Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-2013/2011

Arrêt du 31 mai 2011

Composition

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

Parties

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

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

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

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

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

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

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

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

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

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

F.
Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de la Convention 10 (publié partiellement in : ATAF 2010/40).

G.
Le dossier de X._____ concernée par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 26 janvier 2010. Dans sa décision finale prise le 25 mai 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.

Par acte du 24 juin 2010, X._____ a interjeté recours contre la décision finale susdite auprès du Tribunal administratif fédéral. Sans entrer en matière sur le fond, le Tribunal a, par arrêt du 15 novembre 2010, retenu que le droit d'être entendu de la prénommée avait été violé. Il a par conséquent annulé la décision précitée du 25 mai 2010 et renvoyé l'affaire à l'AFC pour qu'elle donne l'occasion à X._____ de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative dans le cas la concernant.

H.
Par courrier du 29 novembre 2010, l'AFC a imparti à X._____ un délai au 17 décembre 2010 pour transmettre ses éventuelles observations avant qu'une nouvelle décision ne soit rendue. Faisant suite aux courriers des 3 et 15 décembre 2010 de la prénommée, l'autorité inférieure a – à titre tout à fait exceptionnel – prolongé le délai précité jusqu'au 17 janvier 2011. Le 17 janvier 2011, X._____ a déposé sa prise de position. Dans sa décision finale du 1er mars 2011, l'AFC a une nouvelle fois considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA.

I.
Par mémoire du 1er avril 2011, X._____ (ci-après : recourante) a interjeté recours contre la décision finale du 1er mars 2011 auprès du Tribunal administratif fédéral. Principalement, elle a requis – sous suite de frais et dépens – que la décision finale susdite soit annulée et que les informations concernant la relation bancaire *** ne soient pas transmises

à l'IRS. Elle a invoqué en substance une violation de l'art. 8 de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), plus spécifiquement une violation du droit au respect de la vie privée, ainsi qu'une violation de l'interdiction de la rétroactivité des lois. La recourante a également fait valoir que la décision du 1er mars 2011 ne reposerait sur aucune base légale.

J.
Dans sa réponse datée du 29 avril 2011, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

K.
Dans sa réplique du 20 mai 2011, la recourante a persisté dans ses conclusions et arguments. Elle a en outre requis que le Tribunal administratif fédéral sursoie à statuer dans le cas d'espèce « jusqu'à ce que la Cour européenne des droits de l'homme se soit prononcée sur la conformité de l'Accord [recte : la Convention 10] avec les engagements conventionnels internationaux devant être respectés par la Suisse ».

L.
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).

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

1.2.

1.2.1. Une suspension de la procédure doit être justifiée par des motifs suffisants (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7509/2006 du 2 juillet 2007 consid. 5.1 et les références citées; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, no 3.14 ss). Elle peut être envisagée lorsqu'il ne se justifie pas, sous l'angle de l'économie de la procédure, de prendre une décision dans l'immédiat, notamment lorsque le jugement prononcé dans un autre litige peut influencer l'issue du procès (cf. art. 6 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]; ATF 123 II 1 consid. 2b, 122 II 211 consid. 3e; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4379/2007 du 29 août 2007 consid. 4.2). La suspension est également admise, lorsqu'elle paraît opportune pour d'autres raisons importantes. Elle ne doit toutefois pas s'opposer à des intérêts publics et privés prépondérants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-5168/2007 du 18 octobre 2007 consid. 2.2.1 et les références citées, A-7509/2006 du 2 juillet 2007 consid. 5.1 et les références citées). Elle doit même rester l'exception (cf. ATF 130 V 90 consid. 5, 119 II 389 consid. 1b et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 8C_982/2009 du 5 juillet 2010 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5482/2009 du 19 avril 2011 consid. 2.2). En particulier, le principe de célérité qui découle de l'art. 29 Cst. pose des limites à la suspension d'une procédure jusqu'à droit connu sur le sort d'une procédure parallèle.

De manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité saisie; cette dernière procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites (cf. ATF 119 II 386 consid. 1b; arrêt du Tribunal fédéral 1P.99/2002 du 25 mars 2002 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-8243/2007 du 20 mai 2008 consid. 3). Il appartient à l'autorité saisie de mettre en balance, d'une part, la nécessité de statuer dans un délai raisonnable et, d'autre part, le risque de décisions contradictoires. Le caractère raisonnable du délai s'apprécie au regard de la nature de l'affaire et l'ensemble des circonstances (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1P.99/2002 du 25 mars 2002 consid. 4.1 et les références citées; ATAF 2009/42 consid. 2.2 et les références citées).

1.2.2. En l'espèce, la recourante motive sa demande de suspension par le fait que suite à un recours interjeté auprès de la Cour européenne des droits de l'homme contre un arrêt rendu par le Tribunal administratif fédéral en matière d'entraide administrative, ladite Cour devra

probablement se prononcer sur la conformité de la Convention 10 avec les engagements conventionnels de la Suisse. A cet égard, il y a lieu de relever que la procédure devant la Cour européenne des droits de l'homme sera longue et que sa décision n'interviendra selon toute vraisemblance que dans plusieurs mois, voire dans plusieurs années. Or, les faits pertinents à la base de la présente affaire, c'est-à-dire en particulier la question de savoir s'il existe de sérieuses raisons de penser que la recourante a commis des « fraudes ou délits semblables », sont survenus durant une période située entre 1999 et 2010, de sorte que plus de 12 ans se sont déjà écoulés depuis la date la plus éloignée des faits déterminants. Dans ces circonstances, la nécessité de statuer dans un délai raisonnable apparaît comme essentielle. Il en va d'ailleurs de l'intérêt de toutes les parties concernées par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis que les affaires UBS soient traitées rapidement. Notons encore que le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion d'affirmer que les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris à l'égard des Etats-Unis prévalaient sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir, en particulier, secrète leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.2).

En outre, si l'argumentation de la recourante était suivie c'est non seulement la présente procédure qui devrait être suspendue pendant plusieurs mois, mais toutes les procédures encore pendantes relatives à la demande d'entraide administrative de l'IRS. Or, une telle suspension serait contraire au principe de célérité ainsi qu'aux engagements internationaux de la Suisse. Enfin, on relèvera que rien n'empêche la recourante, ainsi que toute personne concernée qui le souhaiterait, de s'adresser à la Cour européenne des droits de l'homme.

1.2.3. Par conséquent et au vu de ce qui précède, la conclusion de la recourante – tendant à ce que le Tribunal administratif fédéral sursoie à statuer dans le cas d'espèce « jusqu'à ce que la Cour européenne des droits de l'homme se soit prononcée sur la conformité de l'Accord [recte : la Convention 10] avec les engagements conventionnels internationaux devant être respectés par la Suisse » – est rejetée.

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 A-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 A-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 A-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 A-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 A-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.

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

3.1.

3.1.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier partie la Convention 10 et que – en tout état de cause – la conformité du droit international avec la

Constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la Constitution fédérale ou à des lois fédérales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.1 et les références citées, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.1, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.1 et les références citées).

3.1.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26], la CEDH [en particulier son art. 8] et le Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en particulier son art. 17]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111) et que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH et l'art. 17 Pacte ONU II, ces deux dernières dispositions ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secrète leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.2).

3.1.3. Le Tribunal de céans a aussi jugé que les parties à un accord international étaient libres de prévoir expressément ou de manière implicite son application rétroactive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.4 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1). Des règles de procédure pouvaient par ailleurs être appliquées de manière rétroactive à des faits antérieurs, car

l'interdiction de la non-rétroactivité ne valait que pour le droit pénal matériel et non pas pour le droit de procédure, dont les dispositions en matière d'entraide administrative faisaient partie (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.3, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 3.2, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.5 et les références citées; pour une critique de cette jurisprudence, cf. FELIX UHLMANN/RALPH TRÜMPLER, « Das Rückwirkungsverbot ist im Bereich der Amtshilfe nicht von Bedeutung » – Überlegungen zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15 Juli 2010 betreffend den UBS-Staatsvertrag, in : Revue de droit suisse [RDS] 130 [2011] p. 139 ss, qui ne discutent toutefois pas la possibilité prévue par la CV d'instaurer un « effet rétroactif »).

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

3.1.4. En conclusion, la Convention 10 – qui contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis, sans toutefois les citer nommément – est contraignante pour le Tribunal administratif fédéral au sens de l'art. 190 Cst. Aussi, on ne saurait vérifier si les critères relatifs à l'octroi de l'entraide administrative définis par la Convention 10 – dont notamment le critère relatif au calcul du revenu – sont adéquats. L'argument selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait une recherche indéterminée de moyens de preuve interdite (ou une « pêche à l'information »; « fishing expedition ») et serait dès lors irrecevable ne peut ainsi être suivi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.3 et 8.4 et les références citées). Il s'ensuit que les personnes visées ne peuvent se défendre contre l'octroi de l'entraide administrative qu'en prouvant que c'est de manière erronée que les critères ressortant de la Convention 10

ont été appliqués à leur cas ou en démontrant que les résultats chiffrés auxquels ont aboutis les calculs de l'AFC sont erronés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.4, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 3.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.6 et les références citées).

3.1.5. Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4904/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.1.6; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 ss) d'affirmer qu'aucun motif ne justifiait de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est dès lors une nouvelle fois confirmée.

3.2. En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : violation du droit au respect de la sphère privée, ainsi que violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois. De plus, la Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide. Toutes les dispositions de droit interne citées par la recourante doivent ainsi céder le pas à la Convention 10. Notons encore que 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).

4.

La recourante soutient en outre que dans la mesure où la décision entreprise n'aurait pas été rendue dans le délai de 360 jours prescrit par l'art. 1 al. 2 de la Convention 10, celle-ci ne reposerait sur aucune base légale. Elle prétend que le délai de 360 jours serait impératif et que des décisions d'entraide administrative ne pourraient être rendues ultérieurement à ce délai.

4.1. Dans son arrêt A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011, le Tribunal administratif fédéral a rappelé que – compte tenu des

engagements pris par la Suisse – l'AFC avait dû mettre en place une unité opérationnelle spéciale pour traiter la demande d'entraide administrative présentée sur la base des critères arrêtés dans l'annexe à la Convention 10 pour les cas de fraudes et délits semblables (« tax fraud or the like ») dans l'affaire UBS SA. Cette manière de s'organiser devait permettre à l'AFC de rendre pour chaque cas une décision finale portant sur la transmission des informations bancaires demandées, dans un délai de 90 jours après réception de la demande pour les 500 premiers cas et de 360 jours pour tous les autres cas. Le Tribunal de céans a considéré que l'art. 1 al. 2 de la Convention 10 concrétisait ainsi l'une des principales obligations de la Suisse, en fixant en particulier les différentes étapes du traitement des dossiers concernés. En d'autres termes, cette disposition visait uniquement à consacrer l'une des obligations de la Suisse, à savoir celle de rendre par le biais de l'AFC une décision finale relative à l'octroi de l'entraide administrative pour chaque dossier édité par UBS SA et ce dans un certain délai. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi retenu que les délais fixés par l'art. 1 al. 2 de la Convention 10, y compris le délai de 360 jours suivant la réception de la demande du 31 août 2009 de l'IRS, permettaient simplement de mieux planifier le traitement des cas concernés et de contrôler le déroulement de la procédure. Différentes mesures étaient par ailleurs prévues pour faire face à l'éventualité où, après vérification de l'avancement de la procédure, il serait apparu que les résultats, notamment le nombre de décisions finales rendues par l'AFC, se seraient écartés de manière importante de ce qui pouvait raisonnablement être escompté au vu du but de la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3, spéc. consid. 4.3.3 et les références citées).

En conclusion, le Tribunal de céans a admis – dans son arrêt A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 – que des décisions finales portant sur la transmission des informations bancaires sollicitées par l'IRS pouvaient être rendues postérieurement au délai de 360 jours suivant la réception de la requête de ladite autorité fiscale américaine. A cet égard, il a rappelé que l'art. 10 de la Convention 10 stipulait que ledit traité restait en vigueur jusqu'à ce que les parties eussent confirmé par écrit qu'elles s'étaient acquittées des obligations qui en découlaient. Or, les parties n'avaient pas encore confirmé par écrit que la Convention 10 aurait été complètement exécutée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.1). Dans ces conditions, le Tribunal administratif fédéral a admis que ledit accord était toujours en vigueur et, partant, applicable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-

7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.2.1 et 4.3.3 et les références citées). En d'autres termes, il a retenu que les seules conséquences attachées au délai de 360 jours suivant la demande du 31 août 2009 de l'IRS, ainsi qu'au délai de 370 jours après la signature de la Convention 10 le 19 août 2009, étaient d'éventuelles mesures pouvant être prises par les Etats-Unis à l'égard de la Suisse (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.3 et les références citées).

4.2. L'argumentation de la recourante ne mettant nullement en cause la jurisprudence établie dans l'arrêt A-7663/2010 et A-7699/2010 précité, il convient de la confirmer. A la lumière de ce jugement, il y a lieu d'admettre que la décision entreprise repose sur une base légale, à savoir la Convention 10, laquelle est toujours en vigueur et, partant, applicable. Notons encore que l'AFC est tenue de traiter l'intégralité des dossiers édités par UBS SA et ne peut se limiter au traitement de 4'450 comptes ouverts ou clos, ce chiffre n'étant qu'une estimation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.1; cf. également arrêts A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.2.1 et 4.2.2 et les références citées, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.3.1 et A-6678/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.3). Le grief de la recourante tendant à l'illégalité de la décision querellée est dès lors mal fondé.

5.

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

- les clients d'UBS SA,
- domiciliés aux Etats-Unis,
- qui étaient titulaires directs et ayants droit économiques,
- de comptes-titres non déclarés (non-W-9) et de comptes de dépôt d'UBS SA d'une valeur de plus d'un million de francs suisses, pendant une période située 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/A/b comme suit :

- (i) le contribuable domicilié aux Etats-Unis n'a pas fourni de formulaire W-9 pendant au moins trois ans (dont un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative), et

- (ii) le compte détenu auprès d'UBS SA a généré des revenus de plus de 100'000 francs suisse en moyenne par an pour toute période de trois ans comprenant 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 domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned “undisclosed (non-W-9) custody accounts” and “banking deposit accounts” in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS 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 : « (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

5.2.

5.2.1. Durant la période en cause, la recourante, qui – de part son domicile aux Etats-Unis (cf. pièces no ***_4_00011 et _00020 s. du dossier de l'AFC) – est une « US person » au sens de l'annexe à la Convention 10, était cocontractante d'UBS SA pour la relation bancaire

***, ainsi que titulaire directe et ayant droit économique dudit compte UBS (cf. pièce no ***_4_00024 du dossier de l'AFC). Plus précisément, en réponse à la phrase « The contracting partner hereby declares : », c'est la rubrique « that the contracting partner is the sole beneficial owner of the assets concerned » qui a été cochée par la recourante et non pas la rubrique « that the beneficial owner/s of the assets concerned is/are : Last name / Firts name (or firm) ; Address / Domicile, Country » (cf. pièce no ***_4_00024 du dossier de l'AFC). Aucun document édité par UBS SA n'indique qu'un formulaire W-9 ait été remis pendant la période considérée. De plus – contrairement à ce que semble prétendre la recourante, qui soutient qu'en octobre 2002 CHF 977'747 étaient déposés sur le compte UBS *** – le montant total des avoirs sur la relation bancaire incriminée, avec valeur au 31 décembre 2004, a dépassé la somme déterminante de CHF 1'000'000.-- (cf. pièce no ***_6_00006 du dossier de l'AFC). Des gains en capitaux d'au moins CHF 326'325.-- ont été réalisés durant les seules années 2004 et 2005 (cf. pièce no ***_6_00059 à _00068, _00081, _00083 et _00085 du dossier de l'AFC).

5.2.2. L'ensemble des éléments précités n'est pas contesté par la recourante. Au contraire, celle-ci reconnaît expressément, dans son mémoire de recours du 1er avril 2011, être la titulaire et l'ayant droit économique du compte bancaire UBS ***. Elle admet également que la relation bancaire litigieuse a été ouverte en 1996 dans les livres d'UBS SA et qu'elle a été clôturée en 2006. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que tous les critères de la catégorie 2/A/b sont remplis en ce qui concerne la recourant et le compte UBS ***. C'est ainsi à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée s'agissant de la recourante et de la relation bancaire susdite.

6.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 15'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à la

recourante (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

7.
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.
La demande de la recourante, tendant à ce que la procédure de recours portant la référence A-2013/2010 soit suspendue, est rejetée.

2.
Le recours est rejeté.

3.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 15'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :