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

Cour I
A-7242/2010

# Arrêt du 10 juin 2011

Composition

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

Parties

**X._____,** ***,
recourante 1,

**Y._____,** ***,
recourant 2,

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

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

## Faits :

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

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

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

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

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

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

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

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

**F.**
Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de la Convention 10 (publié partiellement in : ATAF 2010/40). 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 Y._____ en tant que bénéficiaire économique présumé de X._____, ***, concerné par la présente procédure, a été transmis par UBS SA à l'AFC le 26 février 2010. Dans sa décision finale du 23 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 transmise à B._____ en ce qui concerne tant Y._____ que la société X._____.

**H.**
Par mémoire du 6 octobre 2010, X._____ (ci-après : recourante 1) et Y._____ (ci-après : recourant 2; la recourante 1 et le recourant 2 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté recours contre la décision finale du 23 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. Ils ont conclu – sous suite de frais et dépens – principalement :

- à l'admission du recours,

- à ce qu'il soit constaté que la décision entreprise viole le droit d'être entendu,

- à l'annulation de ladite décision, et

- au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

A titre subsidiaire, ils ont requis :

- l'admission du recours,

- qu'il soit dit que les recourants ne font pas partie des personnes concernées par la Convention 10 ainsi que par la demande d'échange de renseignements de l'IRS,

- l'annulation de la décision entreprise, et

- qu'il soit dit que la demande de renseignements de l'IRS est refusée et qu'aucun objet, document ou pièce concernant le compte UBS numéro *** ne peut être transmis à l'IRS.

Sub-subsidiairement, ils ont demandé

- l'admission du recours,

- qu'il soit dit que la décision du 23 août 2010 est illégale en tant qu'elle viole plusieurs dispositions de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) ainsi que du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (Pacte ONU II, RS 0.103.2),

- l'annulation de la décision précitée, et

- qu'il soit dit que la requête de renseignements de l'IRS est refusée et qu'aucun objet, document ou pièce concernant le compte UBS numéro *** ne peut être transmis à l'IRS.

Encore plus subsidiairement, en cas de rejet du recours, ils ont requis que toute transmission de données chiffrées antérieures au 1er janvier 2001 et de tout document antérieur à cette date soit interdite.

Ils ont notamment fait valoir une violation, respectivement, du droit d'être entendu, du ch. 1 de l'annexe à la Convention 10 et de l'art. 29 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), du ch. 2 de l'annexe à la Convention 10, ainsi que de différents droits fondamentaux garantis par la Constitution fédérale, la CEDH (art. 6, 7, 8 et 14 CEDH) ou d'autres traités internationaux (art. 2 par. 2 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits économiques,

sociaux et culturels [Pacte ONU I; RS 0.103.1]; art. 14 par. 3, 15 par. 1, 17 par. 1 et 26 Pacte ONU II).

**I.**
Par ordonnance du 11 octobre 2010, le Tribunal administratif fédéral a accusé réception du recours du 6 octobre 2010 et a invité les recourants à se déterminer sur la recevabilité du recours, plus spécialement sur le respect du délai pour recourir. Le Tribunal de céans a relevé que, conformément aux données du service « Track & Trace » de la Poste suisse, les recourants avaient été avisés de l'envoi de la décision entreprise du 23 août 2010 en date du 28 août 2010, de sorte que ceux-ci étaient réputés l'avoir reçue au plus tard sept jours après cette tentative de distribution (cf. art. 20 al. 2bis de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]).

**J.**
Le 10 novembre 2010, les recourants ont expliqué qu'en raison d'une erreur d'adressage – la décision du 23 août 2010 porterait par erreur l'adresse de Genève 3 au lieu de Genève 1 – cette décision ne serait parvenue que le samedi 28 août 2010 à l'office où se trouve la case postale de l'Etude de leurs avocats. Contrairement à ce qui figurerait – par erreur – dans le système informatique « Track & Trace », aucun avis n'aurait été remis dans la case postale de leurs mandataires le samedi 28 août 2010. Il ne serait d'ailleurs pas prévu, conformément aux relations contractuelles entre leurs avocats et la Poste, que des avis d'arrivée de courriers recommandés soient remis dans la case postale les samedis. Le premier essai de distribution serait ainsi intervenu le lundi 30 août 2010, ce qui était confirmé par la Poste. Le courrier recommandé contentant la décision du 23 août 2010 ayant été retiré le 6 septembre 2010, soit dans le délai de garde de sept jours prévu par l'art. 20 al. 2bis PA, le recours aurait été déposé dans le délai légal de 30 jours.

**K.**
Dans sa réponse du 14 janvier 2011, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

**L.**
Le 4 février 2011, les recourants ont répliqué.

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

## Droit :

**1.**

**1.1.** Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative basées sur l'art. 26 CDI-US 96 (cf. art. 20k al. 1 et 4 OCDI-US 96 en relation avec les art. 31 à 33 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], ainsi qu'avec l'art. 5 PA). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure devant le Tribunal de céans est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

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

**1.2.1.** Le mémoire de recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision (cf. art. 50 al. 1 PA). Si le délai compté par jours doit être communiqué aux parties, il commence à courir le lendemain de la communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Une communication qui n'est remise que contre la signature du destinataire ou d'un tiers habilité est réputée reçue au plus tard sept jours après la première tentative infructueuse de distribution (cf. art. 20 al. 2bis PA). Le délai de recours est réputé observé si les écrits sont remis à l'autorité ou, à son adresse, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse le dernier jour du délai au plus tard (cf. art. 21 al. 1 PA). Lorsque le délai échoit notamment un samedi ou un dimanche, son terme est reporté au premier jour ouvrable qui suit (cf. art. 20 al. 3 PA).

**1.2.2.** En vertu de la jurisprudence, le fardeau de la preuve de la notification et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (cf. ATF 129 I 8 consid. 2.2, 124 V 400 consid. 2a, 122 I 97 consid. 3b, 114 III 51 consid. 3c et 4; arrêt du Tribunal fédéral 8C_188/2007 du 4 mars 2007 consid. 4.1.2). L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification, ou sa date, sont contestées, et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (cf. ATF 129 I 8 consid. 2.2, 124 V 400 consid. 2a; arrêt du Tribunal fédéral 8C_188/2007 du 4 mars 2007 consid. 4.1.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6830/2010 du 23

février 2011 consid. 1.3.1 et A-67/2010 du 6 octobre 2010 consid. 2.2).

**1.2.3.** Les actes judiciaires et administratifs importants sont envoyés aux intéressés par courrier recommandé. Selon la jurisprudence, un envoi recommandé est notifié à la date à laquelle son destinataire le reçoit effectivement (cf. ATF 117 V 131 consid. 4a). Lorsque ce dernier ne peut pas être atteint et qu'une invitation à retirer l'envoi est déposée dans sa boîte aux lettres ou dans sa case postale, la date du retrait de l'envoi est déterminante. Si l'envoi n'est pas retiré dans le délai de garde de sept jours, il est réputé avoir été communiqué le dernier jour de ce délai, quand bien même il ne s'agirait pas d'un jour ouvrable (cf. ATF 127 I 31 consid. 2b). Cette pratique a d'ailleurs été reprise et inscrite à l'art. 20 al. 2bis PA (entré en vigueur le 1er janvier 2007; cf. ATF 134 V 49), qui prévoit qu'une communication qui n'est remise que contre la signature du destinataire ou d'un tiers habilité est réputée reçue au plus tard sept jours après la première tentative de distribution. Cela présuppose qu'un avis de retrait ait été déposé dans la boîte aux lettres du destinataire et qu'il soit donc arrivé dans sa sphère privée. Comme indiqué ci-avant (cf. consid. 1.2.2), le fardeau de la preuve de la notification et la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (cf. ATF 129 I 8 consid. 2.2 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.339/2006 du 31 juillet 2006 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3894/2008 du 10 septembre 2008 consid. 2 et A-1232/2008 du 19 août 2008 consid. 3.2.2; YVES DONZALLAZ, La notification en droit suisse, Berne 2002, § 148 et 1231).

**1.2.4.** En l'occurrence, les recourants démontrent, preuve à l'appui, que c'est par erreur que le système informatique « Track & Trace » mentionne qu'un avis de réception aurait été remis dans la case postale de leurs avocats en date du samedi 28 août 2010. Non seulement, il n'est pas prévu que les avocats des recourants soient avisés le samedi d'un envoi recommandé, mais en plus, dans le cas précis, aucun avis n'a été remis dans leur case postale le 28 août 2010, l'Etude d'avocats ayant été avertie de l'arrivée du courrier recommandé uniquement en date du lundi 30 août 2010. Le délai de garde postale est ainsi venu à échéance le lundi 6 septembre 2010 et le délai de recours a commencé à courrier le lendemain, soit le mardi 7 septembre 2010. Le délai de recours de 30 jours est ainsi venu à échéance le mercredi 6 octobre 2010, si bien que le recours est recevable s'agissant du respect du délai de recours.

**1.3.**

**1.3.1.** D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.3.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).

Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué – qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé mais qui peut être un intérêt de fait – doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en revanche irrecevable (cf. ATF 133 II 468 consid. 1, 121 II 39 consid. 2c/aa et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.3.1, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).

**1.3.2.** En l'occurrence, la recourante 1 et le recourant 2 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, le second en tant que bénéficiaire économique présumé de la

relation bancaire *** et la première en tant que détentrice du compte *** et cocontractante d'UBS SA pour celui-ci. Les recourants se trouvent ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Ils ont au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

**1.4.** Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 1 PA) prescrits par la loi, le recours est recevable, sous réserve du consid. 1.5.2 ci-après.

**1.5.**

**1.5.1.** En vertu de l'art. 25 al. 2 PA, une demande en constatation est recevable si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection. Selon la jurisprudence, une autorité ne peut rendre une décision de constatation, au sens des art. 5 al. 1 let. b et 25 PA, que lorsque la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait, auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, et à condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé au moyen d'une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 126 II 300 consid. 2c, 121 V 311 consid. 4a et les références citées; cf. également ATAF 2010/12 consid. 2.3 et les références citées). Il s'ensuit que l'intérêt digne de protection requis fait défaut, en règle générale, lorsque la partie peut obtenir en sa faveur un jugement condamnatoire; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 125 V 21 consid. 1b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.4.1, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.1 et les références citées; cf. également ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 867).

**1.5.2.** En l'occurrence, les conclusions prises par les recourants tendant à ce que le Tribunal administratif fédéral dise :

- que la décision entreprise viole le droit d’être entendu,

- que les recourants ne font pas partie des personnes concernées par la Convention 10 ainsi que par la demande d'échange de renseignements de l'IRS, et

- que la décision finale du 23 août 2010 est illégale en tant qu'elle viole plusieurs dispositions de la CEDH et du Pacte ONU II

sont des conclusions en constatation. En tant que telles, elles sont irrecevables, du moment que l'autorité inférieure a rendu une décision formatrice et que les recourants peuvent obtenir, devant le Tribunal de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 2.1, 2C_176/2008 du 26 août 2008 publié in : Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247 consid. 1.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7661/2010 du 4 avril 2011 consid. 1.4.2 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.4.2 et A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 1.5; cf. aussi Yves Donzallaz, Loi sur le Tribunal fédéral, 2008, n° 2249, p. 867).

**1.6.** Les recourants demandent que l'effet suspensif soit accordé à leur recours. 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. Le Tribunal de céans a au demeurant expressément rappelé – dans sa décision incidente du 17 novembre 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 présente procédure.

**2.**

**2.1.** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., ch. 2.149 p. 73; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et

les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables (« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. I], ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 cons. 3a s., 120 Ia 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.1). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées).

**2.2.** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise

(cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 677).

**2.3.** La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

**2.4.** Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon

initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que – à ce stade de la procédure – l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement, l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée. Afin d'apporter cette preuve libératoire, elle doit, sur le champ et sans réserve, prouver que c'est à tort qu'elle est visée par la procédure d'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucun acte d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

**3.**

Les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendu, motifs pris que l'autorité inférieure n'aurait pas examiné les arguments soulevés dans leurs observations du 26 juillet 2010.

**3.1.** Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne l'annulation de la décision attaquée indépendamment de l'incidence de cette violation 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, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. II], ch. 1346).

Selon la jurisprudence, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. si elle ne statue pas sur des griefs qui présentent une certaine pertinence (cf. ATF 125 III 440 consid. 2a, 124 V 130 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 5P.334/2004 du 14 octobre 2004 et les références citées). En outre, la jurisprudence déduit du droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. et concrétisé à l'art. 35 PA, le devoir pour l'autorité de motiver sa décision. Le but est que le destinataire puisse la comprendre et l'attaquer 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, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 124 V 180 consid. 1a, 123 I 31 consid. 2c). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuves et griefs invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 135 V 65 consid. 2.6, 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 9C_699/2009 du 24 février 2010 consid. 3.1 et les références citées; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 3.1 et A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 319 ss).

Rien n'empêche une motivation par renvoi à la décision attaquée ou à un précédent jugement, dans la mesure où il s'agit d'un processus largement admis en droit suisse et qui ne contrevient pas au droit d'être entendu, au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. Une telle manière de procéder est admise pour autant que la motivation à laquelle il est renvoyé réponde aux exigences déduites de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_379/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1 et les références citées, 1C_395/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4, 5P.378/2003 du 8 décembre 2003 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril

2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 3.1 et A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1).

**3.2.**

**3.2.1.** En l'espèce, dans leurs observations du 26 juillet 2010, les recourants ont notamment fait valoir que la recourante 1 ne saurait être qualifiée de « société offshore sans activités opérationnelles », car elle exercerait une activité commerciale dans le domaine de l'achat et de la vente d'équipements pétroliers et d'œuvres d'art. Elle disposerait d'un établissement stable aux ***, y remplirait chaque année des déclarations fiscales ***, se serait vue attribuer un « employer identification number » par l'Etat du ***, disposerait d'un « *** sales and use tax permit » et serait soumise à la « *** Franchise Tax ».

**3.2.2.** En réponse aux arguments précités, l'autorité inférieure a renvoyé au considérant 3 de sa décision. Ce considérant décrit les conditions qui doivent être remplies pour que l'entraide administrative soit accordée, mais ne se prononce pas sur la notion de « offshore company accounts », ni d'ailleurs sur l'argument selon lequel une société exerçant une activité commerciale ne saurait constituer une « offshore company » au sens de la Convention 10. Dans ses observations du 14 janvier 2011, l'AFC fait valoir avoir suffisamment motivé sa décision du 23 août 2010. Les pièces produites par les recourants ne feraient état que d'une activité très limitée. Il ne s'agirait au demeurant que d'une activité de simple facturation, étant donné que la recourante 1 ne disposerait pas d'employés. Cette activité ne saurait ainsi remettre en question la qualité de société offshore de la recourante 1.

**3.2.3.** Bien que la décision du 23 août 2010 ne se prononce pas de manière explicite sur l'argument soulevé par les recourants, elle énonce les raisons pour lesquelles l'entraide administrative est accordée. L'autorité inférieure y explique en particulier que l'entraide est accordée lorsqu'il existe des soupçons sérieux quant à la commission de « fraudes et délits semblables » et les conditions qui doivent être remplies à cet effet. Elle a retenu que le recourant 2 était le bénéficiaire économique de la relation bancaire dont la recourante 1 était la titulaire. Bien que cette motivation puisse paraître très succincte et qu'elle ne se prononce pas directement sur les arguments soulevés par les recourants, elle permettait à ces derniers de comprendre que leurs objections n'étaient pas considérées comme suffisantes par l'autorité inférieure. Les recourants ont ainsi été en mesure de contester utilement la décision prise le 23 août 2010 par l'AFC.

Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que la décision attaquée satisfait tout juste aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu. Le grief des recourants doit par conséquent être écarté.

**4.**

Les recourants considèrent que « la condition générale d'identification claire et précise de la personne visée » ne serait pas remplie, si bien que la demande d'entraide administrative de l'IRS du 31 août 2009, qui n'identifie pas clairement et précisément le recourant 2, serait irrégulière.

**4.1.** Dans son arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal de céans a admis que la demande d'entraide administrative de l'IRS du 31 août 2009 désignait les contribuables concernés par des critères déterminés, lesquelles étaient identiques à ceux décrits dans l'annexe à l'Accord 09, devenu la Convention 10. Or, il a été admis que ces critères abstraits permettaient d'identifier les personnes touchées par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis, ce qui était en soit suffisant (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.3).

**4.2.** Comme exposé ci-avant (cf. les faits let. D), par arrêt A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/7), le Tribunal administratif fédéral 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. Autrement dit, le Tribunal de céans a admis que la Suisse ne pouvait se fonder sur les dispositions de l'Accord 09 pour accorder aux Etats-Unis une entraide administrative dans les cas de soustraction continue de montants importants d'impôt. En définitive, s'il est vrai que l'entraide administrative ne pouvait être accordée, en vertu de l'Accord 09, que dans les limites posées par la CDI-US 96, il n'en demeure pas moins que ledit traité était valable et applicable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 3.1).

Le Tribunal administratif fédéral a également jugé, dans son arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, que selon l'art. 20c OCDI-US 96, les demandes d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente en vue de prévenir les fraudes visées à l'art. 26 CDI-US 96

font l'objet d'un examen préliminaire par l'AFC. Cet examen se limite à la question de savoir s'il paraît crédible que les conditions figurant dans les dispositions applicables soient remplies. Dans le cadre de cet examen préliminaire, l'AFC ne vérifie pas encore si les conditions de l'entraide administrative sont réunies ou non. En particulier, l'AFC ne se prononce pas encore sur la question de savoir si une fraude ou un délit semblable, au sens des dispositions légales applicables, a été commis, ni sur celle de savoir si les éléments de fait et les informations fournis par l'autorité américaine requérante sont suffisamment précis pour accorder l'entraide administrative. Elle ne tranche cette question que dans le cadre de la décision finale au sens de l'art. 20j OCDI-US 96 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 3.1).

**4.3.** La décision du 1er septembre 2009 de l'AFC à l'égard d'UBS SA ne porte pas sur l'octroi de l'entraide administrative. Il s'agit simplement d'une décision par laquelle l'autorité inférieure a requis d'UBS SA des renseignements au sens de l'art. 20c al. 3 OCDI-US 96. Dès lors, il y a lieu d'admettre que l'Accord 09, en relation avec la disposition précitée, constituait une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de prendre une décision à l'encontre d'UBS SA, exigeant en particulier que les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09 lui soient fournis (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 3.2). Notons à cet égard que – comme exposé ci-avant – l'annexe à l'Accord 09 contenait des critères abstraits – lesquels étaient identiques à ceux ressortant de la demande d'entraide administrative de l'IRS du 31 août 2009 – qui permettaient d'identifier les contribuables concernés. Dans ces conditions, le grief des recourants est mal fondé.

**5.**

**5.1.** Le 15 juillet 2010 le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.1 et les références citées, 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,).

**5.2.** 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.3 et les références citées, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.3, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 3.2; 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.3 et les références citées, 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).

**5.3.** 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.4, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 6.2.4 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 3.3 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.2.6).

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.

**6.**

Les recourants contestent, directement ou indirectement, la validité et l'applicabilité de la Convention 10. Ils soutiennent en effet que la décision entreprise violerait plusieurs droits garantis par des traités internationaux.

**6.1.** Il y a lieu de constater, à la lumière des nombreux arrêts rendus par le Tribunal de céans auxquels il est renvoyé (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4, 5, 6 et 8.3.3, A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1 et A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1 et les références citées), que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : contradiction avec la CEDH et d'autres traités internationaux, violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois (cf. art. 7 CEDH et art. 15 Pacte ONU II), ainsi que violation du droit au respect de la sphère privée (cf. art. 8 CEDH). La Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide. 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 4.1 et les références citées, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.1 et A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.1.7).

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

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

Le Tribunal administratif fédéral a également jugé que les garanties de procédures prévues par l'art. 6 CEDH (droit à un procès équitable) ne s'appliquaient pas en matière de procédure d'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 4.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.2 et A-8462/2010 du 2 mars 2011

consid. 4.3.1).

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

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

**7.**
Les recourants allèguent en substance que les conditions pour accorder l'entraide administrative ne seraient en l'occurrence pas remplies.

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

- « US persons » (indépendamment de leur domicile),
- ayants droit économiques
- de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore)

- fondées ou exploitées entre 2001 et 2008, et
- dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ».

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

- le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de déclaration FBAR pour la période concernée),

- (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et

- (ii) les revenus générés se montent à plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

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

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

the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

**7.2.** Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant également concerné la catégorie 2/B/b – notamment sur les critères « offshore company accounts » et « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ces critères devaient être interprétés de manière autonome, en fonction des règles générales contenues à l'art. 31 ss de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2 et les références citées). Il en avait déjà jugé ainsi s'agissant du terme « US domiciled » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 4.3).

**7.2.1.**

**7.2.1.1** Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans a retenu que la notion « offshore company accounts » devait être interprétée conformément à l'art. 31 CV. A cet égard, il a rappelé que le texte était le point de départ de toute interprétation et que c'était le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui devait être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Selon le sens habituel, le terme « company » devait être compris comme désignant toute entité relevant du droit des sociétés, qui – conformément à la législation de l'État d'incorporation ou de constitution – dispose de la personnalité juridique. L'adjonction « offshore » conférait toutefois une signification autonome à ce terme, compte tenu tant de l'objet que du but de la Convention 10. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la notion « offshore company accounts » incluait les comptes bancaires de collectivités au sens large, soit des formes de sociétés « offshore » qui n'étaient pas reconnues en droit des sociétés et/ou en droit fiscal suisse ou américain comme des sujets (fiscaux) autonomes. Ces entités devaient simplement être en mesure d'entretenir avec une institution financière, telle qu'une banque, des relations de client durables, respectivement de « détenir des biens ». Pouvaient ainsi entrer en considération en tant que « company » les fondations et les trusts de droit étranger, car les deux entités étaient en mesure de « détenir des biens » et d'entretenir une relation de client durable avec une banque. Le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que, en particulier, des comptes UBS de trusts et de sociétés pouvaient

constituer des « offshore company accounts », conformément à la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.1).

**7.2.1.2** La précision « offshore » de l'expression « offshore company accounts » signifie que la société est établie dans un Etat, respectivement constituée selon la législation d'un Etat, où le contrôle gouvernemental (respectivement la réglementation étatique) est faible ou que ladite société bénéfice d'un niveau d'imposition bas, voire inexistant. Par ailleurs, en règle générale, une société « offshore » ne conduit pas (l'essentiel de) ses activités commerciales dans l'Etat dans lequel elle est officiellement incorporée ou établie (cf. MAX BOEMLE/MAX GSELL/JEAN-PAUL JETZER/PAUL NYFFELER/CHRISTIAN THALMANN, Geld- Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zürich 2002, p. 809 s.).

**7.2.2.** Dans son arrêt du 10 janvier 2011 précité, le Tribunal administratif fédéral a également considéré que la Convention 10 ne visait pas – contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) – à éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned »

contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou sociétés de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne sert qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

**7.2.3.** Le Tribunal de céans a encore considéré que lorsque la « US person » concernée était investie du pouvoir de disposer des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS, respectivement des revenus en

provenant, elle ne s'était pas séparée, d'un point de vue économique, de cette fortune et des revenus en provenant. En application du principe « substance over form », la société offshore (« offshore company ») devait dans ce cas être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 et le bénéficiaire économique devait être considéré comme pouvant disposer des avoirs bancaires concernés. Il convenait de tenir compte des éléments du cas particulier pour juger si et dans quelle mesure le pouvoir de disposer économiquement et le contrôle des avoirs déposés sur le compte UBS ainsi que des revenus en provenant étaient effectivement donnés durant la période de 2001 à 2008 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.3, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.3 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.3 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.3).

**7.3.** En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que la recourante 1 était la titulaire du compte *** et que le recourant 2 en était l'ayant droit économique.

**7.3.1.** Au regard des relevés de compte relatifs aux années 2001, 2002, 2003 et 2004, il apparaît que la recourante 1 ainsi que la relation bancaire litigieuse ont existé durant une période d'au moins 3 ans entre 1999 et 2008 (cf. pièces no ***_6_00142, _00169, _00208 et _00219 du dossier de l'AFC). A teneur des documents intitulés, respectivement, « Application for the opening of an account », « Formulaire de décision "Société de domicile" » et « Waiver of right to invest in US securities », il s'avère que le compte UBS incriminé a été ouvert au nom de la recourante 1, laquelle est indiquée comme titulaire du compte (cf. pièces no ***_4_00006 s., _00019 et _00058 du dossier de l'AFC). La recourante 1 est identifiée comme société de domicile ayant son siège social dans un « paradis fiscal » pour laquelle le « Formulaire de décision "Société de domicile" » a dû être rempli (cf. pièce no ***_4_00019 du dossier de l'AFC). Sur le formulaire « Declaration on Opening an Account or a Deposit of Securities or on Renting a Safe-Deposit Box » du 27 juin 1980, la case « that the domicile establishing company represented by him is controlled by the following natural person » a été cochée et le nom du recourant 2 y a été inscrit (cf. pièce no ***_4_00008 du dossier de l'AFC). Le formulaire A « Déclaration lors de l'ouverture d'un compte ou d'un dépôt », établi le 22 juin 1988, indique que la recourante 1 est la titulaire de la relation bancaire ***. En réponse à la phrase « Par la présente, le

soussigné déclare : », ce sont les rubriques « en tant que titulaire du compte ou du dépôt » et « qu'il est l'ayant droit économique auquel appartiennent les valeurs qui seront confiées à la banque » qui ont été cochées. Bien que la rubrique « que l'ayant droit économique auquel appartiennent les valeurs qui seront confiées à la banques est : Nom/Prénom (ou raison sociale) ; Adresse/Pays (ou siège) » n'ait pas été cochée, les données du recourant 2 ont été indiquées (cf. pièce no ***_4_00062 du dossier de l'AFC). Aux termes de la pièce intitulée « Profil du client UBS Private Banking Desk GFI » datant du 10 décembre 2000, la recourante 1 est mentionnée comme cliente et cocontractante en ce qui concerne le compte UBS ***. En réponse à la phrase « Informations complémentaires concernant l'ayant droit économique ; Le cocontractant est-il identique avec l'ayant droit économique? », ce sont tant les rubriques « oui » et « non » qui ont été cochées, la rubrique « oui » ayant été cochée puis tracée à la main. Par ailleurs, sur cette pièce, « l'environnement personnel » y est décrit comme suit : « marié, trois enfants »; sous « situation professionnelle » figurent les indications suivantes : « formation universitaire, commerce import & export, marché de l'art, consultant […] » (cf. pièces no ***_4_00060 s. du dossier de l'AFC).

**7.3.2.** Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que sur la base des documents transmis par UBS SA, l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que la recourante 1 était la titulaire du compte *** et que le recourant 2 était bénéficiaire économique de la relation bancaire litigieuse durant la période en cause.

Bien que sur le formulaire A, en réponse à la phrase « Par la présente, le soussigné déclare : », ce soient les rubriques « en tant que titulaire du compte ou du dépôt » et « qu'il est l'ayant droit économique auquel appartiennent les valeurs qui seront confiées à la banque » qui aient été cochées et que lesdites réponses puissent laisser à penser que la recourante 1 serait la bénéficiaire économique du compte ouvert à son nom, le fait que les données du recourant 2 ont été indiquées sous la rubrique « que l'ayant droit économique auquel appartiennent les valeurs qui seront confiées à la banques est : Nom/Prénom (ou raison sociale) ; Adresse/Pays (ou siège) » – rubrique qui n'a par ailleurs pas été cochée – suffit pour franchir le seuil du soupçon initial s'agissant de la personne de l'ayant droit économique du compte UBS ***. Compte tenu des autres documents cités ci-avant (cf. consid. 7.3.1), l'AFC était fondée à considérer que le recourant 2 était le bénéficiaire économique de la relation susdite. D'ailleurs, les descriptions sur le document intitulé

« Profil du client UBS Private Banking Desk GFI » (cf. pièces no ***_4_00060 s. du dossier de l'AFC) se réfèrent exclusivement au recourant 2. Plus spécifiquement, en réponse à la phrase « Informations complémentaires concernant l'ayant droit économique ; Le cocontractant est-il identique avec l'ayant droit économique? », c'est la rubrique « non » qui ont a cochée, la rubrique « oui » ayant été cochée puis tracée à la main.

**7.4.** Dans ces conditions, il reste à examiner si les recourants réussissent à réfuter de manière claire et décisive les soupçons fondés quant à la personne de l'ayant droit économique. Autrement dit, il appartient aux recourants d'apporter la preuve que le recourant 2 n'était pas le bénéficiaire économique du compte concerné (cf. consid. 2.4 ci-avant).

**7.4.1.** Ceux-ci font essentiellement valoir que la recourante 1 ne saurait être qualifiée de « société offshore sans activités opérationnelles », car elle exercerait une activité commerciale dans le domaine de l'achat et de la vente d'équipements pétroliers et d'œuvres d'art. Elle disposerait d'un établissement stable aux ***, y remplirait chaque année des déclarations fiscales ***, se serait vue attribuer un « employer identification number » par l'Etat du ***, disposerait d'un « *** sales and use tax permit » et serait soumise à la « *** Franchise Tax ».

**7.4.2.**

**7.4.2.1** La recourante 1 a été constituée selon la législation du ***, une juridiction qu'elle qualifie elle-même de « paradis fiscal », selon la documentation transmise par UBS SA. Par ailleurs, la société a été considérée comme société de domicile par ladite banque (cf. pièce no ***_4_00019 du dossier de l'AFC).

Selon la définition susmentionnée du terme « offshore company accounts » (cf. consid. 7.2.1.1 ci-avant), il s'agit de toute entité relevant du droit des sociétés disposant, conformément à la législation de l'Etat d'incorporation ou de constitution, de la personnalité juridique. Une société « offshore » est en outre établie dans un Etat (ou constituée selon la législation d'un Etat) où le contrôle gouvernemental est faible ou qui bénéfice d'un niveau d'imposition bas, voire inexistant (cf. consid. 7.2.1.2 ci-avant), ce qui est le cas de la recourante 1, établie au *** et constituée selon le droit de cet Etat. Par ailleurs, pour autant qu'il puisse être admis que la recourante 1 conduit des activités commerciales, celles-ci –

comme nous le verrons ci-après (consid. 7.4.2.2) – ne seraient pas conduites (essentiellement) au ***, mais aux ***, si bien que la recourante 1 remplit un autre élément qui est généralement caractéristique d'une société « offshore ». Ainsi, contrairement à ce que prétendent les recourants, le fait que la recourante 1 dispose d'un établissement stable aux ***, ne permet pas de considérer qu'elle ne constitue pas une société « offshore ». Par ailleurs, le terme « offshore company accounts » utilisé par la Convention 10 ne précise pas, comme le soutiennent les recourants, qu'il doit s'agir d'une société « sans activité opérationnelle ».

**7.4.2.2** Même si la thèse défendue par les recourants devaient être suivie, c'est-à-dire même si seule une « société offshore sans activité opérationnelle » devait être considérée comme « société offshore » au sens de la Convention 10, les différents documents produits par les recourants ne permettraient pas de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial, selon lequel la recourante 1 est à considérer comme une société offshore, pour les raisons qui suivent (cf. consid. 7.4.2.2.1 et 7.4.2.2.2 ci-après).

**7.4.2.2.1.** Bien que les déclarations fiscales *** déposées (cf. pièce no 11 du dossier des recourants) démontrent que la recourante 1 a encaissé des recettes et a effectué des investissements, il en découle toutefois également que le montant imposable a été, durant toutes les années concernées (2001 à 2008) de USD 0.--, ce qui paraît pour le moins étonnant pour une société que les recourants qualifient de société ayant une activité opérationnelle. Par ailleurs, la ligne 13 de la section II des déclarations fiscales *** relatives aux « salaries and wages (less employment credits) » est toujours en blanc, ce qui laisse penser que la recourante 1 n'a pas de personnel à son service (cf. pièce no 11 du dossier des recourants).

Le fait que la recourante 1 s'est vue attribuer un « employer identification number » n'est pas non plus déterminant, dès lors que ce numéro est utilisé par l'administration fiscale *** même si la société n'a aucun employé (« We will use it to identify your business tax returns and other related documents, even if you have no employees »; cf. pièce no 13 du dossier des recourants).

Les recourants ne peuvent tirer aucun argument en leur faveur du « *** sales and use tax permit » (cf. pièce no 14 du dossier des recourants) dont on ignore les conditions d'obtention et l'utilité. Il en va de même du

« *** sales and use tax return », qui fait état de « taxable sales » de USD 0.-- (cf. pièce no 15 du dossier des recourants), ainsi que du document intitulé « *** franchise tax public information report » (cf. pièce no 16 du dossier des recourants).

Les recourants font également valoir que la recourante 1 exercerait une activité commerciale dans le domaine de l'achat et la vente d'équipements pétroliers et d'œuvres d'art. A cet effet, elle louerait un entrepôt à ***. Les contrats et factures produits à l'appui montrent toutefois qu'il s'agit d'un local d'une surface qui mesurerait 10 x 12 (probablement yards, l'unité de mesure n'étant cependant pas indiquée) pour le prix de USD 65.-- par mois, respectivement USD 715.-- par année payé à la société « C._____ » (cf. pièce no 17 du dossier des recourants). Il ne peut donc s'agir que d'un local d'archivage et non pas de locaux commerciaux.

Les recourants s'appuient encore sur des factures de « managements fees », payées à la société D._____, domiciliée à la même adresse que le recourant 2, et qui sont signées par ce dernier (cf. pièce no 19 du dossier des recourants). Or, le paiement de management fees tend plutôt à démontrer que la recourante 1 est une société de domicile qui ne dispose pas de son propre personnel et de sa propre infrastructure et qu'elle doit recourir aux services de tiers – en l'occurrence la société D._____, agissant par le recourant 2 – pour les acquérir.

Les recourants font également valoir que la recourante 1 serait « propriétaire de trois condominiums » dans l'Etat du *** et joignent différentes factures adressées à la recourante 1 en relation avec ces propriétés (cf. pièce no 20 du dossier des recourants). Dans la mesure où ces documents seraient effectivement de nature à prouver la détention d'immeubles aux ***, ce dont on peut sérieusement douter, ils sont sans pertinence, puisque rien n'empêche une société offshore d'être propriétaire de biens immobiliers, ce qui n'en fait pas pour autant une « société exerçant une activité commerciale » ou une « société opérationnelle ».

Les recourants produisent des lots de factures, censés attester de l'existence de l'activité commerciale de la recourante 1 (cf. pièce no 21 du dossier des recourants). Tandis que plusieurs factures sont adressées au recourant 2 personnellement – il en va ainsi des factures de E._____ – toutes les autres portent la même adresse que celle du recourant 2 (parfois la recourante 1 y est mentionnée pour adresse [« c/o »]). Ces

factures, adressées au domicile du recourant 2, confirment ainsi que la recourante 1 est une société de domicile qui ne dispose pas de ses propres locaux, ni de sa propre infrastructure, ce que les recourants ne contestent au demeurant pas.

**7.4.2.2.2.** Dans ces circonstances, si les documents produits semblent rendre une activité commerciale comme vraisemblable, ils ne permettent pas de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial selon lequel la recourante 1 est une « offshore company » au sens précité.

**7.5.** En conclusion, le recourant 2, qui est une « US person », ce qui n'est pas contesté, remplit les conditions relatives à sa personne.

**8.**
D'après la décision entreprise, des gains d'au moins CHF 298'250.-- ont été réalisés pendant l'année 2005, montant auquel des revenus d'un montant de CHF 50'089.--, réalisés durant les années 2003, 2004 et 2005, doivent être rajoutés, si bien que la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- dans le cadre de trois années consécutives était dépassée.

Les recourants contestent le montant du gain en capital pris en considération. Ils indiquent au demeurant des revenus légèrement plus élevés pour les années 2003 à 2005 que ceux retenus par l'AFC. Ils considèrent que pour établir le gain en capital, il conviendrait de déduire du prix de vente le prix d'acquisition et fournissent leur propre tableau des « gains en capital » ainsi réalisés.

**8.1.**
**8.1.1.** Dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, 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. Constituaient des revenus au sens dudit traité 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) » (cf. ATAF 2010/40 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2010 consid. 7.1.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

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. 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 revenus effectivement générés ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément « 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. HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGE-2010/40" \t "lslink" ATAF 2010/40 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2010 consid. 7.1.1, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6302/2010" \t "lslink" A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6873/2010" \t "lslink" A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-7094/2010" \t "lslink" A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-7156/2010" \t "lslink" A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2). Le Tribunal de céans a également jugé que la méthode de calcul prévue dans l'annexe à la Convention 10 n'était pas une méthode de parmi d'autres, qui devait être écartée lorsque la preuve des gains ou pertes effectifs était apportée. Compte tenu de la définition précise des revenus prévue par la Convention 10, il ne restait plus de place pour une autre méthode de calcul, respectivement pour apporter la preuve des revenus effectifs (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2010 consid. 7.1.1, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6302/2010" \t "lslink" A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6053/2010" \t "lslink" A-

6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-4161/2010" \t "lslink" A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 6.4 et HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-7156/2010" \t "lslink" A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2).

**8.1.2.** Les recourants ne mettent nullement en cause les considérants qui précèdent, qu'il convient au demeurant de confirmer. Ils ne semblent pas contester les montants à la base des calculs, qui sont par ailleurs corrects. Ils ne prétendent pas non plus que les additions de l'AFC seraient fausses. Ils considèrent toutefois que seulement 50% du montant du prix de vente, après déduction du prix d'acquisition devrait être pris en considération. Or, on vient de voir que la définition du terme « revenu » (en anglais : « revenues ») au sens de la Convention 10 est une définition précise qui s'écarte de la définition habituelle de cette notion et comprend non seulement les intérêts et dividendes bruts, mais également 50% du produit brut des ventes réalisées, c'est-à-dire du gain en capital. Les griefs des recourants se rapportant au mode de calcul et aux chiffres retenus par l'AFC doivent par conséquent être rejetés.

**8.2.** Dès lors que les critères d'identification personnelle sont remplis (cf. consid. 7.5 ci-avant), que le recourant 2 n'a pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR – ce que les recourants admettent – que la relation bancaire litigieuse a existé durant une période d'au moins 3 ans entre 1999 et 2008 (cf. consid. 7.3.1 ci-avant) et que les revenus générés se montent à plus de CHF 100'000.-- en moyenne par an sur une période de trois ans (cf. consid. 8.1 ci-avant), tous les critères de la catégorie 2/B/b sont remplis, de sorte que c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

**9.**
Les recourants demandent que les données chiffrées antérieures au 1er janvier 2001 et tout document antérieur à cette date ne soient pas transmis à l'IRS.

**9.1.** Selon la jurisprudence en matière d'entraide judiciaire internationale, en vertu du principe de la proportionnalité, l'entraide ne peut être accordée que dans la mesure nécessaire à la découverte de la vérité recherchée par les autorités de l'Etat requérant. La question de savoir si les renseignements demandés sont nécessaires ou simplement utiles à la procédure instruite dans l'Etat requérant est en principe laissée à

l'appréciation des autorités de cet Etat. L'Etat requis ne disposant généralement pas des moyens lui permettant de se prononcer sur l'opportunité de l'administration de preuves déterminées au cours de l'instruction menée à l'étranger, il ne saurait sur ce point substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité chargée de l'instruction. La coopération internationale ne peut être refusée que si les actes requis sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et manifestement impropres à faire progresser l'enquête, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (cf. ATF 122 II 367 consid. 2c, 121 II 241 consid. 3a, 120 Ib 251 consid. 5c; arrêts du Tribunal fédéral 1A.150/2005 du 8 août 2005 consid. 5.1, 1A.165/2004 du 27 juillet 2004 consid. 3.1). Le principe de la proportionnalité empêche aussi l'autorité suisse d'aller au-delà des requêtes qui lui sont adressées et d'accorder à l'Etat requérant plus qu'il n'a demandé (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a, 118 Ib 111 consid. 6, 117 Ib 64 consid. 5c et les références citées). Au besoin, il appartient à l'Etat requis d'interpréter la demande selon le sens que l'on peut raisonnablement lui donner; rien ne s'oppose à une interprétation large de la requête s'il est établi que toutes les conditions à l'octroi de l'entraide sont remplies; ce mode de procéder évite aussi une éventuelle demande complémentaire (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.1, 1A.201/2005 du 1er septembre 2005 consid. 2.1, 1A.98/2004 du 15 juin 2004 consid. 2.1). Sur cette base, peuvent aussi être transmis des renseignements et des documents qui ne sont pas expressément mentionnés dans la demande (cf. ATF 121 II 241 consid. 3b; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2010.170 du 14 septembre 2010 consid. 2.1, RR.2010.39 du 28 avril 2010 consid. 5.1, RR.2010.8 du 16 avril 2010 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.1, A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9.1 et 6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.1).

Selon la jurisprudence tant du Tribunal fédéral que du Tribunal administratif fédéral, les principes fondamentaux en matière d'entraide judiciaire sont également applicables à l'entraide administrative fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, ce qui correspond à la pratique constante et apparaît judicieux compte tenu des buts comparables de l'entraide judiciaire et de l'entraide administrative (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3 et 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.1 et les références citées, A-6932/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.2, A-

6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 9. et 6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 10.1).

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

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

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

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

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

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

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

**9.3.** Les recourants se bornent à affirmer que la requête d'entraide de l'IRS ne porte que sur les périodes fiscales 2001 à 2008 et que si l'échange d'information devait être accordé, tous les fichiers concernés devraient « être expurgés de toute donnée chiffrée antérieure au 1er janvier 2001 ou de tout document établi avant cette date ». Or, le Tribunal de céans a déjà jugé que 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 classées dans le dossier bancaire relatif à cette période afin d'expliquer ou de justifier certaines transactions, la requête d'entraide déposée par l'IRS ne définissant pas les documents requis dans un cadre temporel restrictif (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6930/2010 du 9 mars 2011 consid. 6.2.6).

Par surabondance, il convient de relever qu'il appartient aux recourants de démontrer, outre l'absence de lien vraisemblable avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis, l'existence d'un intérêt spécifique à éviter une divulgation, qui l'emporterait sur l'intérêt de l'autorité requérante à pouvoir se livrer à un examen de l'ensemble des documents relatifs au compte bancaire UBS ***. Sans qu'une remise en vrac de la documentation ne soit pour autant admise, il incombe en effet aux recourants 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 HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BGE-130-II-14" \t "lslink" 130 II 14 consid. 4.3 s., HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BGE-128-II-407" \t "lslink" 128 II 407 consid. 6.3.1, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BGE-127-II-151" \t "lslink" 127 II 151 consid. 4c/aa, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BGE-126-II-258" \t "lslink" 126 II 258 consid. 9b/aa, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BGE-126-II-258" \t "lslink" 126 II 258 consid. 9c; arrêts du Tribunal fédéral HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/1A.259/2006" \t "lslink" 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.2, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/1A.198/2003" \t "lslink" 1A.198/2003 du 8 janvier 2004 consid. 4.3, 1A.199/2003 du 17 décembre 2003 consid. 5.3). Or, hormis leur objection de principe à la transmission de tout document antérieur au 1er janvier 2001, les recourants ne fournissent pas une telle argumentation de détail, de sorte que pour ce motif également leur grief est mal fondé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/210 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 8.3, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 9.3, A-6933/2010 du 17

mars 2011 consid. 10.5 et A-6930/2010 du 9 mars 2011 consid. 6.2.4).

**9.4.** Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que les données bancaires transmises par UBS SA à l'AFC sont nécessaires à la découverte de la vérité recherchée par les autorités fiscales américaines. De plus, les renseignements ressortant du dossier ***, édité par UBS SA, sont manifestement en rapport avec le but poursuivi par l'enquête devant être menée aux Etats-Unis et propres à la faire progresser.

Dans ces circonstances, le grief des recourants est mal fondé et leur conclusion, tendant à ce que les données chiffrées antérieures au 1er janvier 2001 et tout document antérieur à cette date ne soient pas transmis à l'IRS, doit être rejetée.

**10.**

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, dans la mesure où celui-ci est recevable et où il n'est pas devenu sans objet (cf. consid. 1.5.2 et 1.6 ci-avant). 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 des recourants qui succombent. Le montant de CHF 20'000.-- est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 25'000.--, le solde étant restitué aux recourants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée aux recourants (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

**11.**

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, dans la mesure où il est recevable et où il n'est pas devenu sans objet.

**2.**
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 20'000.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais totale de CHF 25'000.--, le surplus par CHF 5'000.-- leur étant remboursé. Les recourants sont invités à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

**3.**
Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**
La demande tendant à ce que les données chiffrées antérieures au 1er janvier 2001 et à ce que tout document antérieur à cette date ne soient pas transmis à l'IRS est rejetée.

**5.**
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :