



Arrêt du 9 mars 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Michael Beusch, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

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

contre

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

Objet

Entraide administrative.

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.

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 Convention 10 (publié partiellement in ATAF 2010/40). Dans cet arrêt, il a jugé que la Convention 10 le liait pleinement au sens de l'art. 190 Cst. Il a également

considéré que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle, si bien que la Convention 10 était de même rang que la CDI-US 96. Cette dernière étant antérieure à la Convention 10, ses dispositions ne trouvaient application que pour autant qu'elles soient en conformité avec les règles de la Convention 10, qui – étant plus récentes – primaient.

G.

Le dossier de X._____ concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 7 décembre 2009. Le 28 octobre 2009, l'intéressé – agissant par le biais de son mandataire – a sollicité de l'AFC la consultation de son dossier. Le 14 janvier 2010, l'AFC lui a transmis les documents requis et lui a octroyé un délai pour lui faire part de ses observations. Celles-ci ont été déposées le 25 mai 2010. Dans sa décision finale datée d'août 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été notifiée le 24 août 2010 à***, mandataire de l'intéressé.

H.

Le 23 septembre 2010, X._____ a déposé un recours au Tribunal administratif fédéral, dirigé à la fois contre la décision incidente rendue par l'AFC le 1^{er} septembre 2009 et contre celle d'août 2010 octroyant l'entraide administrative dans le cas qui le concerne. Il a conclu en substance à leur annulation et au refus de l'entraide administrative, subsidiairement à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de caviarder toutes pièces contenant des informations sur des tiers non-concernés par ladite procédure. Dans sa réponse du 22 novembre 2010, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours.

Les autres faits déterminants seront évoqués dans les considérants suivants.

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), dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), le recours est recevable. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

1.2. Le recourant requiert "que l'effet suspensif soit maintenu". Conformément à l'art. 55 al. 1 PA, l'acte de recours bénéficie de cet effet de par la loi, si bien que cette requête est sans objet (cf. not. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 2.1). Le Tribunal de céans a, au demeurant, expressément rappelé dans son ordonnance du 1^{er} octobre 2010 que l'entraide administrative ne pouvait être accordée et en particulier qu'aucun document ou information bancaire ne pouvait être transmis à des autorités étrangères avant l'entrée en force de l'arrêt définitif et exécutoire qui mettrait fin à la procédure.

1.3. La décision prise en août 2010 par l'AFC est une décision finale relative à la transmission de renseignements qui peut être attaquée devant le Tribunal administratif fédéral (art. 32 LTAF a contrario et art. 20k al. 1 OCDI-US 96). En revanche, toute décision antérieure à la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut être attaquée que conjointement à la décision finale (art. 20k al. 2 OCDI-US 96). Par conséquent, les conclusions du recourant tendant à ce que la décision prise le 1^{er} septembre 2009 par l'AFC à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements soit annulée est irrecevable. En effet, en vertu de l'effet dévolutif, la décision antérieure, faisant partie de la décision finale, ne peut être attaquée séparément (ATF 126 II 300 consid. 2a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 1.4).

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. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem

Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^e 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, 2^e 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-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1). 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2 et les références citées).

2.2. 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 HOTTELLIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. I, 2^e 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 la 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2). 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-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1).

2.3. 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).

2.4. 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, 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 le 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1). Un devoir de collaborer incombe aussi au 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 réf. 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.1 et les réf. citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

2.5. Dans le cadre spécifique de l'entraide administrative fondée sur la CDI-US 96, respectivement sur la Convention 10, 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3).

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 parvient à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3).

2.6. En l'occurrence, le recourant fait valoir deux types d'arguments. Tout d'abord, son droit d'être entendu aurait été violé (consid. 3 ci-après). Ensuite, pour différents motifs ayant trait au droit applicable, respectivement à sa situation concrète, l'entraide ne devrait pas être accordée (consid. 4, 5 et 6 ci-après).

3.

3.1. Le recourant se plaint, tout d'abord, d'une violation de son droit d'être entendu. En raison du caractère formel de ce droit – dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, 2^{ème} éd., Berne 2006, ch. 1346) – il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. ATF 124 I 49 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 3.1 et A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 4.1).

3.1.1. Le droit d'être entendu, inscrit à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend le droit de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à son sujet, le droit de consulter le dossier, le droit de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision et de participer à l'administration de celles-ci, d'en prendre connaissance, de se déterminer à leur propos, le droit d'obtenir une décision motivée et le droit de se faire représenter ou assister (cf. ATF 135 II 286 consid. 5.1, 132 II 485 consid. 3.2, 129 I 232 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 3.2, A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 4.2 et les réf. citées; ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. I et II, p. 380 ss et 840 ss).

3.1.2. S'agissant plus particulièrement du droit de consulter le dossier (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2) – autrement dit de l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier – il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à sa disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb in fine, 112 Ia 202 consid. 2a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2.2, A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.2).

3.1.3. La jurisprudence déduit également du droit d'être entendu le devoir pour l'autorité de motiver sa décision, afin que le destinataire puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 121 I 54 consid. 2c). Il n'y a de violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner les problèmes pertinents (cf. ATF 133 III 439 consid. 3.3, 130 II 530 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 6B_74/2010 du 26 février 2010 consid. 1.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2.3, C-3314/2008 du 29 septembre 2010 consid. 4.1.2).

3.2. En l'espèce, le recourant ne nie pas avoir eu connaissance de la procédure administrative le concernant, puisqu'il affirme avoir reçu un courrier d'UBS SA le 25 septembre 2009 l'invitant à mandater un représentant légal dans le cadre de celle-ci. Il ne conteste pas non plus avoir eu accès au dossier le concernant et avoir pu s'exprimer devant l'AFC avant que la décision entreprise ne soit rendue. En revanche, il

affirme avoir tenté d'obtenir d'UBS SA les méthodes précises qui avaient permis à cette dernière de déterminer si les seuils établis par la Convention 10 étaient atteints, sans succès (cf. recours, p. 9 avec réf. aux annexes 11 à 15 au recours). C'est uniquement à la lecture de la décision entreprise qu'il aurait saisi que c'était l'AFC – et non UBS SA – qui avait défini les taux applicables et qu'en ce qui concerne les fonds de placement, un taux de 12,5 % avait été appliqué (cf. recours, p. 9). Il soutient qu'il aurait dû avoir accès au détail de ces calculs dès le début de la procédure et que son droit d'être entendu a, dès lors, été violé. L'AFC lui a objecté qu'elle avait procédé à des calculs plus favorables que ceux préconisés par la Convention 10, ce dont il ne pouvait se plaindre. A cela s'ajoute que le recourant ne s'était pas adressé à elle pour disposer des informations querellées concernant les méthodes de calcul des gains en capitaux (cf. réponse, p. 3).

En somme, le recourant estime que l'AFC aurait dû l'informer du mode de calculation des revenus déterminants pour octroyer l'entraide avant de prendre la décision entreprise, étant précisé qu'il a parfaitement saisi – à la lecture de celle-ci – de quelle manière l'autorité inférieure avait procédé audit calcul. Il faut d'ailleurs relever que ce point est clairement exposé dans la décision en question, qui ne souffre à cet égard d'aucun manque de motivation. Cela étant, le recourant perd de vue que les seuils au-delà desquels l'entraide administrative est accordée, de même que le calcul des gains en capitaux générés par le compte bancaire concerné, est expressément prévu dans la Convention 10 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.5). Il s'agit d'une problématique de droit applicable qui est publié et auquel le recourant a donc accès. Il n'appartenait dès lors pas à l'AFC de le lui communiquer à titre particulier. Certes, il revient à l'AFC d'appliquer le droit en question, sous réserve du contrôle par le Tribunal de céans. Toutefois, le recourant ne peut exiger de l'AFC qu'elle porte à sa connaissance, avant la décision qu'il lui incombe de prendre, la manière dont elle entend appliquer le droit dans son cas concret. A cet égard, il ne peut y avoir aucune violation du droit d'être entendu. Le recourant est dès lors mal fondé à s'en prévaloir.

4.

Ceci étant dit, il s'agit d'examiner tout d'abord le grief du recourant relatif à la demande d'entraide déposée par l'IRS et son examen préliminaire par l'AFC.

4.1. Selon l'art. 2 al. 1 let. d de l'arrêté fédéral du 11 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2), le Conseil fédéral est compétent pour régler la procédure à suivre pour les échanges de renseignements stipulés dans une convention (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7789/2009 du 21 janvier 2010 consid. 2). En relation avec l'échange d'informations avec les USA basé sur l'art. 26 CDI-US 96, le Conseil fédéral a fait usage de cette compétence en édictant l'OCDI-US 96. La Convention 10 ne change rien à cette procédure (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.1, A-7342/2008 du 5 mars 2009 consid. 1.1 s.).

Selon l'art. 20c al. 1 OCDI-US 96, l'AFC procède à un examen préliminaire des demandes d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente en vue de prévenir les fraudes visées à l'art. 26 CDI-US 96. Cet examen se limite à la question de savoir si les conditions préconisées dans les normes pertinentes sont rendues vraisemblables. A ce stade de la procédure, l'AFC – dans le cas de demandes émanant des USA – n'a pas encore à examiner si les conditions de l'entraide administrative sont réunies ou non. Elle n'a pas à s'exprimer sur la question de savoir s'il existe une fraude ou un délit semblable, au sens des normes pertinentes et si les autorités américaines ont suffisamment précisé les éléments de fait afin d'obtenir les informations requises. L'AFC se prononce à ce sujet dans sa décision finale au sens de l'art. 20j al. 1 OCDI-US 96. Dans le cadre de celle-ci, elle doit (ainsi d'ailleurs que le Tribunal administratif fédéral, saisi d'un recours selon l'art. 20k al. 1 OCDI-US 96) se prononcer sur l'existence d'un soupçon initial de fraude fiscale ou de délit semblable au sens des normes pertinentes et, le cas échéant, déterminer quelles informations (objets, documents, annexes) peuvent être transmises à l'autorité requérante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2).

4.2. En l'espèce, le recourant estime que l'AFC n'a pas procédé à un examen préliminaire suffisant de la demande d'entraide de l'IRS du 31 août 2009, dans la mesure où elle l'aurait reçue le 3 septembre 2009 et y aurait donné suite le 1^{er} septembre 2009 déjà, par le biais de la décision incidente adressée à UBS SA. En cela, l'AFC aurait violé l'art. 20 c OCDI-US 96 (cf. recours, p. 8). Cela étant, le Tribunal de céans relève que le recourant n'allègue pas que la demande d'entraide en question serait entachée de défauts qui justifieraient de ne pas entrer en matière. A cela s'ajoute qu'elle se base sur une prémisse erronée. En effet, l'autorité inférieure affirme avoir reçu la demande d'entraide en question le 31 août

2009 déjà, ce qu'il n'y a pas lieu de mettre en doute au regard des circonstances, et l'avoir traitée avec une grande diligence (cf. réponse, p. 3). Enfin, le Tribunal de céans a déjà jugé que cette demande de l'IRS rendait suffisamment vraisemblable l'existence d'une fraude fiscale ou d'un délit semblable, de sorte qu'il n'y avait rien à redire à l'ouverture de la procédure d'entraide (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.3). Il n'y a pas lieu d'y revenir ici. Ce grief du recourant doit donc être écarté.

5. Il reste à se prononcer sur le bien-fondé matériel de la décision attaquée, plus précisément sur la question de l'application de la Convention 10 ainsi que des critères établis dans son annexe. Ceci présuppose quelques rappels juridiques (consid. 5.1 et 5.2 ci-après), avant de procéder à une subsumption (consid. 6 ci-après).

5.1.

5.1.1. Le 15 juillet 2010 le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 (publié partiellement in ATAF 2010/40) portant sur la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant des contribuables américains, clients d'UBS SA. Dans ce prononcé, 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-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.1 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

5.1.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26] et la CEDH [en particulier son art. 8]), 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, celui-ci 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).

5.1.3. Le Tribunal de céans a également exposé, dans l'arrêt A-4013/2010 précité, que l'art. 7 al. 1 CEDH (pas de peine sans loi) n'était pas pertinent en matière de procédure d'entraide administrative. Cette disposition était exceptionnellement applicable dans le cadre de la procédure d'entraide suisse si la personne concernée par l'entraide était menacée, dans l'Etat requérant, par une procédure violant l'art. 7 CEDH (cf. ATF 135 I 191 consid. 2.1, 126 II 324 consid. 4c). Or, tel n'était pas le cas en l'espèce (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.3; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

5.1.1. 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, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.5 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

5.1.2. En résumé, 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 abouti 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-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.5 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

5.1.

5.1.1. 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 2/A/b sont les suivants :

- les clients d'UBS SA,
- domiciliés aux Etats-Unis,
- qui étaient titulaires directs et ayant 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 administrative 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 ».

5.1.2. La notion de « tax fraud or 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) ».

5.1.1. Dans l'arrêt A-4013/2010 précité, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituait des revenus au sens dudit traité les « revenus bruts (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) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3).

5.1.2. Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de

« fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragable – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Comme déjà dit (consid. 4.1.5 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des gains effectivement générés et/ou en fonction d'un autre quotient que celui de 50% (du produit brut des ventes réalisées) prévu dans l'annexe à la Convention 10 ne pouvait notamment pas être suivi. Ainsi, ni les pertes ni les droits de courtage ne peuvent notamment être portés en déduction du produit des ventes réalisées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.2.1). Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément, s'agissant de la catégorie 2/A/b, « revenues are defined as gross income [...] and capital gains (which [...] are calculated as 50% of the gross sales proceeds [...]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 9.2.1, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et les références citées).

5.2.

En l'espèce, le recourant s'élève contre l'octroi de l'entraide administrative à l'IRS, en avançant plusieurs arguments qui seront successivement examinés ci-après (consid. 5.1 à 5.3). Ceci fait, le Tribunal de céans contrôlera si l'entraide administrative a été accordée à bon droit (consid. 5.4).

5.2.1. Tout d'abord, selon le recourant, la Convention 10 ne viserait qu'à préciser les critères fixés dans la CDI-US 96. Par conséquent la notion de "tax fraud or the like" contenue dans celle-ci pourrait être uniquement précisée par la convention ultérieure. Il s'ensuit que l'omission de déclarer le 50 % du produit de la vente de titres ne pourrait être considérée comme une fraude fiscale au sens de la CDI-US 96. Il faudrait ainsi

s'écarter de ce pourcentage, ce que l'AFC elle-même aurait fait en fonction des revenus en cause (cf. recours, p. 10 s.). Toutefois, le recourant perd de vue que la Convention 10 prime toute autre disposition de droit international, y compris la CDI-US 96 (cf. consid. 5.1.2 ci-avant), laquelle n'en trace dès lors pas les limites admissibles. En outre, les gains en capital sont définis dans la Convention 10, en ce sens qu'ils sont équivalents, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée. Il s'agit d'une présomption légale irréfragable (consid. 5.2.4). En d'autres termes, le recourant n'est pas admis à proposer un autre calcul de ces gains en capital. Par ailleurs, l'AFC n'est pas non plus fondée à s'en écarter. Si elle a, malgré tout, procédé ainsi dans le cadre de la décision entreprise, le recourant n'est pas fondé à s'en plaindre, puisque ce calcul lui était plus favorable que celui préconisé par la Convention 10 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et 5.4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.4.2 et 6.4.3). L'AFC lui a d'ailleurs objecté cet argument dans le cadre de sa réponse, concédant qu'elle avait procédé à ces calculs s'écartant de la Convention 10, à l'avantage du recourant (cf. réponse, p. 3).

5.2.2. Le recourant se plaint également que les revenus moyens qu'il a réalisés par le biais du compte en question, sur la période allant de 2005 à 2007, se monterait à Fr. 115'590.-, soit un dépassement infime du seuil prévu par la Convention 10. A ses dires, une application plus correcte des critères prévus dans cette convention, soit en compensant les gains en capital avec les pertes réalisées, lui aurait "très vraisemblablement permis de ne pas tomber sous le coup de la mesure administrative dont il fait l'objet" (cf. recours, p. 10 in fine et p. 11). Force est toutefois de constater que, même avec la méthode de calcul de l'AFC relative aux gains en capital pourtant plus favorable au recourant, ce dernier dépasse le seuil de revenu spécifié pour la catégorie 2/A/b. Il importe peu que ce seuil soit dépassé d'une dizaine de milliers de francs ou d'un montant moindre, à mesure qu'il s'agit d'un critère conventionnel précis qui ne laisse aucune marge d'appréciation. Par ailleurs, comme déjà dit, le recourant n'est pas admis à proposer une autre méthode de calcul des gains en capitaux, à savoir en compensant les gains avec les pertes réalisées, puisqu'il s'agit d'une présomption légale irréfragable (consid. 5.2.4 ci-avant).

5.2.3. Enfin, le recourant fait valoir que son droit au respect de la vie privée garanti par l'art. 8 CEDH, le principe de l'égalité de traitement et de

non-discrimination (art. 8 Cst., 14 CEDH, 2 § 2 Pacte I, 2 § 1 et 26 Pacte II) et la présomption d'innocence découlant de l'art. 32 al. 1 Cst. et 6 CEDH ne seraient pas respectés (cf. recours, p. 12 s.). Cela étant, l'ensemble de ces griefs tombe à faux. La Convention 10 a en effet le pas sur la Constitution fédérale (cf. consid. 5.1.1 ci-avant), la CEDH (consid. 5.1.2 ci-avant), de même que le Pacte ONU-I et II (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.3), tous antérieurs, ce qui dispense d'examiner une hypothétique violation des normes citées, pour autant qu'elles soient pertinentes (ce qui n'a pas non plus à être tranché).

Le recourant estime que le principe de non-rétroactivité aurait également été violé (cf. recours, p. 13), à tort cependant. En effet, ainsi que le Tribunal de céans l'a déjà exprimé, les parties à un accord international sont libres de prévoir son application rétroactive, ce qui est précisément le cas en l'occurrence (cf. consid. 5.1.4 ci-avant). Cet argument doit donc également être écarté.

5.2.4. Durant la période en cause, le recourant avait son domicile aux Etats-Unis, ce qu'il ne conteste pas. Il était titulaire et bénéficiaire économique du compte UBS numéro ***. Il remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne.

Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 décembre 2001, selon la décision entreprise, ce qui n'est pas contesté. Le recourant ne prétend pas non plus avoir rempli les formulaires W-9 pendant la période déterminante. D'après la décision attaquée, des gains en capital d'au moins CHF 267'652.- auxquels s'ajoutent des intérêts et des dividendes CHF 79'119.- (soit un total de CHF 346'771.-) ont été réalisés durant les années 2005 à 2007, si bien que le seuil de CHF 100'000.- relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a été dépassé durant la période en question, même si l'on s'en tient aux calculs de l'AFC (lesquels sont plus favorables au recourant qu'ils ne devraient; cf. consid. 6.2 ci-avant). Les griefs du recourant concernant le calcul des gains en capital sont mal fondés (cf. consid. 6.2 ci-avant). Pour le surplus, le recourant ne fait pas valoir que l'autorité inférieure aurait fait des erreurs de calcul ou d'addition. Tous les critères de la catégorie 2/A/b sont ainsi remplis et c'est dès lors à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée. Le recours s'avère ainsi mal fondé à cet égard.

6.

Cela étant, il s'agit encore de définir l'étendue de l'entraide accordée et, dans

ce contexte, d'examiner la conclusion subsidiaire du recourant, tendant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de caviarder certaines pièces comportant des renseignements relatifs à son épouse, à sa mère et à un ami (cf. recours, p. 11). Le recourant se plaint également que ces informations seraient antérieures ou postérieures à la période visée par l'entraide administrative (cf. recours, p. 11). Il estime que le secret bancaire (art. 47 de la loi sur les banques et les valeurs mobilières [LB, RS 952.0]) serait violé, faute de caviardage.

6.1.

6.1.1. Selon l'art. 26 par. 1 CDI-US 1996, qui reste applicable pour autant que la Convention 10 ne la prime pas comme droit plus récent ou *lex specialis* (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 3.4.3), seuls les renseignements nécessaires pour prévenir les fraudes et délits semblables peuvent être transmis à l'Etat requérant. Cette disposition se fonde essentiellement sur le principe de proportionnalité.

S'agissant de ce principe, il s'agit de rappeler qu'il empêche d'une part l'autorité requérante de demander des mesures inutiles à son enquête et, d'autre part, l'autorité d'exécution d'aller au-delà de la mission qui lui est confiée (cf. ATF 136 IV 82 consid. 4.1, 121 II 241 consid. 3a; arrêts du Tribunal fédéral 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 7.1, 1A.268/2004 du 11 février 2005 consid. 5.1). L'autorité suisse requise s'impose une grande retenue lorsqu'elle examine le respect de ce principe, car elle ne dispose pas des moyens qui lui permettraient de se prononcer sur l'opportunité de l'administration des preuves. Saisi d'un recours contre une décision de transmission, le juge de l'entraide doit lui aussi se borner à examiner si les renseignements à transmettre présentent, *prima facie*, un rapport avec les faits motivant la demande d'entraide. Il ne doit exclure de la transmission que les documents n'ayant manifestement aucune utilité possible pour l'Etat requérant (examen limité à l'utilité "potentielle", ATF 122 II 367 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral 1A.268/2004 du 11 février 2005 consid. 5.1). En cas de demandes tendant à la transmission de documents relatifs à des comptes bancaires, il y a lieu de transférer – selon la jurisprudence du Tribunal fédéral – tous les documents, qui se rapportent au soupçon exposé dans le cadre de la demande d'entraide. Il faut cependant que soit établi un lien objectif entre l'état de fait exposé dans cette demande et les documents en question (cf. ATF 129 II 462 consid. 5.3, 128 II 407 consid. 6.3.1, 122 II 367 consid. 2c, 112 Ib 462 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid.

7.1). Au besoin, il appartient à l'Etat requis d'interpréter la demande selon le sens que l'on peut raisonnablement lui donner. Rien ne s'oppose à une interprétation large de la requête, s'il est établi que toutes les conditions à l'octroi de l'entraide sont remplies. Ce mode de procéder évite aussi une éventuelle demande complémentaire (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.1, 1A.201/2005 du 1^{er} septembre 2005 consid. 2.1, 1A.98/2004 du 15 juin 2004 consid. 2.1). Sur cette base, peuvent aussi être transmis des renseignements et des documents qui ne sont pas expressément mentionnés dans la demande (cf. ATF 121 II 241 consid. 3b; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2010.170 du 14 septembre 2010 consid. 2.1, RR.2010.39 du 28 avril 2010 consid. 5.1, RR.2010/8 du 16 avril 2010 consid. 2.2).

L'on peut d'ailleurs observer, sans perdre de vue les distinctions qui s'imposent entre le domaine de l'entraide administrative et celui de l'entraide en matière pénale, que les termes utilisés à l'art. 26 par. 1 CDI-US 1996 correspondent à ceux de l'art. 63 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP; RS 351.1), à laquelle le droit conventionnel en matière d'entraide fiscale se réfère sur de nombreux points. Selon cette disposition, la communication de renseignements est autorisée lorsqu'elle paraît nécessaire à la procédure menée à l'étranger et liée à une cause pénale ou pour récupérer le produit de l'infraction. L'art. 10 aEIMP prévoyait que pouvaient être transmis des renseignements touchant au domaine secret des personnes qui, selon la demande, n'étaient pas impliquées dans la procédure pénale à l'étranger, à condition que l'importance de l'infraction le justifie et que cela paraisse indispensable pour établir les faits. Selon la jurisprudence rendue à ce propos, une personne était tenue pour impliquée et ne bénéficiait pas de la protection de l'art. 10 aEIMP dès qu'elle se trouvait en lien direct et réel avec les faits décrits à l'appui de la demande, sans qu'elle ait nécessairement participé à l'infraction au sens du droit pénal. Etaient impliqués, par exemple, les familiers d'une personne poursuivie à l'étranger, titulaires de comptes bancaires ayant pu servir, même à leur insu, à commettre une infraction, voire à transférer ou à dissimuler le produit d'une infraction. L'art. 10 aEIMP a été supprimé lors de la révision du 4 octobre 1996 car, selon l'interprétation jurisprudentielle qui lui était donnée, le principe de proportionnalité protégeait de manière égale et suffisante les personnes réellement étrangères à l'infraction à la base de la demande d'entraide (ATF 120 Ib 251 consid. 4b et 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire

internationale en matière pénale, 2^{ème} éd., Bruxelles/Berne 2004, p. 249 et la jp citée).

6.1.2. L'art. 10 al. 2 du Traité du 25 mai 1973 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique sur l'entraide judiciaire en matière pénale (RS 0.351.933.6) fait référence aux faits qu'une banque est tenue de ne pas révéler ou qui constituent un secret de fabrication ou d'affaires concernant une personne n'ayant apparemment aucun rapport avec l'infraction mentionnée dans la demande d'entraide. Le cas échéant, les renseignements révélant ces faits ne sont transmis qu'aux conditions spécifiées aux let. a à c de cet alinéa. Il ne conduit pas à un autre résultat que celui résultant de l'EIMP, respectivement de l'application du principe de proportionnalité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; ZIMMERMANN, op. cit., p. 251 ss).

6.1.3. Comme on l'a vu, ces principes s'appliquent également à l'entraide administrative fiscale, soumise pareillement au principe de proportionnalité (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3, 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1). Ceci correspond également à la pratique et apparaît correct, compte tenu des buts comparables de l'entraide administrative et judiciaire. Le Tribunal administratif fédéral a d'ores et déjà jugé qu'il s'en tenait à cette jurisprudence (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.1, A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.2).

6.1.4. Il faut ainsi considérer que les noms de tiers, qui n'ont manifestement rien à voir avec les agissements reprochés, ne devraient pas être transmis dans le domaine de l'entraide administrative en matière fiscale (cf. dans ce sens, PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, *Amts und Rechtshilfe* : 10 Aktuelle Fragen, in ASA 77 p. 804, cf. également HANS-PETER SCHAAD, in Watter/Vogt [éd.], *Basler Kommentar zum Börsengesetz*, Bâle 2007, ad art. 38 ch. 72).

6.1.5. S'agissant des personnes entrant dans la définition de tiers non impliqués, ni la Convention 10, ni la CDI-US 96, ni même l'OCDI-US 96 ne contiennent de dispositions explicites indiquant qui peut être considéré comme tel. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'entraide judiciaire internationale, ne font pas partie de cette catégorie les personnes qui ont un lien réel et direct avec le comportement décrit dans la demande d'entraide, lequel constitue un élément constitutif de l'infraction. Il suffit donc qu'il existe un rapport objectif entre la mesure

d'entraide et les faits poursuivis, sans que les personnes soumises à la mesure aient forcément participé aux agissements décrits, au sens du droit pénal (ATF 120 Ib 251 consid. 5b, 112 Ib 462 consid. 2b, 107 Ib 252 consid. 2b; arrêts du Tribunal fédéral 1A.245/2006 du 26 janvier 2007 consid. 3 et 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1). Il ne faut en effet pas confondre implication avec coopération coupable à une infraction. Ceci dit, il ne faut pas non plus confondre le critère d'identification de la catégorie 2/A/b, en relation avec la personne ayant droit économique du compte bancaire concerné et la notion de tiers non impliqué dans la procédure, qui peut donner lieu à un caviardage des informations destinées à l'Etat requérant.

Le titulaire d'un compte bancaire qui a été utilisé pour des transactions suspectes n'est ainsi pas un tiers non impliqué, au sens précité (ATF 120 Ib 252 consid. 5b). Le Tribunal fédéral a également jugé qu'une société qui a été utilisée comme intermédiaire pour mettre des sommes d'argent à disposition d'une autre, celles-ci ayant pour but de favoriser ou de commettre le délit visé dans la demande d'entraide judiciaire, ne peut être considérée comme un tiers au sens décrit plus haut. La même chose vaut pour les personnes physiques qui contrôlent ou dirigent une telle société (ATF 112 Ib 462 consid. 2b, 107 Ib 258 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral 1A.60/2000 du 22 juin 2000 consid. 4c; CHRISTOPH PETER, Zum Schicksal des echten "unbeteiligten Dritten" in der Strafrechts- und Amtshilfe, in Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz, Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen [HSG], St. Gallen 2007, p. 671). Ceci vaut par analogie pour l'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.3). Dans un arrêt relatif à l'entraide administrative fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, le Tribunal fédéral a considéré qu'il y avait implication de l'amie et partenaire en affaires du citoyen américain au sujet duquel une demande d'entraide avait été déposée, en constatant que sa rémunération avait été assurée par une société dominée par l'intéressé, soupçonné de l'utiliser également à des fins de fraudes fiscales. La personne en question avait également été en relation d'affaires avec la société elle-même et lui avait fait des versements, toutes opérations ayant transité par les comptes dont les relevés étaient requis. Elle apparaissait dès lors comme impliquée dans la fraude soupçonnée, sans d'ailleurs que cela ne préjuge d'une éventuelle faute au plan pénal. Dès lors que les renseignements requis n'étaient manifestement pas sans rapport avec l'infraction poursuivie et impropres à faire progresser l'enquête et que des soupçons de fraude étaient fondés, les renseignements devaient être transmis, qu'ils

concernent l'auteur présumé de l'infraction ou une tierce personne impliquée à quelque titre que ce soit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.2).

6.2. En l'espèce, le Tribunal de céans relève que l'AFC a admis, dans le cadre de la décision entreprise, de procéder à un caviardage de certains passages de documents, objets de l'entraide administrative, ce qu'elle allègue avoir fait "en relation avec des renseignements concernant des tiers" dans les pièces suivantes : "n° de pagination ****" (cf. décision entreprise, p. 14 ch. 7 let. b). Cela étant, il n'est pas mentionné quel type de renseignement a, de la sorte, été masqué et quels tiers cela concerne. Le recourant pour sa part émet des doutes quant à l'exhaustivité de ce caviardage et conclut à ce qu'il soit "ordonn(é) à l'AFC de caviarder toutes les pièces citées dans le présent recours et contenant des informations sur des tiers non-concernés par la procédure d'entraide administrative et que l'AFC n'a pas encore caviardées". Dans les motifs de son recours, le recourant explique que les tiers en question sont "des proches (...), notamment son épouse, sa mère et un ami" (cf. recours, p. 11), sans plus de précision et, apparemment, à titre non-exhaustif. Il produit cependant, sous pièce n° 16 annexe à son recours, les documents qu'il estime litigieux. Il s'agit des pièces du dossier de l'AFC référencées***. Le Tribunal de céans limitera ainsi son examen aux pièces citées ci-dessus.

6.2.1. S'agissant de la première pièce citée (***), comme d'ailleurs du document référencé***, également évoqué par le recourant, il s'agit de documents énonçant le nom de l'épouse du recourant, à savoir Y._____, celle-ci intervenant au titre de mandataire du recourant. Son nom et son rôle n'est pas caviardé par l'AFC dans les documents précités. L'on relèvera que la référence à son existence et au pouvoir général qui lui a été concédé par son mari figure également dans d'autres documents, classés par l'AFC sous***, au sujet desquels le recourant n'élève cependant aucun grief. Il s'agit de savoir si c'est à bon droit que le recourant réclame que le nom de son épouse soit apuré des pièces qu'il a citées. Or, à cet égard, le Tribunal de céans constate que le recourant a concédé à son épouse certains pouvoirs relatifs à son compte bancaire. Il est ainsi bien évident qu'il ne s'agit pas d'une personne tierce, qui n'aurait manifestement rien à voir avec la procédure, au sens défini par la jurisprudence (cf. ci-avant consid. 6.1). Il n'y a dès lors pas lieu à caviardage des documents qui la concernent.

6.2.2. S'agissant ensuite des documents classés^{***}, cités par le recourant, ceux-ci mentionnent le nom de sa mère, à savoir Z._____, à laquelle il a conféré de pleins pouvoirs de le représenter envers UBS SA. Ces documents n'ont pas été caviardés par l'AFC. L'on remarquera que son nom figure également dans le document^{***}, non cité par le recourant. Quoi qu'il en soit, les mêmes motifs que ceux évoqués concernant l'épouse du recourant doivent prévaloir. En effet, le recourant a conféré à sa mère une fonction en rapport avec le compte bancaire concerné, à savoir des pouvoirs de représentation, ce qui ne permet pas de voir en elle un tiers non impliqué, selon la définition donnée plus haut. Le lien de parenté qui les unit n'y change strictement rien. Par ailleurs, ceci ne préjuge en aucune manière d'une participation de la personne en question au sens du droit pénal.

6.2.3. S'agissant encore des documents référencés^{***}, ces documents ont été caviardés par l'AFC en ce sens que le titulaire du compte auprès duquel le solde du compte UBS litigieux a été viré en 2009 n'est pas lisible. Il faut ainsi considérer qu'aucun litige ne subsiste à ce sujet. En outre, un nom a été caviardé dans des documents d'envoi figurant sous n°^{***}, sans que l'on sache, à nouveau, de qui il s'agit. Quoi qu'il en soit, ces pièces n'étant pas citées par le recourant, force est de constater qu'elles ne sont pas litigieuses.

6.2.4. Finalement, pour ce qui concerne le document ^{***}, expressément cité par le recourant, force est de constater qu'il mentionne le nom de deux sociétés, à savoir ^{***} et, par ailleurs, celui de^{***}, ce dernier en tant qu'employé d'UBS SA, sans qu'aucune de ces mentions ait été caviardée par l'AFC. En revanche, le recourant n'est pas explicite quant à savoir quel "proche", "ami" ou "tiers" devrait être radié de ce document. Il paraît peu probable que son grief concerne^{***}, dont le nom apparaît fréquemment dans d'autres documents, sans que le recourant ne formule d'objection à cet égard. Cela étant, rien ne permet d'affirmer que les personnes citées seraient totalement étrangères à la procédure. L'on ne voit d'ailleurs pas en quoi le document en question, qui concerne un virement d'un montant relativement faible, pourrait porter préjudice aux sociétés indiquées. Sans que cela permette la remise en vrac d'une documentation, il faut rappeler qu'il incombe au recourant de coopérer avec l'autorité d'exécution, respectivement avec le Tribunal de céans, en indiquant les informations qu'il n'y aurait pas lieu de transmettre, ainsi que les motifs précis qui commanderaient d'agir de la sorte (cf. ATF 130 II 14 consid. 4.3 s., 128 II 407 consid. 6.3.1, 127 II 151 consid. 4c/aa, 126 II 258 consid. 9b/aa, 126 II 258 consid. 9c; arrêts du Tribunal fédéral

1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.2, 1A.198/2003 du 8 janvier 2004 consid. 4.3, 1A.199/2003 du 17 décembre 2003 consid. 5.3). Or, dans le cas présent, l'AFC n'a pas failli à son obligation de tri commandée par le principe de proportionnalité. Quant au recourant, il est resté très évasif sur les données à masquer et les motifs qui le justifieraient. En se contentant d'une affirmation générale, il a failli à son devoir de collaboration. Faute d'avoir fourni des explications précises quant à la nécessité de supprimer des données particulières, le recourant est forclos.

6.2.5. Quant au grief du recourant, tenant à une prétendue violation de l'art. 47 LB, il ne résiste guère à l'examen. En effet, la Convention 10 a le pas sur toute disposition légale ou constitutionnelle antérieure, ce qui englobe la disposition citée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3.1.2 et 3.3). Celle-ci n'a dès lors aucune portée dans le présent contexte.

6.2.6. Le recourant fait enfin valoir que certains documents seraient "antérieurs ou postérieurs à la période visée par l'entraide administrative" (cf. recours, p. 11 ch. 4). Il fait référence aux pièces jointes sous annexe n°16 à son recours. A leur lecture, le Tribunal de céans constate qu'une procuration a été signée en 1979, que des documents de clôture du compte remontent à 2009 et qu'un acte de nantissement date de 1980. Malgré les explications lacunaires du recourant, il faut croire qu'il s'agit-là des documents qu'il voudrait voir écartés de ceux destinés à être transmis à l'IRS. Cela étant, le Tribunal de céans relève que des critères temporels servent effectivement à circonscrire les personnes, respectivement les comptes bancaires, donnant lieu à l'entraide administrative en vertu de la Convention 10. Ainsi, s'agissant de l'identification des personnes, cette condition est considérée comme remplie pour (i) les clients d'UBS domiciliés aux Etats-Unis qui, pendant une période située entre 2001 et 2008, étaient les titulaires directs et les ayants droit économiques de comptes-titres non déclarés (...) et en outre pour (ii) les ressortissants américains (indépendamment de leur domicile) ayants droit économiques de comptes de sociétés offshore fondées ou exploitées entre 2001 et 2008 (...) (cf. Convention 10, ch. I let. A et B). Toutefois, l'identification desdites personnes est une question totalement distincte de celle des documents, respectivement des renseignements à transmettre en vertu de l'entraide internationale. A ce propos, il faut relever que la requête d'entraide déposée par l'IRS ne définit a priori pas les documents requis dans un cadre temporel restrictif (cf. requête de l'IRS à l'AFC du 31 août 2009, p. 8 "Documents needed"). Il ne saurait

donc être reproché à l'AFC d'être allé au-delà de la demande formulée par l'Etat requérant. Au surplus, rien n'indique qu'il faille écarter des documents à transmettre certaines pièces qui n'auraient pas été établies entre 2001 et 2008, mais qui auraient été classés dans le dossier bancaire relatif à cette période afin d'expliquer ou de justifier certaines transactions. Pour ces motifs, le Tribunal de céans ne voit pas de raison de retrancher les pièces visées de celles destinées à être transmises à l'IRS, en vertu de l'entraide administrative internationale.

6.2.7. En définitive, il apparaît que l'ensemble des griefs du recourant, tenant aux données destinées à être transmises à l'IRS, tombent à faux. La décision entreprise doit donc être pleinement confirmée.

7.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 20'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant 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 au recourant (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

8.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure par Fr. 20'000.- sont mis à la charge du recourant et compensés par l'avance du même montant.

3.

Il n'est pas octroyé de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Recommandé)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ***; Recommandé)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Marie-Chantal May Canellas

Expédition :