



Arrêt du 11 février 2011

Composition

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

Parties

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

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

A.

La Confédération suisse (ci-après : la Suisse) et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après : Etats-Unis) ont conclu, en date du 19 août 2009, un accord concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA (Accord 09, RO 2009 5669). En vertu de cet accord, la Suisse s'est engagée à traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe à l'Accord 09, ainsi que conformément à la convention du 2 octobre 1996 entre la Suisse et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US 96, RS 0.672.933.61).

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.

C.

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

D.

Par arrêt A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (publié partiellement in : ATAF

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

E.

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).

F.

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).

G.

Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de Convention 10. Dans cet arrêt, il a jugé que la Convention 10 le liait pleinement au sens de l'art. 190 Cst.

H.

Les dossiers de A._____ en tant que bénéficiaire économique de Z._____ et de X._____ concernés par la présente procédure ont été transmis par UBS SA à l'AFC le 26 respectivement le 27 février 2010. Dans sa décision finale du 16 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 l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA, à Zurich, en ce qui concerne la société X._____.

I.

Par courrier électronique, télécopie et courrier du 15 septembre 2010 adressés à l'AFC, X._____ a demandé la reconsidération de la décision précitée. Elle a fait valoir en substance qu'elle n'avait jamais auparavant reçu de communication dans cette affaire et qu'elle n'avait pas non plus eu l'occasion de faire valoir son point de vue.

J.

Le 22 septembre 2010, l'autorité inférieure a informé X._____ qu'en raison d'un recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral contre sa décision finale du 16 août 2010, elle n'était plus disposée à la reconsidérer. Il lui appartenait par conséquent de faire valoir ses arguments directement auprès du Tribunal administratif fédéral.

K.

Représentée par Y._____, X._____ a, par courrier du 19 octobre 2010, demandé à l'AFC qu'elle annule sa décision du 16 août 2010 et qu'elle l'invite à se déterminer.

L.

Par mémoire du 29 octobre 2010, X._____ (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision finale susmentionnée auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle a conclu – sous suite de dépens – principalement à ce que les décisions de l'autorité inférieure du 1er septembre 2009 et du 16 août 2010 soient déclarées nulles. A titre subsidiaire, elle a demandé que la décision finale du 16 août 2010 soit annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle invite la recourante à se déterminer. Elle fait valoir une violation du droit d'être entendu, car elle n'aurait pas été invitée à se déterminer sur la question de l'octroi de l'entraide administrative avant que la décision du 16 août 2010 ne soit prise. Elle n'aurait ainsi pas été en mesure de démontrer que les obligations fiscales à l'égard du fisc américain avaient le cas échéant été remplies. Elle considère également que l'absence de notification de la décision prise le 1er septembre 2009 constituerait une violation de son droit d'être entendu.

M.

Le 8 décembre 2010, la recourante a sollicité que la procédure pendante

devant le Tribunal administratif fédéral suite au dépôt de son recours soit suspendue jusqu'à ce que l'AFC ait statué sur sa demande de reconsidération déposée le 19 octobre 2010. Par décision incidente du 20 décembre 2010, la demande de suspension précitée a été rejetée.

N.

Dans sa réponse du 10 janvier 2011, l'AFC a conclu à l'admission partielle du recours – dans la mesure où celui-ci était recevable – et au renvoi de la cause afin qu'un délai pour prise de position soit accordée à la recourante avant qu'une nouvelle décision ne soit prise.

O.

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 basée 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 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). 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. L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que la recourante a procédé en français. L'autorité intimée a déposé sa réponse du 10 janvier 2011 en français. Par conséquent, la langue de la présente procédure – plus particulièrement celle du présent arrêt – est le français (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 1.1 et la référence citée).

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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1 et les références citées).

1.3.2. 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1 et les références citées).

1.3.3. En l'occurrence, la recourante est visée dans l'intitulé de la décision entreprise. Elle est spécialement atteinte par cette dernière, dès lors qu'elle est détentrice du compte bancaire concerné et cocontractante d'UBS SA. La recourante se trouve ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Elle a au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et aurait dû participer à la procédure devant l'autorité inférieure. Elle dispose par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

1.4.

1.4.1. Le mémoire de recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision (cf. art. 50 al. 1 PA). 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). Lorsque la partie s'adresse en temps utile à une autorité incompétente, le délai est réputé observé (art. 21 al. 2 PA). L'autorité qui se tient pour incompétente transmet sans délai l'affaire à l'autorité compétente (art. 8 al. 1 PA).

1.4.2. En l'occurrence, la recourante allègue avoir reçu la décision du 16 août 2010 en date du 20 août 2010. A cet égard, on rappellera que c'est la date de la notification au destinataire de la décision qui est déterminante pour la computation du délai de recours. Ainsi, dans le cas précis, il y a lieu de constater que le délai de 30 jours prescrit par l'art. 50 al. 1 PA a commencé à courir (*dies a quo*) le 21 août 2010. Il n'est en effet pas tenu compte du jour de la notification de la décision dans la computation du délai (cf. art. 20 al. 1 PA). La recourante s'est adressée par courrier électronique, télécopie et courrier du 15 septembre 2010 à l'autorité intimée pour demander l'annulation, respectivement la modification de la décision précitée (cf. les faits let. I ci-avant). Ce courrier est parvenu à l'AFC le 20 septembre 2010, soit le dernier jour du délai de recours (*dies ad quem*). En effet, le dernier jour du délai, soit le 19 septembre 2010, étant un dimanche, son terme est reporté au lundi 20 septembre 2010. Contrairement à l'obligation qui lui incombait en vertu de l'art. 8 al. 1 PA, l'autorité inférieure a omis de transmettre cet acte au Tribunal administratif fédéral comme objet de sa compétence. La recourante ayant saisi le Tribunal de céans par mémoire du 29 octobre 2010, elle ne doit pas subir de préjudice de cette omission. Interjeté dans la forme prescrite par la loi (cf. art. 52 PA), le recours est – sous réserve des consid. 1.5 et 1.6 ci-après – recevable si bien qu'il y a lieu d'entrer en matière.

1.5. La décision prise le 16 août 2010 par l'AFC est une décision finale relative à la transmission de renseignements qui peut être attaquée devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 32 LTAF *a contrario* et art. 20k al. 1 OCDI-US 96). En revanche, toute décision antérieure à la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut être attaquée que conjointement à la décision finale (cf. art. 20k al. 2 OCDI-US 96). Par

conséquent, la conclusion de la recourante tendant à ce que la nullité de la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC à l'encontre d'UBS SA soit constatée, respectivement à ce que cette décision soit annulée, est irrecevable. En effet, en vertu de l'effet dévolutif, la décision antérieure, faisant partie de la décision finale, ne peut être attaquée séparément (cf. ATF 126 II 300 consid. 2a p. 302 s.; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 1.4 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.4).

1.6.

1.6.1. Selon un principe général, la nullité d'un acte commis en violation de la loi doit résulter ou bien d'une disposition légale expresse, ou bien du sens et du but de la norme en question (cf. ATF 119 II 147 consid. 4a p. 155 et les arrêts cités). En d'autres termes, il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 121 III 156 consid. 1). Ainsi, d'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision. En revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1C_280/2010 du 16 septembre 2010 consid. 3.1; ATF 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 21 consid. 3.2, 129 I 361 consid. 2, 122 I 97 consid. 3a, 116 la 215 consid. 2c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 2.2 et les références citées).

1.6.2. En l'occurrence, la conclusion de la recourante tendant à ce que le Tribunal administratif fédéral constate la nullité de la décision du 16 août 2010 est irrecevable, du moment que l'autorité intimée a rendu une décision formatrice et que la recourante peut obtenir, devant l'autorité de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 2.1, 2C_176/2008 du 26 août 2008 publié in Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247 consid. 1.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. également YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, Berne 2008, n° 2249, p. 867) et que le système d'annulabilité offre en l'occurrence la protection nécessaire (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.3).

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n° 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n° 1758 ss). Le droit fédéral au sens de cette disposition comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, n° 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid. 1.3). 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 p. 249 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.1 et la référence citée).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, Vol. II, 2ème éd., Berne 2002, p. 265). L'autorité saisie se limite 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 invitent clairement (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., n° 677; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.2 et les références citées).

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 p. 142, 120 V 357 consid. 1a p. 360). 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. également art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1 p. 71 s.; MOOR, op. cit., n. 2.2.6.3, p. 258 ss.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR, op. cit., n. 2.2.6.3, p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.3 et les références citées).

3.

La recourante considère que la notification de la décision du 16 août 2010 serait irrégulière et qu'en réalité aucun délai de recours n'aurait commencé à courir. La décision entreprise serait par conséquent nulle, subsidiairement annulable.

3.1. Conformément à un principe général du droit administratif (cf. art. 38 PA), la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties. Toutefois, la jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification. La protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'impose de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme. Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a; 111 V 149 consid. 4c et la référence citée). La protection des parties est dès lors suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 132 I 249 consid. 6 p. 253). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (cf. La Semaine Judiciaire [SJ] 2000 I p. 118, arrêt du Tribunal fédéral 8C_443/2008 du 8 janvier 2009 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 4.1).

3.2. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la recourante a réellement été induite en erreur par la prétendue irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'agit, en effet, de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à

l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99). Lorsque la connaissance d'une décision est retardée à cause d'une notification irrégulière, on considère que la notification a eu lieu au moment où la décision est effectivement parvenue au destinataire, sans qu'il faille la réitérer (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_347/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 4.2 et la référence citée.). Tel est précisément ce qui s'est produit en l'espèce. En effet, la décision d'entraide administrative du 16 août 2010 a été adressée à l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA, à Zurich, qui l'a transmise à son tour à la recourante. Cette dernière a eu connaissance de la décision entreprise, d'après ses indications, le 20 août 2010, soit quelques jours après la notification de la décision à l'Etude précitée. Elle a alors fait valoir ses droits en s'adressant à l'AFC pour demander la modification, respectivement l'annulation de la décision du 16 août 2010. Elle n'a ainsi subi aucun préjudice du vice de notification allégué. Le grief de la recourante tendant à la nullité, subsidiairement à l'annulation de la décision du 16 août 2010 pour vice de notification doit donc être rejeté.

4.

La recourante invoque une violation de son droit d'être entendu.

4.1.

4.1.1. Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit en principe à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa p. 437). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). En l'occurrence, il y a lieu de rappeler qu'une autorité ne saurait être tenue de traiter tous les arguments soulevés par une partie : seuls les arguments pertinents auront à être retenus (cf. MOOR, op. cit., ch. 2.2.7.3, p. 281; cf. notamment arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1). Il s'agit donc pour le Tribunal de céans d'examiner si l'autorité inférieure a, comme l'affirme la recourante, violé son droit d'être entendu en omettant de l'informer sur l'ouverture de la procédure d'entraide concernant le compte bancaire UBS dont elle est titulaire.

4.1.2. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu – découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. – en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a p. 335), celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2, 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249

consid. 4.1) ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b p. 56, 126 I 15 consid. 2a/aa; cf. également ATAF 2009/36 consid. 7.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4034/2010 du 11 octobre 2010 et les références citées, A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 2.1).

S'agissant plus précisément du droit de fournir des preuves, la jurisprudence a exposé que l'autorité avait l'obligation, sous l'angle du droit d'être entendu, de donner suite aux offres de preuve présentées en temps utile et dans les formes requises, à moins qu'elles ne soient manifestement inaptes à apporter la preuve ou qu'il s'agisse de prouver un fait sans pertinence (cf. ATF 131 I 153 consid. 3, 124 I 241 consid. 2, 121 I 306 consid. 1b). En outre, l'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui paraissent pertinents (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b et les arrêts cités; arrêt du Tribunal fédéral 4P.312/2006 du 27 février 2007 consid. 6.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.1.2 et la référence citée).

En ce qui concerne l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier, il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb *in fine*, 112 la 202 consid. 2a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.2, A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 4.2 et A-6912/2007 du 30 mars 2010 consid. 7.1). Le droit d'être entendu, notamment celui de consulter les pièces du dossier, est également expressément garanti par la PA (cf. art. 26 ss PA), qui reprend, pour l'essentiel, la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (cf. MOOR, op. cit., p. 275 et 286). Ainsi, l'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuves au siège de l'autorité appelée à statuer (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.1.2 et la référence citée; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2.2 et les références citées).

Enfin, l'art. 20e OCDI-US 96 garantit également des droits de procédure à la personne concernée par une demande d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente. Il dispose que l'AFC notifie à la personne concernée qui a désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, la décision adressée au détenteur de renseignements ainsi qu'une copie de la demande de l'autorité

américaine compétente, pour autant que la demande n'exige pas expressément le maintien du secret (art. 20e al. 1 OCDI-US 96). Si la personne concernée n'a pas désigné de mandataire habilité à recevoir des notifications, la notification devra être entreprise par l'autorité américaine compétente selon le droit américain. Simultanément, l'AFC fixe à la personne concernée un délai pour consentir à l'échange de renseignements ou pour désigner un mandataire habilité à recevoir des notifications (art. 20e al. 2 OCDI-US 96). La personne concernée peut, sauf exceptions, prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 20e al. 3 OCDI-US 96).

4.1.3. Une violation du droit d'être entendu peut, à titre exceptionnel, être considérée comme guérie lorsque la cognition de l'instance de recours n'est pas limitée par rapport à celle de l'instance inférieure et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le recourant (cf. ATF 126 V 130 consid. 2b p. 132, 124 II 132 consid. 2d p. 128).

4.2. En l'occurrence, la recourante fait valoir qu'elle n'a découvert l'existence de la procédure d'entraide administrative qu'en recevant, par le biais de l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA, la décision du 16 août 2010 entreprise. Elle n'aurait ainsi pas été en mesure de produire les preuves démontrant que les obligations fiscales à l'égard du fisc américain avaient le cas échéant été accomplies.

L'autorité intimée admet que le droit d'être entendu de la recourante a été violé et conclut à l'admission partielle du recours (cf. les faits let. N ci-avant).

4.3. En l'espèce, le droit d'être entendu de la recourante n'a été respecté à aucun stade de la procédure devant l'autorité intimée dont la recourante ignorait même l'existence. Tant par équité que par respect du principe de l'égalité des armes, il se justifie que l'AFC prenne une nouvelle décision après avoir donné l'occasion à la recourante d'exercer son droit d'être entendu. La violation de ce droit n'est pas susceptible d'être réparée dans le cadre de la présente procédure de recours, ce d'autant plus que le recours devant l'autorité de céans n'est pas précédé d'une procédure de réclamation ou de recours et que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral est définitif (cf. consid. 6 ci-après). En raison du caractère formel de la garantie constitutionnelle, la violation du droit d'être entendu entraîne l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès de la recourante sur le fond (cf. ATF 126 V 132 consid. 2b et les arrêts cités; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.3 et A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les références citées). En conséquence – dans la mesure où il

est recevable (cf. consid. 1.5 et 1.6 ci-avant) – le recours doit être déclaré bien-fondé s'agissant du grief de violation du droit d'être entendu. La décision entreprise est annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle donne à la recourante la possibilité d'exercer son droit d'être entendu et en particulier de se déterminer (cf. consid 4.1 ci-avant; art. 20e OCDI-US 96). Dans le cadre de la nouvelle décision que l'AFC est appelée à prendre, elle devra en particulier examiner à nouveau si les conditions pour accorder l'échange de renseignements sont remplies.

5.

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

5.2. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, en cas de renvoi de l'affaire à l'instance précédente pour nouvelle décision, mais dont l'issue reste ouverte, la partie recourante est considérée comme ayant obtenu gain de cause (cf. ATF 132 V 215 consid. 6.1; MARCEL MAILLARD, in : Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Editeurs], Zurich 2009, n° 14 ad art. 63 PA). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les références citées). L'avance de frais versée par la recourante, d'un montant de Fr. 20'000.--, lui est restituée. La recourante, qui est représentée par une avocate, a en outre droit à une indemnité à titre de dépens réduite pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle, compte tenu du degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), est arrêtée à Fr. 7'500.--, montant mis à la charge de l'autorité intimée.

6.

La voie du recours au Tribunal fédéral n'est pas ouverte à l'encontre du présent arrêt (cf. art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis dans la mesure où il est recevable. La décision attaquée est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions, Amtshilfe USA, pour qu'elle donne l'occasion à la recourante de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision, compte tenu des arguments invoqués et pièces produites par la recourante, au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative.

2.

Il n'est pas perçu de frais de procédure.

3.

L'avance de frais effectuée par la recourante, d'un montant de Fr. 20'000.--, lui est restituée. La recourante est invitée à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

4.

Il est octroyé à la recourante une indemnité de dépens réduite de Fr. 7'500.--, à la charge de l'autorité inférieure.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Daniel de Vries Reilingh

Celia Clerc

Expédition :