***1 et ***2 et détenir les avoirs déposés sur ces comptes, de manière irrévocable, pour le compte de « Z._____ Settlement ». Les signataires de la relation bancaire UBS sont, au regard de la pièce intitulée « written resolution of the directors of Y._____ » (cf. pièce no. 5 du dossier des recourants) C._____, A._____ et D._____. Les recourants indiquent que ces trois personnes sont les trustees du « Z._____ Settlement ». Ils font également valoir que l'unique certificat d'actions de la recourante 5 (cf. pièce 8 du dossier des recourants) serait détenu par les trois personnes précitées en tant que trustees du « Z._____ Settlement », ce qui

prouverait que les recourants 1 à 4 n'ont aucun intérêt ou droit quelconque sur la recourante 5 et sur la relation bancaire UBS dont la recourante est titulaire. Ils soutiennent en outre que le formulaire A tel qu'il figure au dossier officiel (cf. pièces no ***_4_00070 et 00071 du dossier de l'AFC) aurait été rempli suite à l'insistance d'UBS SA qui n'aurait pas accepté que « Z._____ Settlement » soit mentionné comme bénéficiaire économique de la recourante 5.

**4.3.2.** L'ensemble de ces éléments démontre, d'une part, que la recourante 5, plus précisément la relation bancaire ***, relève des actifs du « Z._____ Settlement » et, d'autre part, que ce trust est discrétionnaire et irrévocable, conformément au droit de ***, qui en tant que loi choisie expressément par les constituants régit le trust (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 discrétionnaire, les bénéficiaires n'ont aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de part de capital du trust. Le trustee dispose d'une entière liberté dans le choix des personnes qui bénéficient des distributions – certes, en règle générale, à l'intérieur d'un cercle déterminé de personnes – et du montant de ses distributions en faveur des bénéficiaires. Les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire n'ont ainsi qu'une expectative, soit une sorte d'intérêt futur et incertain qui se manifeste par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee (cf. SIBILLA GISELDA CRETTI, Le trust – Aspects fiscaux, Bâle 2007, p. 20 ss et les références citées [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; SALOM, op. cit., p. 23 s. et 121 et les références citées). Comme déjà dit (consid. 4.3 ci-avant), les bénéficiaires n'acquièrent leur « propriété équitable » (« equitable ownership ») que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. De plus, ils n'ont pas de droit absolu (« Vollrecht ») sur le patrimoine trustal ou de créance en attribution des biens en trust vis-à-vis du trustee (cf. CRETTI, Le trust, p. 22 ss; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.3.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.3.2).

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que les recourants 1 à 4 n'étaient pas investis du pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS incriminé, respectivement des revenus en provenant. D'un point de vue économique et compte tenu du principe « substance over form », il convient donc de constater que les recourants 1 à 4 n'avaient pas le pouvoir de disposer de la fortune et des revenus en cause et que la

recourante 5 ne doit pas non plus être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 (cf. consid. 3.2.3 ci-avant).

**4.3.3.** Dans ces conditions, le Tribunal de céans considère que les arguments et documents susdits permettent de prouver de manière claire et décisive que si la recourante 5 était la titulaire du compte litigieux, les recourants 1 à 4 n'en étaient en revanche pas les ayants droit 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 le cas des recourants 1 à 4.

**4.4.** Dans la mesure où l'un des critères de la catégorie 2/B/b n'est pas rempli, c'est à tort que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée. La décision attaquée doit ainsi être annulée.

**5.**

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

**5.2.** Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.5 ci-avant). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat. L'avance de frais versée par les recourants, d'un montant de CHF 35'000.--, leur est restituée. Les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens réduite 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 17'500.--, montant mis à la charge de l'autorité intimée.

**6.**
Conformément à l'art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut pas être contesté par-devant le Tribunal fédéral.

## Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

**1.**
Le recours est admis dans la mesure où il est recevable. La décision finale du 23 août 2010 de l'Administration fédérale des contributions est annulée et l'entraide administrative est refusée.

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

**3.**
L'avance de frais effectuée par les recourants, d'un montant de CHF 35'000.--, leur est restituée. Les recourants sont invités à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

**4.**
Il est octroyé aux recourants une indemnité de dépens de CHF 17'500.--, à la charge de l'autorité inférieure.

**5.**
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :