

Cour I
A-6258/2010

Arrêt du 14 février 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
recourant 1,

Y._____, ***,
recourante 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 Convention 10. 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.

UBS SA a transmis à l'AFC les dossiers *1* de X. _____ ainsi que *2* de X. _____ en tant que bénéficiaire économique de Y. _____, respectivement, les 30 septembre 2009 et 30 avril 2010. Dans sa décision finale du 2 août 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été notifiée le 3 août 2010 à B. _____, mandataire de X. _____ et de Y. _____.

H.

Représentés par le mandataire précité ainsi que par A. _____, X. _____ (ci-après : recourant 1) et Y. _____ (ci-après : recourante 2; le recourant 1 et la recourante 2 étant désignés ci-après les recourants) ont interjeté – par mémoire du 2 septembre 2010 – recours contre la décision finale du 2 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, ils ont requis toute une série de mesures d'instructions en lien avec la mission confiée par l'AFC à C. _____. Principalement, ils ont demandé – sous suite de dépens – que la nullité de la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC soit constatée. Ils ont également conclu à l'annulation de la décision prise le 2 août 2010 et à ce que l'entraide administrative soit refusée. En substance, ils ont fait valoir une violation du droit d'être entendu, un défaut d'indépendance et d'impartialité de la procédure d'entraide administrative, une violation de l'interdiction de la « recherche de preuves non autorisée » (« fishing expedition »), une violation de l'interdiction de rétroactivité des lois, la nullité de la Convention 10 et que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

I.

Dans sa réponse du 25 octobre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

J.

Dans sa réplique du 23 novembre 2010, les recourants ont persisté dans leurs conclusions et arguments. Ils ont en outre prétendu que la Convention 10 serait complètement exécutée compte tenu du retrait complet et définitif de la procédure John Doe Summons par l'autorité fiscale américaine. La présente procédure serait ainsi devenue sans objet.

K.

Dans sa duplique du 13 décembre 2010, l'AFC a confirmé le contenu de sa réponse du 25 octobre 2010 et proposé une nouvelle fois le rejet du recours. L'autorité inférieure a en outre estimé qu'elle était tenue de traiter l'intégralité des dossiers qui lui avaient été transmis. Elle a également précisé que la présente cause et, partant, la décision finale entreprise entrait dans le cadre du traitement des dossiers, qui avait dû intervenir avant la fin du mois d'août 2010. Le dépôt d'un recours dans cette affaire ne modifiait en rien ce point.

L.

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 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.

1.2.

1.2.1. 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-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1, A-6118/2010 du 8 décembre 2010 consid. 1.3.1, A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 1.3.1 et A-3817/2008 du 20 juillet 2010 consid. 1.3.1).

Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grande 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-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1, B-3023/2009 du 4 mai 2010 consid. 1.3.3 et 1.3.5 et les références citées).

1.2.2. En l'occurrence, tant le recourant 1 que la recourante 2 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, le premier en tant que titulaire et ayant droit économique du compte bancaire 1, ainsi qu'en tant que bénéficiaire économique de la relation bancaire 2 et la seconde en tant que détentrice du compte 2 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).

1.3. Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est – sous réserve du considérant 1.4 ci-après – recevable.

1.4. La décision prise le 2 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 des recourants 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 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; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.5 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.4).

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid. 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1 et 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, 2^e 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 la 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-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).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 677).

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 258 ss; arrêts du Tribunal

administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.1 et les références citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

2.4. Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que – à ce stade de la procédure – l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-

4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.

3.1. Les recourants requièrent toute une série de mesures d'instruction. Ils demandent qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure :

- (a) de remettre aux recourants le contrat et tout autre document en rapport avec la mission octroyée à C. _____ par l'AFC,
- (b) de remettre aux recourants tout document attestant de l'absence de conflit d'intérêts chez C. _____ avec l'objet de la mission lui ayant été confiée par l'AFC,
- (c) de remettre aux recourants tout document indiquant quelle est la nature de l'examen auquel doivent procéder les collaborateurs de l'AFC et de C. _____ chargés de se prononcer sur l'admissibilité de l'entraide, et
- (d) d'indiquer quelle est la nature de l'examen auquel doivent procéder, au sein de l'AFC, les personnes de C. _____.

Les recourants demandent ces mesures d'instruction dans le but de démontrer que la procédure a été entachée de vices de forme, à savoir d'un défaut d'indépendance et d'impartialité, justifiant une annulation de la décision entreprise. Plus précisément, les recourants estiment que la mission octroyée à C. _____ par l'AFC représente un transfert de tâches publiques à une entité privée, qui ne respecterait pas les exigences de la délégation de compétence. Le grief portant sur la composition régulière de l'autorité inférieure a un caractère formel qui impose de l'examiner en premier lieu, avant même les diverses violations du droit d'être entendu, également invoquées par les recourants (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2D_130/2008 du 13 février 2009 consid. 2.1).

3.2.

3.2.1. La jurisprudence a déduit de l'art. 29 al. 1 Cst. le droit – pour toute personne impliquée, en particulier, dans une procédure administrative – à ce que sa cause soit traitée par une autorité indépendante et impartiale (cf. ATF 127 I 196 consid. 2b et les références citées; cf. également ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2008, § 26 ch. 829). Cela étant, la garantie du juge naturel au sens de l'art. 30 al. 1 Cst. ne s'applique pas, en tant que telle, aux autorités gouvernementales et administratives. Ces dernières exercent des fonctions de natures diverses, lesquelles, de par leur objet, peuvent exiger des cumuls que l'institution judiciaire ne connaît pas. La portée de l'obligation peut ne pas être la même suivant le type d'autorité : pour des autorités administratives, elle peut être réduite selon la nature de la fonction, dans la mesure où l'exercice normal de la compétence en cause l'implique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 2.2 et 2.5; MOOR, op. cit., ch. 2.2.5.2, p. 238 s. et les références citées; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 249 ss; JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS

SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4e éd., Berne 2008, p. 931 et 947 ss).

A cet égard, il sied de relever que le Tribunal fédéral n'applique pas les mêmes règles en matière de récusation aux autorités administratives qu'aux autorités judiciaires (cf. arrêt du Tribunal fédéral 5P.284/2000 du 8 septembre 2000 consid. 4; Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 1999 p. 74 consid. 2 et 1979 p. 484 consid. 1b). Il importe ici de tenir compte des fonctions et de l'organisation choisies par le législateur compétent pour apprécier si les membres de l'autorité satisfont, dans un cas concret, à la garantie d'impartialité (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 2.5).

3.2.2. Le droit à une autorité indépendante et impartiale permet notamment d'exiger la récusation des membres d'une autorité administrative dont la situation ou le comportement sont de nature à faire naître un doute sur leur indépendance ou leur impartialité. Il tend à éviter que des circonstances extérieures à l'affaire ne puissent influencer une décision en faveur ou au détriment de la personne concernée. La récusation peut s'imposer même si une prévention effective du membre de l'autorité visé n'est pas établie, car une disposition interne de sa part ne peut guère être prouvée. Il suffit que les circonstances révèlent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partielle. Cependant, seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération. Les impressions purement individuelles d'une des personnes impliquées ne présentent pas un caractère décisif (cf. ATF 127 I 198 consid. 2b, 125 I 122 consid. 3a et 3b, 217 consid. 8a; arrêt du Tribunal fédéral 2P.164/2006 du 8 janvier 2007 consid. 3.1; cf. également la jurisprudence concernant l'impartialité des juges : ATF 134 I 238 consid. 2.1, 21 consid. 4.2, 131 I 25 consid. 1.1, 128 V 84 consid. 2a, 126 I 169 consid. 2a et les références citées; ATAF 2007/5 p. 39 consid. 2.3; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II : Les droits fondamentaux, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. II], p. 575 à 577).

Un motif de récusation ne peut résulter que de faits justifiant objectivement et raisonnablement la méfiance chez une personne réagissant normalement (cf. ATF 111 la 259 consid. 3a). Selon la doctrine, pour en décider, il convient de prendre en compte les « circonstances objectives » (« Tatsachen ») qui, considérées par un homme raisonnable, donnent l'apparence de la prévention, c'est-à-dire dont on peut normalement déduire celle-ci (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 2.6 et les références citées).

3.2.3. D'après l'art. 10 al. 1 PA, les personnes appelées à rendre ou à préparer la décision doivent se récuser : si elles ont un intérêt personnel dans l'affaire (let. a); si elles sont le conjoint ou le partenaire enregistré d'une partie ou mènent de fait une vie de couple avec elle (let. b), si elles sont parentes ou alliées d'une partie en ligne directe ou jusqu'au troisième degré en ligne collatérale (let. b bis); si elles représentent une partie ou ont agi dans la même affaire pour une partie (let. c); si, pour d'autres raisons, elles pourraient avoir une opinion préconçue dans l'affaire. Il s'agit d'une concrétisation des art. 29 al. 1 et 30 al. 1 Cst. qui – comme exposé ci-avant – garantissent notamment l'absence de prévention des autorités en cause (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 2.4 et les références citées).

3.3. Il y a lieu tout d'abord de déterminer si et à quel titre les consultants externes et privés de C._____ sont intervenus dans le cadre de la décision querellée.

3.3.1. Les personnes relevant du droit privé peuvent être associées à l'exercice de tâches publiques. L'exécution de tâches publiques par des sujets de droit privé indépendants de l'Etat concerne l'intervention de personnes physiques ou de personnes morales de droit privé, contrôlées par des personnes privées, dans l'exercice de l'activité étatique. Ces personnes qui poursuivent un but lucratif, distinct de l'intérêt public, peuvent être intéressées à exécuter une tâche publique pour le compte de l'Etat, qui leur transfère une partie de ses prérogatives de droit public. Selon la nature de leurs relations avec l'Etat, elles interviennent comme concessionnaire, délégataire ou auxiliaire, et ont la responsabilité d'accomplir une tâche publique dans l'intérêt général.

Selon la doctrine, le transfert à des organismes privés de prérogatives découlant de la puissance publique, impliquant le pouvoir de rendre des décisions au sens technique (art. 5 PA), requiert une base légale formelle (cf. FRITZ GYGI, *Verwaltungsrecht*, Berne 1986, p. 56 à 58; TOBIAS JAAG, *Dezentralisierung und Privatisierung öffentlicher Aufgaben: Formen, Voraussetzungen und Rahmenbedingungen*, in : Idem [Editeur], *Dezentralisierung und Privatisierung öffentlicher Aufgaben*, Zurich 2000, p. 23 ss et p. 38; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 3e éd., Berne 2009, § 10 ch. 16 ss). L'art. 178 al. 3 Cst. exige d'ailleurs une base légale formelle, plus généralement, pour confier des tâches administratives à des organismes ou personnes extérieurs à l'administration fédérale (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.167/2005 du 8 mai 2006 consid. 10.2 et les références citées, publié in : *Revue fiscale [RF]* 61/2006 p. 821; JEAN-FRANÇOIS AUBERT/PASCAL MAHON, *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, Zurich 2003, ch. 9 ss ad art. 178 Cst.). L'art. 178 al. 3 Cst. ne vise toutefois pas, parmi les tâches administratives, celles qui relèvent de ce qu'on appelle l'activité administrative « auxiliaire » (« Bedarfsverwaltung »), c'est-à-dire les prestations et les moyens – souvent fournis par des tiers – dont l'administration a besoin pour accomplir ses tâches. La fourniture de telles

prestations ou moyens peut être confiée « à l'extérieur » sans qu'une base légale formelle soit nécessaire dans chaque cas (cf. AUBERT/MAHON, op.cit, ch. 12 ad art. 178 Cst. et les références citées).

En d'autres termes, le transfert par l'Etat de ses prérogatives de droit public à des tiers privés est soumis aux exigences usuelles en matière de transfert de tâches publiques à des entités distinctes de l'administration centrale, à savoir en principe l'existence d'une base légale formelle (cf. art. 178 al. 3 Cst.) et d'un intérêt public, la mise en place d'une surveillance appropriée ainsi que le respect du principe de la spécialité (cf. Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 I p. 49 s. et les références citées; GIOVANNI BIAGGINI, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Editeurs], 2e éd., Zurich 2008, ch. 26 ss ad art. 178 Cst.; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, ch. 2720 ss p. 562 ss et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2P.96/2000 du 8 juin 2001 consid. 4c/aa et les références citées).

S'agissant plus spécifiquement de la délégation de compétence, l'Etat peut – sur la base de la loi l'y habilitant – par décision ou par contrat, déléguer à des tiers privés l'exercice de tâches publiques. Ces délégataires peuvent recevoir notamment un pouvoir législatif ou un pouvoir de décision. Les délégataires exercent leurs compétences en leurs noms mais pour le compte de l'Etat. Cela implique que le délégataire exerce son activité de manière indépendante – ce qui n'exclut pas un certain contrôle de la part de la collectivité délégante – et pour son propre compte. Le cas échéant, le délégataire doit pouvoir rendre des décisions en son propre nom (cf. KNAPP, op. cit., ch. 2731 ss p. 563 s. et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 3, publié in : RDAF 2006 II p. 440).

3.3.2. A teneur de l'art. 1 al. 2 de la Convention 10, la Confédération suisse s'est engagée à mettre sur pied une unité opérationnelle spéciale permettant à l'AFC, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, de rendre ses décisions finales au sens de l'art. 20j OCDI-US 96 selon une procédure accélérée. L'art. 5 de la Convention 10 prescrit que l'AFC, l'Office fédéral de la justice (ci-après : OFJ) et l'IRS se réunissent une fois par trimestre avec UBS SA dans le but de vérifier l'avancement de la procédure instituée dans le cadre dudit traité, en évaluant l'efficacité du programme de divulgation volontaire mis en place pour les clients américains d'UBS SA et en décidant d'autres mesures que les parties peuvent raisonnablement adopter en vue de soutenir les intérêts légitimes de l'IRS dans l'application du droit fiscal des Etats-Unis.

C'est dans ce contexte – plus précisément afin de rendre, conformément aux termes de la Convention 10, ses décisions relatives aux quelques 4'450 comptes concernés dans les 360 jours suivant la date de réception de la demande d'entraide administrative – que l'AFC a mis en place une procédure efficace se fondant sur le traitement électronique des dossiers édités par UBS SA, dossiers dont le contrôle a été effectué – selon les instructions de l'AFC – par la société d'audit C._____. Au vu des pièces en main du Tribunal de céans, il y a lieu de constater que – comme relevé à juste titre par l'AFC dans sa réponse du 25 octobre 2010 – C._____ a fourni, dans le cadre des procédures d'entraide administrative liées à la

demande de renseignements de l'IRS, des analyses préliminaires relatives aux critères financiers énoncés dans l'annexe à la Convention 10. En d'autres termes, on peut admettre que la mission confiée à C. _____ consistait en un travail préliminaire de calcul, de sorte que ladite société n'est pas intervenue dans le processus décisionnel. L'examen juridique était effectué par l'AFC, qui – après avoir repris, contrôlé et, le cas échéant, corrigé les analyses fournies par C. _____ – établissait les décisions finales en fonction de sa propre appréciation du cas, des pièces du dossier officiel fourni par UBS SA, ainsi que des éventuelles observations des parties.

3.3.3. A cet égard, il convient d'indiquer que la jurisprudence a admis que tant que les autorités administratives procèdent elles-mêmes à l'examen juridique, qu'elles rendent personnellement leurs décisions et qu'elles les signent correctement, on ne saurait leur reprocher de confier le reste du processus d'analyse à une entité de droit privé. Un transfert de ce genre n'est d'ailleurs pas soumis aux exigences usuelles en matière de transfert de tâches publiques à des sujets de droit privé, plus spécifiquement l'association de particuliers à la tâche publique ne doit ici pas reposer sur une base légale. En d'autres termes, le seul élément déterminant est que les autorités administratives aient rendu personnellement les décisions en question, dans une composition régulière et dans la forme prescrite, peu importe notamment que les décisions n'aient pas été préparées par les autorités administratives elles-mêmes (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2005.00033 du 21 septembre 2005 consid. 3.2).

3.3.4. Au vu de ce qui précède, peu importe la qualification des rapports entre l'AFC et C. _____ en tant que délégation de compétence ou simple mandat. En effet, dans les deux cas de figure, le Tribunal de céans arrive aux mêmes conclusions, puisqu'une base légale n'est en l'occurrence pas nécessaire. Comme dit ci-avant (cf. consid. 3.3.3), dans la mesure où l'AFC a rendu elle-même la décision querellée, dans la forme prescrite et dans une composition, qui, on le verra ci-après (cf. consid. 3.4.2), est régulière, elle était habilitée – en l'absence même de base légale – à confier à C. _____, en particulier, l'analyse préliminaire des dossiers édités par UBS SA.

Dans ces conditions, le grief des recourants tendant au non-respect des exigences de la délégation de compétence s'avère mal fondé.

3.4.

3.4.1. De plus, dans la mesure où – comme exposé ci-avant (consid. 3.3.2) – C. _____ n'a été appelée ni à rendre ni à préparer la décision attaquée – sa mission s'étant limitée à contrôler le contenu des dossiers transmis par UBS SA à l'AFC – les règles déterminantes en matière d'indépendance et d'impartialité des autorités administratives ne sauraient trouver application à l'égard de ladite société et/ou de ses

collaborateurs (cf. art. 29 al. 1 Cst. en relation avec l'art. 10 al. 1 PA; cf. également consid. 3.2 ci-avant). Notons encore que, si les recourants soulèvent la question d'un éventuel conflit d'intérêt au sein de C._____, ils n'exposent nullement quelles circonstances, en particulier quels comportements de C._____ et/ou de ses collaborateurs, seraient de nature à faire naître un tel doute quant à leur indépendance ou leur impartialité. Or, seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération, les impressions purement individuelles d'une des personnes impliquées ne présentant pas un caractère décisif.

3.4.2. S'agissant de la question de l'indépendance et de l'impartialité de l'AFC, les recourants allèguent que D._____ – à qui UBS SA avait confié en 2007 un mandat de conseil fiscal – aurait participé à l'élaboration des prises de décisions dans le cadre de l'entraide administrative entre la Suisse et les Etats-Unis. A cet égard, il est juste d'affirmer que certains passages des décisions d'entraide administrative de l'AFC – dont fait partie la décision attaquée – correspondent à des passages de l'avis établi par D._____ pour UBS SA, avis qui évalue les chances de succès d'une demande d'entraide administrative des Etats-Unis dans le cas UBS. Cela étant, il convient de constater que c'est après un examen approfondi que l'AFC a repris les arguments de l'avis qu'elle partageait. La reprise ou non de certains passages de cet avis n'a relevé que de la décision de l'AFC, prise en toute autonomie. L'AFC a d'ailleurs décidé de ne pas reprendre telles quelles les explications de cet avis. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que ces circonstances ne révèlent pas une quelconque apparence de prévention de la part de l'AFC et/ou de ses collaborateurs. Cette situation ne fait pas non plus redouter une activité partielle de cette autorité. Notons encore que, contrairement à l'opinion des recourants, on ne saurait considérer que D._____ a participé à l'élaboration de la décision entreprise.

3.4.3. Il s'ensuit que le grief relatif à un défaut d'indépendance et d'impartialité de l'autorité inférieure est infondé.

3.5. Par conséquent et au vu de ce qui précède, l'administration des preuves à la disposition du Tribunal administratif fédéral permet d'établir, d'une part, que la mission confiée à C._____ ne saurait être critiquée et, d'autre part, que l'autorité inférieure a rendu et préparé la décision entreprise dans une composition régulière.

A cet égard, on rappellera que le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend entre autres le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à celles-ci, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son

résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 129 II 497 consid. 2.2). Cela dit, en ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendu est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 3.2.2 et les références citées). Quoi qu'il en soit, le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 133 II 391 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées, A-1504/2006 du 25 septembre 2008 consid. 2 et A-3069/2007 du 29 janvier 2008 consid. 2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.144), ce qui est – comme déjà exposé – le cas en l'espèce.

Le Tribunal de céans renonce donc aux mesures d'instruction requises par les recourants (cf. consid. 3.1 ci-avant). Relevons encore ici que le contenu du contrat entre l'OFJ et C._____, ainsi que les détails de celui-ci ne sont pas pertinents dans le cadre de la présente procédure, de sorte que de telles informations ne sauraient être fournies.

4.

Les recourants font également valoir qu'il appartiendrait à UBS SA de choisir les comptes dont les dossiers seront transmis au fisc américain et de les transmettre à l'AFC à cette fin, de sorte que le rôle de déterminer quels clients d'UBS SA sont concernés par la procédure d'entraide administrative aurait été entièrement laissé à la discrétion de ladite banque.

4.1. Comme exposé ci-avant (les faits let. 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 OCDE-US 96. Elle a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09 – qui est devenu la Convention 10 – de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09. Contrairement à ce que prétendent les recourants, UBS SA n'avait pas la possibilité de choisir les comptes ou de transmettre à l'AFC en priorité les données bancaires de clients peu intéressants pour elle. Elle devait au contraire transmettre à l'AFC tous les dossiers des clients qui remplissaient les critères figurant dans l'annexe à la Convention 10, anciennement l'Accord 09.

4.2. Le grief des recourants, dans la mesure où il est recevable – dès lors qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier si l'UBS SA a correctement exécuté la décision prise à son encontre par l'AFC – doit être rejeté (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2010 consid. 5; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.4.3).

5.

Les recourants invoquent en outre diverses violations de leur droit d'être entendus, respectivement, sous l'angle de leur droit à répliquer, sous l'angle de l'obligation de motiver, ainsi qu'en raison de l'absence de notification de la décision du 1er septembre 2009.

5.1.

5.1.1. 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; AUER/MALINVERNI/HOTTELLIER, vol. II, ch. 1346). Il comporte le droit pour les parties de participer à la procédure et d'influer sur le processus conduisant à la prise de décision. Il a pour corollaire que l'autorité, avant de rendre une décision touchant la situation juridique d'une partie, doit en informer cette dernière et lui donner l'occasion de s'exprimer préalablement à ce sujet (cf. ATF 132 V 368 consid. 3.1 et les références citées, 126 V 130 consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral 1P.432/2006 du 1 novembre 2006 consid. 2.1). En d'autres termes, une partie à une procédure doit pouvoir prendre connaissance de toute observation ou pièce soumise à l'autorité et se déterminer à ce propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux arguments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement susceptible d'influer sur le prononcé à rendre (cf. ATF 133 I 100 consid. 4.3; arrêts du Tribunal fédéral 1C_355/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1, 2D_130/2008 du 13 février 2009 consid. 3.1). Toutefois, la partie qui estime devoir se déterminer sur les observations qui lui ont été communiquées à titre d'information doit en faire la demande sans délai, ou produire directement ses déterminations. Si elle s'en abstient, elle est censée y avoir renoncé (cf. ATF 133 I 100 consid. 4.8, 132 I 42 consid. 3.3.3 et 3.3.4; arrêts du Tribunal fédéral 1C_355/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1, 2D_130/2008 du 13 février 2009 consid. 3.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6994/2010 du 16 décembre 2010).

5.1.2. En l'espèce, les recourants se plaignent d'une violation du droit d'être entendu, car ils n'auraient pas eu la possibilité de se déterminer sur les conclusions de l'arrêt pilote du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010.

Au vu des pièces au dossier, il appert que l'AFC a transmis, le 16 novembre 2009, au recourant 1 une clé USB contenant les documents relatifs au dossier *1* édités par UBS SA. Un délai au 6 janvier 2010 a été imparti au recourant 1 pour déposer ses éventuelles observations. Par mémoire daté du 6 janvier 2010, le recourant 1 a pris position quant à la procédure d'entraide administrative le concernant. Compte tenu de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7789/2009 du 21 janvier 2010, l'AFC a accordé au recourant 1 un

nouveau délai, échéant le 10 mai 2010, pour se déterminer. Le 26 mai 2010 la recourante 2 a demandé de pouvoir consulter les pièces du dossier *2* éditées par UBS SA, pièces qui lui ont été transmises au moyen d'une clé USB, le 8 juin 2010, par l'AFC. Considérant que le recourant 1 était le titulaire et l'ayant droit économique du compte UBS numéro 1 (*1*), ainsi que le bénéficiaire économique de la relation bancaire numéro 2 (*2*), l'AFC a – pour des raisons d'économie de procédure – décidé de joindre les deux dossiers afin de rendre une décision commune. Ainsi, un nouveau délai, échéant le 12 juillet 2010, a été imparti au recourant 1 pour compléter au besoin ses observations du 6 janvier 2010 déjà déposées. Dans le même temps, la recourante 2 a été invitée – en tant que titulaire du compte UBS numéro 2 – à faire parvenir à l'AFC sa prise de position. Par mémoire daté du 12 juillet 2010, la recourante 2 a déposé ses observations.

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il convient de constater que les recourants ont pu prendre connaissance de toutes les pièces au dossier et ont eu l'occasion de s'exprimer au sujet de la procédure d'entraide administrative les concernant, avant que l'AFC ne rende sa décision.

Il est vrai que l'AFC n'a pas fixé de délai aux recourants pour se déterminer suite à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Cela étant, il était notoire que le Tribunal de céans devait rendre, dans le courant du mois de juillet 2010, un arrêt pilote dans lequel il devait se prononcer, en particulier, sur la validité et l'applicabilité de la Convention 10. Aussi, même si l'AFC n'a pas invité formellement les recourants à prendre position sur les développements juridiques ressortant dudit arrêt – ce qu'elle n'était au demeurant pas obligé de faire (cf. ATF 133 I 98 consid. 2.2 et 2.3, cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6994/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.2.2) – les recourants, assistés de deux avocats, ne pouvaient ignorer que le Tribunal administratif fédéral avait rendu son arrêt pilote, A-4013/2010, le 15 juillet 2010. De même, ils ne pouvaient ignorer que s'ils souhaitaient s'exprimer à ce sujet, leur réaction devait intervenir immédiatement conformément aux règles de la bonne foi (cf. ATF 133 I 98 consid. 2.2 et 2.3). Or, les recourants n'ont pas réagi suite au prononcé du 15 juillet 2010 du Tribunal administratif fédéral, qui se trouvait pourtant – déjà en date du 20 juillet 2010 – sur le site internet dudit tribunal et qui a fait l'objet d'un communiqué de presse en français daté du 19 juillet 2010, également accessible sur le site internet du Tribunal de céans. Dans ces circonstances, force est d'admettre que les recourants ont renoncé à formuler de plus amples déterminations dans le cadre de la procédure devant l'AFC. De plus, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 ne rendait pas nécessaire un nouvel échange d'écriture, si bien que l'AFC pouvait y renoncer.

Notons encore qu'il est exact que l'autorité qui entend retenir une argumentation juridique inédite dont les parties ne s'étaient pas prévaluées et ne pouvaient guère discerner la pertinence dans le cas précis est tenue d'en aviser les parties et de leur donner l'occasion de se déterminer (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb; arrêt du Tribunal fédéral 1C_355/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.3). On ne se trouve toutefois pas dans un tel cas en l'espèce. En effet, comme dit ci-avant, les recourants ne pouvaient ignorer que le Tribunal administratif fédéral avait rendu son arrêt pilote, A-4013/2010, le 15 juillet 2010, dans lequel il avait notamment exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer la Convention 10. L'AFC n'avait donc aucune obligation fondée sur l'art. 29 al. 2 Cst. d'informer les recourants qu'elle allait reprendre dans une large mesure les conclusions de l'arrêt susdit.

5.1.3. Enfin, contrairement à l'opinion des recourants, les informations factuelles ressortant de la décision attaquée quant à la mission de

C._____ étaient notoires, à tout le moins, depuis le 17 novembre 2009, date à laquelle le Département fédéral de justice et police (ci-après : DFJP) a émis un communiqué de presse portant en particulier sur ce point. Il s'ensuit que les recourants – assistés de deux avocats – ne pouvaient ignorer et n'ignoraient d'ailleurs pas ces faits, puisqu'ils se sont déterminés sur la question de la mission confiée à C._____ dans leurs observations du 12 juillet 2010. Aussi, on ne saurait reprocher à l'AFC de ne pas avoir invité formellement les recourants à prendre position sur ces événements, ce qu'elle n'était par ailleurs pas tenue de faire (cf. ATF 133 I 98 consid. 2.2 et 2.3, cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6994/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.2.2). Les informations quant à la mission de C._____ ne rendaient au demeurant pas nécessaire un nouvel échange d'écriture, si bien que l'AFC pouvait sans autre y renoncer.

5.1.4. Dans ces conditions, le grief tendant à une violation du droit à répliquer et, partant, du droit d'être entendu apparaît comme mal fondé.

5.2.

5.2.1. Les recourants se plaignent également d'une violation du droit d'être entendu et d'un déni de justice formel pour défaut de motivation de la décision litigieuse, en tant que celle-ci n'examinerait pas certains des arguments soulevés par les recourants dans leurs observations des 6 janvier et 12 juillet 2010.

5.2.2. 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-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1 et C-17/2010 du 13 juillet 2010 consid. 3.1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 281).

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).

5.2.3. En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral s'est déterminé, dans son jugement A-4013/2010 du 15 juillet 2010, de manière très détaillée sur la validité et l'applicabilité de la Convention 10, plus spécifiquement sur la problématique de la non-rétroactivité des lois (cf. notamment consid. 4.4 et 6.5.2), et sur celle de la « recherche de preuves non autorisée » (« fishing expedition »; cf. notamment consid. 7.2.3 et 8.4), ainsi qu'indirectement sur la question de la nullité de l'accord. Dès lors que, dans leurs observations à l'autorité inférieure, les recourants ont soulevé des objections quant à la validité et l'applicabilité de la Convention 10 – sur lesquelles le Tribunal administratif fédéral s'était déjà prononcé dans son arrêt du 15 juillet 2010 précité d'une manière qui liait l'AFC – rien n'empêchait l'autorité inférieure de renvoyer à la motivation pertinente figurant dans ledit jugement du Tribunal administratif fédéral. De plus, la décision entreprise énonce les raisons pour lesquelles l'entraide administrative est accordée et retient en particulier que tous les critères pour ce faire sont remplis. A cela s'ajoute que les recourants ont compris les motifs pour lesquels l'AFC a accordé l'entraide administrative, preuve en est qu'ils ont été en mesure de contester utilement la décision prise le 2 août 2010 par l'AFC.

Il s'ensuit, d'une part, que la décision attaquée satisfait aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu et, d'autre part, que l'autorité inférieure n'a commis aucun déni de justice formel au sens de l'art. 29 al. 1 Cs, en statuant sur les objections des recourants par renvoi à la motivation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Les griefs des recourants doivent par conséquent être écartés.

5.3.

5.3.1. Les recourants invoquent encore une violation des art. 29 al. 2 Cst. et 34 PA, en raison de l'absence de notification de la décision du 1er septembre 2009 prise par l'AFC à l'encontre d'UBS SA.

5.3.2. L'art. 20e OCDI-US 96 garantit 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 OCDE-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 OCDE-US 96). La personne concernée peut, sauf exceptions, prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 20e al. 3 OCDE-US 96).

5.3.3. Au vu de ce qui précède, l'AFC devait certes notifier aux personnes concernées, ayant désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, la décision du 1er septembre 2009 adressée à UBS SA. Cela étant, il y a lieu de constater qu'au moment où l'autorité inférieure a rendu la décision susdite, elle n'était pas en mesure d'identifier concrètement les différentes personnes sur lesquelles porterait la demande d'entraide administrative de l'IRS. En effet, elle ne disposait pas encore des renseignements permettant l'identification précise desdites personnes, renseignements dont la remise était justement exigée d'UBS SA dans la décision du 1er septembre 2009. En d'autres termes – s'il est vrai que la Convention 10 contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis – l'identification concrète de ces personnes par l'AFC ne peut se faire que dans un deuxième temps, soit à la suite notamment de la transmission par UBS SA des dossiers de ses clients qui rempliraient les critères figurant dans l'annexe à la Convention 10. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre qu'on ne saurait reprocher à l'AFC de ne pas avoir notifié séparément aux recourants sa décision du 1er septembre 2009 à l'encontre d'UBS SA, puisqu'elle ne connaissait alors pas encore l'identité de ces derniers.

Cela dit, on relèvera encore que ladite décision se trouvait – déjà en date du 15 septembre 2009 – sur le site internet de l'AFC www.estv.admin.ch. De plus, dès que l'AFC a été en mesure d'identifier concrètement les recourants et que ceux-ci ont désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, l'autorité inférieure leur a transmis – au moyen d'une clé USB contenant les documents relatifs au dossier *1* édités par UBS SA – sa décision du 1er septembre 2009. Les recourants ont donc pu prendre connaissance de ladite décision, au plus tard dans le courant du mois de novembre 2009, soit quelques jours après l'envoi du courrier daté du 16 novembre 2009 de l'AFC, contenant la clé USB en question.

Par surabondance de motifs, le Tribunal de céans observe également que la décision du 1er septembre 2009 étant antérieure à la décision finale du 2 août 2010, elle était immédiatement exécutoire et ne pouvait être attaquée que conjointement à la décision finale (cf. art. 20k al. 2 OCDI-US 96). En effet, en vertu de l'effet dévolutif, la décision antérieure, faisant partie de la décision finale, ne pouvait être attaquée séparément (cf. consid. 1.4 ci-avant). Il convient ainsi de constater que les recourants n'ont subi aucun préjudice en raison de la notification différée de la décision à l'encontre d'UBS SA précitée, puisqu'ils ont pu valablement l'attaquer dans le cadre du recours interjeté contre la décision finale du 2 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral.

Enfin – comme exposé ci-avant – l'AFC ignorait, au moment de rendre sa décision du 1er septembre 2009, quelles étaient les personnes qui seraient précisément intéressées par la procédure d'entraide administrative en cause. Aussi – contrairement à l'opinion des recourants – on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure, ni l'absence d'information concernant la procédure à l'encontre d'UBS SA, ni la non-consultation des recourants avant de rendre la décision susdite. Dans ces circonstances, les griefs des recourants, tendant à une violation des art. 29 al. 2 Cst. et 34 PA pour défaut de notification de la décision du 1er septembre 2009, s'avèrent infondés.

6.

Il reste à se prononcer sur le bien-fondé matériel de la décision attaquée, plus précisément, sur la validité et l'applicabilité de la Convention 10.

6.1. Tout d'abord, il y a lieu de préciser que l'art 52 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111) ne peut être invoqué que par des Etats et non par des particuliers (cf. OLIVIER CORTEN, in : Les Conventions de Vienne sur le droit des traités : Commentaire article par article / sous la direction de Olivier Corten et Pierre Klein / secrétaire de rédaction : Maxime Didat / Préface de Ian Sinclair, 3e éd., Bruxelles 2006, p. 1889 ss et les références citées). Aussi, le grief des recourants portant sur la nullité, au sens de l'art. 52 CV, de la Convention 10 est irrecevable. Cela étant, même si on admettait que les recourants pouvaient se prévaloir de l'art. 52 CV – ce qui n'est pas le cas en l'espèce – leur grief devrait de toute manière être considéré comme mal fondé pour les motifs suivants :

6.2.

6.2.1. A teneur de l'art. 52 CV, est nul tout traité dont la conclusion a été obtenue par la menace ou l'emploi de la force en violation des principes de droit international incorporés dans la Charte des Nations Unies du 26 juin 1945 (ci-après : la Charte, RS 0.120). La question de savoir si la notion de contrainte ressortant de l'art. 52 CV vise exclusivement la contrainte militaire, ou doit être interprétée comme visant tout type de contrainte – à savoir en particulier les cas de pression économique et politique – est controversé (cf. MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009,

ad art. 52, p. 638 ss et les références citées; CORTEN, op. cit., p. 1867 ss et les références citées).

La doctrine admet assez généralement aujourd'hui que les contraintes économiques ou politiques peuvent s'avérer contraires au principe de non-intervention (cf. OLIVIER CORTEN, op. cit., p. 1867 ss, spéc. p. 1880 ss et les références citées). La Cour internationale de Justice (ci-après : CIJ) s'est également prononcé en ce sens (cf. arrêt de la CIJ du 27 juin 1986 dans l'affaire des activités militaires et paramilitaires au Nicaragua et contre celui-ci). A cet égard, il convient de rappeler que l'élaboration d'un traité constitue par excellence l'exercice par un Etat de ses droits souverains. D'ailleurs, la mention dans l'art. 52 CV de la contrariété aux principes incorporés dans la Charte renvoie non seulement à celui de l'interdiction du recours à la force, mais également à celui de l'égalité souveraine des Etats et de la non-intervention dans les affaires qui relèvent de la compétence nationale (cf. OLIVIER CORTEN, op. cit., p. 1880 ss, spéc. p. 1884 et les références citées; cf. également VILLIGER, op. cit., ad art. 52, p. 642 ss, spéc. p. 654 ss et les références citées). Ce point de vue intègre également – en tant qu'élément du contexte, qui peut guider l'interprétation de l'art. 52 CV (cf. art. 31 CV) – la « Déclaration sur l'interdiction de la contrainte militaire, politique, ou économique lors de la conclusion des traités ». Par celle-ci, la Conférence des Nations Unies sur le droit des traités « condamne solennellement le recours à la menace ou à l'emploi de toutes les formes de pression, qu'elle soit militaire, politique, économique, par quelque Etat que ce soit, en vue de contraindre un autre Etat à accomplir un acte quelconque lié à la conclusion d'un traité, en violation des principes de l'égalité souveraine des Etats et de la liberté de consentement » (cf. VILLIGER, op. cit., ad art. 52, p. 651 ss et les références citées; CORTEN, op.cit., p. 1884 et les références citées).

6.2.2. On rappellera dans ce contexte que l'ensemble de l'art. 52 CV est fondé sur la maxime *ex injuria jus non oritur*, et est essentiellement conçu comme moyen de sanction de l'illicite. La nullité du traité suppose qu'il ait été obtenu par la perpétration d'un acte illicite, ce qu'indique expressément le libellé de l'art. 52 CV. *A contrario*, une contrainte qui s'avérerait conforme aux principes incorporés dans la Charte n'entraînerait aucunement la nullité du traité. La validité du traité dépend dès lors directement d'un jugement préalable qui porte sur la licéité de l'acte contraignant considéré (cf. CORTEN, op.cit., p. 1885 et les références citées).

6.2.3. Le texte de l'art. 52 CV indique que, pour qu'un traité soit considéré comme nul, il faut que sa conclusion « ait été obtenue par » la menace ou l'emploi illicites de la force. L'expression témoigne de la nécessité de l'existence d'un lien de causalité entre, d'une part, la contrainte illicite et, d'autre part, la conclusion du traité (cf. VILLIGER, op. cit., ad art. 52, p. 645 et les références citées). La nullité suppose que l'on puisse établir que celle-ci soit la conséquence de celle-là. *A contrario*, il ne suffit pas de montrer qu'un Etat qui a conclu un traité ait préalablement été la victime d'un recours illicite à la force pour conclure à l'invalidité de ce traité. En effet, certains accord peuvent s'avérer valides, même s'ils ont été

précédés d'une contrainte, à condition toutefois qu'il n'existe pas de rapport suffisant entre cette contrainte et la conclusion du traité (cf. CORTEN, *op.cit.*, p. 1886 ss et les références citées).

Certains éléments tendent à plaider pour une interprétation restrictive du lien de causalité, qui ne serait établi que lorsque l'Etat dont le consentement est requis n'avait d'autre choix que de conclure le traité. Dans cette optique, l'invalidité du traité suppose un lien de causalité particulièrement étroit (cf. *Amato Narodni Podnik v. Julius Keilwerth Musikinstrumentenfabrik*, Holland, District Court of the Hague, du 31 décembre 1955; sentence *Aminiol contre Koweit* du 24 mars 1982). La jurisprudence se montre donc exigeante quant au seuil à partir duquel on admettrait que le lien de causalité serait suffisamment établi. Elle n'en admet pas moins la prise en compte de certains indices subjectifs, comme l'intention de l'auteur de l'acte illicite, ou plus objectif, comme l'émission de protestations de la part de l'Etat victime au moment de l'acte illicite, la mise en œuvre de procédure de règlement des différends sur cette base, ou le cas échéant, l'existence d'un déséquilibre évident dans les prestations des Etats parties au traité. Ce dernier critère, qui renvoie à une analyse du contenu du traité, semble d'ailleurs revêtir une certaine pertinence au vu de la pratique récente développée en relation avec les accords conclus suite à la guerre du Kosovo et de la république démocratique du Congo (cf. CORTEN, *op.cit.*, p. 1886 ss et les références citées; cf. également VILLIGER, *op. cit.*, ad art. 52, p. 646 et les références citées).

6.3.

6.3.1. En l'espèce, l'IRS a adressé une demande d'entraide administrative à la Suisse, déjà le 16 juillet 2008. Cette demande a toutefois été retirée le 18 février 2009, après qu'UBS SA et le Département américain de la justice (Department of Justice, DOJ) aient conclu, à cette même date, un accord selon le droit américain (Deferred Prosecution Agreement, DPA), dans lequel UBS SA reconnaissait que des fraudes avaient été commises contre le fisc américain par des agissements communs de collaborateurs et de clients. Par cet accord, UBS SA s'est engagée à un certain nombre de mesures, dont en particulier à ne plus fournir de services internationaux à des clients aux Etats-Unis, ainsi qu'à livrer certaines données de clients. En contrepartie, une procédure pénale, qui était en cours contre UBS SA, a été suspendue pour une durée minimale de 18 mois. Cette procédure devait définitivement être classée si UBS SA s'acquittait de ses obligations découlant du DPA. Le DPA prévoit, néanmoins, également – en ce qui concerne la procédure civile dite « John-Doe-Summons » (JDS), introduite auprès du tribunal compétent de Floride dès le 30 juin 2008 – que l'autorité fiscale américaine introduirait une « Enforcement Action », c'est-à-dire une requête d'exécution. Le 19 février 2009, l'IRS a donc introduit auprès du tribunal de Floride une requête d'exécution du JDS (cf. message du Conseil fédéral relatif à l'approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, et du protocole modifiant cet accord, in : feuille fédérale [FF] 2010 2693, spéc. p. 2697.).

La plainte déposée dans le JDS a entraîné un risque de conflit de souveraineté et de dissension entre les ordres juridiques de la Suisse et des Etats-Unis. C'est au plus tard au moment de l'émission par le tribunal civil compétent de Miami d'un ordre de production qu'UBS SA se serait trouvée soumise à des obligations juridiques incompatibles. Le choix qui se serait présenté à elle aurait alors été de violer le droit suisse ou le droit américain (cf. FF 2010 2693, spéc. p. 2697 s.). C'est dans ce contexte que l'Accord 09, devenu la Convention 10, a été conclu entre la Suisse et les Etats-Unis en date du 19 août 2009.

6.3.2. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que les Etats-Unis n'ont fait qu'appliquer à UBS SA leur droit interne en matière de fiscalité, ce qui ne saurait en soi constituer une contrainte au sens de l'art. 52 CV. Même si on devait admettre que la procédure civile intentée devant un tribunal américain contre UBS SA violerait la CDI-US 96, cet élément ne suffirait pas à démontrer que les Etats-Unis aurait eu recours à des actes de contrainte ou à des menaces d'ordre économique, voire politique. De même, s'il est vrai que d'importants intérêts économiques de la Suisse dépendaient de la résolution du conflit lié à UBS SA, il n'en demeure pas moins que le comportement des Etats-Unis à l'égard de ladite banque et de la Suisse ne saurait pour autant être qualifié de contrainte au sens de l'art. 52 CV.

Cela dit, même si on retenait que les procédures ouvertes, conformément au droit américain, à l'encontre d'UBS SA constitueraient des formes de contrainte, en particulier d'ordre économique, ces pressions ne sauraient être considérées comme contraire aux principes incorporés dans la Charte. En effet, les différentes démarches entreprises par les Etats-Unis à l'égard d'UBS SA ne correspondent nullement à la perpétration d'un acte illicite, puisqu'elles ne constituent notamment pas un recours à la force, une violation de l'égalité souveraine des Etats, ou encore une intervention dans les affaires de compétences nationales. En définitive, même si on admettait dans l'affaire UBS l'existence d'un acte contraignant des Etats-Unis à l'égard de la Suisse – ce qui n'est, comme exposé ci-avant, pas le cas en l'espèce – il y aurait lieu, en tout état de cause, de constater la validité de l'Accord 09, devenu la Convention 10, puisqu'une contrainte licite n'entraîne aucunement la nullité d'un traité.

Au demeurant, on peut estimer que la Suisse avait une certaine liberté de choix. Elle ne se trouvait pas dans une situation d'absence de toute autre voie, hormis celle à laquelle elle a donné son consentement. Il ressort même du message du Conseil fédéral relatif à l'approbation de la Convention 10 (cf. FF 2010 2693 ss, spéc. p. 2701 ss) que la Suisse a examiné toute une série de solutions de rechange et que c'est suite à cette analyse, qu'elle a estimé que la conclusion de l'accord du 19 août 2009 était la meilleure possibilité qui s'offrait à elle pour faire face de manière mesurée et efficace à la situation liée à l'affaire UBS. D'ailleurs, l'Accord 09, devenu la Convention 10, a été négocié par la Suisse et les Etats-Unis, notamment, dans le respect du principe de l'égalité souveraine des Etats. La Suisse a fait certaines concessions, mais elle a aussi obtenu des avantages, l'art. 3 de la Convention 10 relatif au retrait du JDS en constitue un exemple. Cet élément tend à démontrer, si besoin était, que la Suisse ne s'est pas contenté d'accepter un *diktat* qui aurait été imposé par les Etats-Unis. Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que, en toute état de cause, même si on admettait l'existence d'une contrainte illicite – ce qui

pour les raisons exposées ci-avant doit être écarté dans le cas précis – le lien de causalité entre cette dernière et la conclusion de la Convention 10 ne serait pas établi de manière suffisante.

7.

Les requérants contestent également la validité et l'applicabilité de la Convention 10, motifs pris que celle-ci violerait le principe de l'interdiction de la « recherche de preuves non autorisée » (« fishing expedition ») ainsi que celui de la non-rétroactivité des lois.

7.1.

7.1.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier partie la Convention 10 et que – en tout état de cause – la conformité du droit international avec la constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la constitution fédérale ou à des lois fédérales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.1 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.1).

7.1.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26] et la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en particulier son art. 8]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 CV et que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH, celui-ci ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des

personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secrète leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2).

7.1.3. Le Tribunal de céans a également exposé, dans l'arrêt A-4013/2010 précité, que l'art. 7 al. 1 CEDH (pas de peine sans loi) n'était pas pertinent en matière de procédure d'entraide administrative. Cette disposition était exceptionnellement applicable dans le cadre de la procédure d'entraide suisse si la personne concernée par l'entraide était menacée, dans l'Etat requérant, par une procédure violant l'art. 7 CEDH (cf. ATF 135 I 191 consid. 2.1, 126 II 324 consid. 4c). Or, tel n'était pas le cas en l'espèce (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.3, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.3 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

7.1.4. Le Tribunal administratif fédéral a en outre constaté que la Convention 10 n'avait pas été soumise au référendum (facultatif). Il n'en restait pas moins qu'elle liait la Suisse. Il en irait autrement seulement si le fait de ne pas soumettre la Convention 10 au référendum facultatif constituait une violation manifeste du droit interne suisse concernant la compétence pour conclure des traités et concernait une règle de droit interne d'importance fondamentale (cf. art. 46 al. 1 CV). Tel n'était en l'occurrence pas le cas (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.3.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.4 et A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.4).

7.1.5. 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 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4).

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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4 et A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

7.1.6. 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 – plus spécifiquement les critères relatifs à la domiciliation aux Etats-Unis, à la titularité de comptes non déclarés (non-W9), ainsi qu'au calcul du revenu et de la valeur des compte-titres ou des comptes de dépôt – sont adéquats. L'argument, selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait un cas de « fishing expedition » 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-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

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.

7.2. En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la

Convention 10 peuvent sans autre être écartées : violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois, ainsi que violation du principe de l'interdiction de la « recherche de preuves non autorisée » (« fishing expedition »). La Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide. Enfin, 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.

8.

Les recourants prétendent que la Convention 10 serait complètement exécutée compte tenu du retrait complet et définitif de la procédure John Doe Summons par l'autorité fiscale américaine.

8.1. Conformément à l'art. 1 al. 1 de la Convention 10, la Suisse traite la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe audit traité. Se fondant sur ces critères, les parties estiment que la demande d'entraide administrative porte sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. La version anglaise de l'art. 1 al. 1 de la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1), reprend les éléments susdits dans les termes suivants : « The Swiss Confederation shall process, pursuant to the existing Tax Treaty, a request by the United States for information regarding US clients of UBS AG, incorporating the criteria set forth in the Annex to this agreement [...]. Based on the criteria set forth in the Annex, the Contracting Parties estimate and expect that the number of open or closed accounts falling under the Treaty Request is approximately 4'450 ». Il s'ensuit que dans la mesure où le chiffre de 4'450 comptes ouverts ou clos ne représente qu'une estimation faite par les parties à la Convention 10 – ce qui ressort des termes « [...] the Contracting Parties estimate and expect [...] » – ce chiffre n'est à lui seul pas déterminant pour savoir si et quand la Suisse se sera acquittée de ses obligations découlant de l'accord susdit. En d'autres termes, force est d'admettre – compte tenu des principes d'interprétation (cf. consid. 11.1 ci-après), plus précisément du texte et des règles de la bonne foi – que le chiffre de 4'450 comptes n'a aucune signification pour déterminer si la Convention 10 a été exécutée au non. Aussi, ce n'est pas parce que la Suisse a transmis aux Etats-Unis les données bancaires relatives à 4'450 comptes, que ledit traité est complètement exécuté. Cette interprétation est d'ailleurs conforme au principe de la sécurité du droit.

L'interprétation précitée est confirmée par l'art. 10 de la Convention 10. Cette disposition stipule que la Convention 10 reste en vigueur jusqu'à ce que les parties aient confirmé par écrit qu'elles se sont

acquittées des obligations qui en découlent. Dans la version anglaise de cet article, il est prescrit ce qui suit : « This Agreement shall remain in force until both Contracting Parties have confirmed in writing the fulfillment of their obligations contained under this agreement ». S'il est exact de constater – en particulier au regard du communiqué de presse du 26 août 2010 du Département fédéral des finances (ci-après : DFF) – que la Suisse et les Etats-Unis ont entamé des discussions sur la phase terminale de la mise en œuvre de la Convention 10, il n'en demeure pas moins que – jusqu'à ce jour – les parties n'ont nullement confirmé par écrit que ledit accord aurait été complètement exécuté. Au demeurant, dans la mesure où les Etats-Unis n'ont pour l'instant reçu qu'environ 4'000 dossiers – comme cela ressort du communiqué de presse du 16 novembre 2010 du DFF auquel se réfèrent les recourants – il appert que la Convention 10 n'a, même en adoptant le point de vue des recourants, qui, comme exposé ci-avant, s'avère erroné, pas encore été entièrement exécutée.

8.2. Dans ces conditions, il convient de considérer que ledit traité est toujours en vigueur et, partant, applicable. Le fait que l'IRS ait retiré complètement et définitivement le JDS contre UBS SA ne modifie en rien cette appréciation. Le grief des recourants doit dès lors être écarté.

9.

9.1. 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 l'une des deux catégories concernées, à savoir la catégorie 2/A/b, sont les suivants :

- les clients d'UBS SA,
- domiciliés aux Etats-Unis,
- qui étaient titulaires directs et ayant droit économiques,
- de comptes-titres non déclarés (non-W-9) et de comptes de dépôt d'UBS SA d'une valeur de plus d'un million de francs suisses, pendant une période située entre 2001 et 2008, et
- dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ».

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

- (i) le contribuable domicilié aux Etats-Unis n'a pas fourni de formulaire W-9 pendant au moins trois ans (dont un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative), et
- (ii) le compte détenu auprès d'UBS SA a généré des revenus de plus de 100'000 francs suisse en moyenne par an pour toute période de trois ans comprenant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10 – comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 8.1 ci-avant) – reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US domiciled clients of UBS who

directly held and beneficially owned “undisclosed (non-W-9) custody accounts” and “banking deposit accounts” in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of “tax fraud or the like” can be demonstrated ».

La notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit : « (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

9.2.

9.2.1. Dans l'arrêt A-4013/2010 précité, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituait des revenus au sens dudit traité les « revenus bruts (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral 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. Comme déjà dit (consid. 7.1.6 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des 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 s'agissant de la catégorie 2/A/b « revenues are defined as gross income [...] and capital gains (which [...] are calculated as 50% of the gross sales proceeds [...]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. 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-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 également jugé que le fait d'avoir effectivement réalisé un gain en capital imposable ne constituait pas, en tant que tel, un soupçon fondé de « fraudes ou délits semblables ». A l'inverse, lorsque le contribuable prouve avoir effectivement subi une perte en capital, ledit soupçon n'est pas levé. Le soupçon résulte en effet de l'omission d'avoir rempli, durant la période considérée par la Convention 10, les formulaires de déclaration indiquée pour la catégorie concernée, et non pas de la réalisation d'un revenu imposable. En ce qui concerne la catégorie 2/A/b, le critère déterminant est l'omission d'avoir rempli le formulaire W-9 durant une période d'au moins trois ans. Lorsque les caractéristiques relatives au compte, dont fait notamment partie le calcul schématique du revenu annuel moyen sur trois ans prévu par la Convention 10, sont remplies, l'on est en présence de « fraudes ou délits semblables » et l'entraide doit être accordée. La méthode de calcul prévue dans l'annexe à la Convention 10 n'est dans ce contexte pas une méthode de calcul parmi d'autres, qui doit être écartée lorsque la preuve des gains ou pertes effectifs est apportée. Compte tenu de la définition précise des revenus prévue par la Convention 10, il ne reste en effet plus de place pour une autre méthode de calcul, respectivement pour apporter la preuve des revenus effectifs (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2).

9.2.2. Les recourants soulèvent simplement la question du calcul des revenus annuels moyens sur trois ans de CHF 100'000.--, mais ne remettent nullement en cause les considérants qui précèdent. Il n'y a dès lors aucune raison de revenir sur la jurisprudence précitée qu'il convient de confirmer.

D'après la décision entreprise, des revenus de, respectivement, CHF 33'097.-- (cf. pièce no *1*_6_0197), CHF 200'438.-- (cf. pièce no *1*_6_0203), et CHF 89'402.-- (cf. pièce no *1*_6_0209), soit au total CHF. 322'937.--, ont été réalisés sur le compte UBS numéro 1 durant les années 2004, 2005 et 2006. Dès lors, le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a été dépassé durant les années 2004 à 2006. Les recourants ne contestent pas les chiffres fournis par l'autorité inférieure. Ils se contentent de remettre en question le calcul des revenus, sans toutefois exposer les motifs de cette contestation, alléguant simplement que le recourant 1 aurait rempli en 2000 un formulaire par lequel il se serait engagé à ne pas investir dans des valeurs américaines. Or – contrairement à l'opinion des recourants – c'est à juste titre que l'AFC a calculé les revenus annuels moyens sur trois ans sans tenir compte de la provenance des valeurs ayant généré des revenus de plus de CHF 100'000.-- en moyenne par an pour une période de trois ans consécutifs. En effet, conformément aux critères définis dans l'annexe à la Convention 10, l'AFC se devait de calculer les revenus réalisés sur le compte UBS numéro 1 indépendant de l'origine des valeurs en cause. A ce propos, le Tribunal souligne une fois encore que l'adéquation des conditions de l'entraide administrative définies par la Convention 10 ne saurait être vérifiée.

Force est de conclure que les parties sont d'accord sur les chiffres à la base des calculs et que les avis ne divergent qu'en ce qui concerne la manière de calculer les revenus annuels moyens sur trois ans. Or, on vient de voir que la façon dont l'AFC a calculé lesdits revenus était conforme aux conditions posées dans l'annexes à la Convention 10 et, partant, correcte. Compte tenu de ce qui précède, les griefs des recourants quant au calcul du seuil des revenus annuels moyens sur trois ans sont mal fondés.

Durant la période en cause, le recourant 1 avait son domicile aux Etats-Unis. Il était titulaire direct et ayant droit économique du compte UBS numéro 1. Il remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne. Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 décembre 2001 selon la décision entreprise. Le recourant 1 ne le conteste pas. Il ne prétend pas non plus avoir rempli les formulaires W-9. D'après la décision entreprise, des revenus de CHF. 322'937.-- ont été réalisés sur le compte UBS numéro 1 durant les années 2004, 2005 et 2006. Le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a ainsi été dépassé durant les années 2004 à 2006. Les chiffres fournis par l'autorité inférieure ne sont pas contestés par le recourant 1. Ce dernier ne fait pas non plus valoir que l'autorité inférieure aurait fait des erreurs de calculs ou d'addition. Tous les critères de la catégorie 2/A/b sont ainsi remplis en ce qui concerne le recourant 1 et son compte UBS personnel portant le numéro 1.

11.

Demeure encore à déterminer si – comme l'affirme l'AFC – il suffit que les critères pour l'octroi de l'entraide administrative soient réunis pour une relation bancaire donnée, pour que l'entraide soit automatiquement accordée pour l'ensemble des comptes de la personne concernée. Autrement dit, il convient d'examiner si le fait que les conditions de la catégorie 2/A/b sont remplies – s'agissant du recourant 1, en tant que titulaire et ayant droit économique de la relation bancaire numéro 1 – est en soi suffisant pour accorder l'entraide administrative s'agissant du compte UBS numéro 2, dont la recourante 2 serait la titulaire et le recourant 1 le bénéficiaire économique.

11.1. L'art. 31 al. 1 CV prescrit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. (cf. ATF 135 V 339 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.3.1). Cette disposition pose quatre principes de droit international coutumier de même rang (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5 et les références citées) :

- c'est au texte, qui est censé contenir l'intention commune des parties, qu'il faut tout d'abord recourir pour interpréter un traité;
- celui-ci doit être interprété à la lumière de son objet et de son but;
- il doit être interprété de bonne foi;
- ses termes doivent être examinés dans leur contexte.

11.1.1. Le texte est le point de départ de toute interprétation. C'est le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui doit tout d'abord être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Le sens ordinaire d'un terme contenu dans un traité international ne correspond pas nécessairement à l'usage général de ce terme. Lorsqu'un langage technique s'est développé, le sens attribué à un terme par ce langage technique est considéré comme le sens ordinaire conformément

à l'art. 31 al. 1 CV (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 6 et les références citées). Les termes d'une convention de double imposition – mais aussi d'une convention fiscale ayant pour but de lutter contre la fraude – doivent également être interprétés à la lumière de l'objet et du but du traité. Ceux-ci peuvent donner une indication sur la volonté des parties (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 5.2.2 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9).

11.1.2. L'objet et le but de la convention se réfèrent aux objectifs que les cocontractants veulent et peuvent atteindre. L'art. 31 CV ne se prononce pas sur la question de l'origine de l'objectif et du but d'un traité. A cet égard, la pratique souligne qu'en règle générale le titre et les préambules d'une convention revêtent une importance particulière (cf. VILLIGER, *op.cit.*, ch. 13 ad art. 31).

11.1.3. Conformément à l'art. 26 CV, tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. En d'autres termes, chaque partie est en droit de s'attendre à ce que son cocontractant interprète et applique le traité de bonne foi et conformément à son but, ce qui exclut l'abus de droit, c'est-à-dire l'utilisation d'une institution juridique contrairement à son but afin de poursuivre des intérêts que cette institution ne protège pas (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 3.1; ATAF 2010/7 consid. 3.5.3 et les références citées).

11.1.4. Le sens d'une disposition est également déterminé en fonction de son contexte. L'art. 31 al. 2 CV précise ce qu'il faut entendre par contexte. Celui-ci comprend le texte, le préambule et les annexes du traité ainsi que tout accord qui est intervenu entre les parties à l'occasion de la conclusion du traité tels qu'un protocole ou un échange de notes. Bien qu'elle puisse se composer de plusieurs instruments, la convention forme un tout. Il n'est donc pas possible de comprendre l'une ou l'autre de ses dispositions sans l'envisager comme un ensemble : elle doit être interprétée suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes dans leur contexte. La définition du contexte est étroite. Celui-ci n'englobe pas les circonstances entourant la conclusion du traité, qui sont des moyens complémentaires d'interprétation (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.4 et les références citées).

A cet égard, il convient encore de relever qu'en matière d'interprétation des accords internationaux, le sens ordinaire des mots constitue la limite de l'interprétation. Ainsi, le Tribunal administratif fédéral a rejeté l'interprétation téléologique d'un traité international qui allait au-delà des limites imposées par le sens

habituel des termes, autrement dit qui ne découlait pas du texte (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.2 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.3.1 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9).

11.2. Il convient de rappeler que Tribunal administratif fédéral a précisé, dans son arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, que la Convention 10 servait à déterminer de manière contraignante l'interprétation d'un terme – c'est-à-dire celui de « Tax fraud and the like » – prévu par la CDI-US 96 et contenait des critères précis, de nature générale, selon lesquels l'entraide devait être accordée. L'identification concrète des personnes concernées n'avait lieu que dans un deuxième temps (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.3). Autrement dit, les critères de l'annexe à la Convention 10 sont pertinents pour se déterminer quant à l'octroi de l'entraide administrative. Le titre de l'annexe à la Convention 10 précise d'ailleurs qu'il s'agit des critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS (« Criteria for Granting Assistance Pursuant to the Treaty Request »). Il existe ainsi une référence claire qu'il s'agit de conditions matérielles et non seulement de critères pour déterminer s'il y a lieu d'entrer en matière sur une demande d'entraide. Dès lors que la Convention 10 prime sur la CDI-US 96 en cas de conflit, il n'y a de toute manière plus de doute à cet égard (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 6.4).

11.3.

11.3.1. A teneur du texte du ch. 1 let. A et B de l'annexe à la Convention 10, la condition générale relative à l'identification des contribuables sur lesquels porte l'entraide administrative est considérée comme remplie pour les personnes suivantes:

- (A) les clients d'UBS domiciliés aux Etats-Unis qui, pendant une période située entre 2001 et 2008, étaient les titulaires directs et les ayants droit économiques de comptes-titres non déclarés (non-W-9) et de comptes de dépôt d'UBS d'une valeur de plus d'un million de francs et dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables », ou
- (B) « US persons » (indépendamment de leur domicile) ayants droit économiques de comptes de sociétés offshore fondées ou exploitées entre 2001 et 2008 dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ».

La version anglaise du ch. 1 let. A et B de l'annexe à la Convention 10 – comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 8.1 et 9.1 ci-avant) – reprend ces deux catégories de personnes dans les termes suivants : (A) « US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned “undisclosed (non-W-

9) custody accounts” and “banking deposit accounts” in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of “tax fraud or the like” can be demonstrated, or »; (B) « 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 ».

11.3.2. Compte tenu des principes d'interprétation susmentionnés, la condition de la Convention 10 relative à l'identification des contribuables concernés est réalisée pour deux catégories de personnes bien définies, qui sont distinctes et indépendantes l'une de l'autre. Non seulement, une personne qui remplit les critères du ch. 1 let. A ne remplit pas nécessairement les critères du ch. 1 let. B et inversement, mais de plus il suffit que les critères du ch. 1 let. A ou du ch. 1 let. B soient remplis pour qu'un contribuable américain soit concerné par la demande d'entraide administrative de l'IRS. Le texte clair du ch. 1 let. A et B de l'annexe à la Convention 10 ne permet pas une autre interprétation. Il ne permet notamment pas de considérer que les données bancaires relatives à des comptes de sociétés offshore (ch. 1 let. B) devraient automatiquement être transmises, lorsque l'entraide administrative est accordée pour une personne remplissant exclusivement les critères du ch. 1 let. A, qui ne sont pertinents que pour les comptes-titres et de dépôt, et inversement. Autrement dit – pour que l'entraide administrative puisse être octroyée, pour un même contribuable, tant pour ses comptes-titres et de dépôt que pour les comptes de sociétés offshore, dont il est l'ayant droit économique – les critères déterminants pour chacune des deux catégories – 1/A et 1/B – doivent, respectivement, être réunis.

11.3.3. En outre, ladite interprétation est, en particulier, corroborée par le texte du ch. 2 let. A et B, selon lequel les critères convenus pour établir les « fraudes et délit semblables » dans le cadre de la demande d'entraide administrative de l'IRS sont les suivants :

- (A) concernant les comptes-titres non déclarés (non-W-9) et les comptes de dépôt au sens du ch. 1.A de la présente annexe, l'existence d'états de fait pour lesquels il y a de sérieuses raisons de penser que des contribuables domiciliés aux Etats-Unis s'adonnaient aux activités suivantes : [...].
- (B) concernant les comptes de sociétés offshore au sens du ch. 1.B de la présente annexe, l'existence d'états de fait pour lesquels il y a de sérieuses raisons de penser que les ayants droit économiques américains s'adonnaient aux activités suivantes : [...].

La version anglaise du ch. 2 let. A et B de l'annexe à la Convention 10 –seule déterminante (cf. consid. 8.1, 9.1 et 11.3.1 ci-avant) – définit la notion de « fraudes ou délits semblables » dans les termes suivants : (A)

« For "undisclosed (non-W-9) custody accounts" and "banking deposit accounts" (as described in paragraph 1.A of this Annex) where there is a reasonable suspicion that the US domiciled taxpayers engaged in the following : [...] »; (B) « For "offshore company accounts" (as described in paragraph 1.B of this Annex) where there is a reasonable suspicion that the US beneficial owners engaged in the following : [...] ».

11.3.4. Comme déjà exposé, la notion de « fraudes et délits semblables » représente un élément permettant l'identification concrète des personnes concernées et, partant, une condition matérielle de l'octroi de l'entraide administrative. Conformément au texte clair du ch. 2 let. A et B de l'annexe à la Convention 10, il y a lieu d'admettre que la Convention 10 donne une définition différente de la notion de « fraudes et délits semblables », selon qu'il s'agit de comptes-titres et de dépôt ou de comptes de sociétés offshore. Les critères précis convenus pour établir les « fraudes et délits semblables » sont distincts en fonction de l'état de fait concerné. Cette différenciation implique que l'entraide administrative concernant des comptes-titres et de dépôt (catégorie 2/A/a ou 2/A/b) n'est accordée que lorsque les éléments constitutifs de « fraudes et délits semblables » pour cette catégorie de comptes sont réalisés. A l'inverse, on ne saurait transmettre les données bancaires relatives à des comptes de sociétés offshore (catégorie 2/B/a ou 2/B/b) si les critères établissant les cas de « fraudes et délits semblables » pour cette catégorie de comptes ne sont pas expressément réunis. Le texte clair du ch. 2 let. A et B de l'annexe à la Convention 10 ne permet pas une autre interprétation. Il n'ouvre en particulier pas la possibilité d'étendre l'octroi de l'entraide administrative au compte d'une société offshore (catégorie 2/B/a ou 2/B/b), si le contribuable américain concerné s'est exclusivement rendu coupable de « fraudes et délits semblables » concernant son ou ses comptes-titres et de dépôt (catégorie 2/A/a ou 2/A/b), et inversement.

11.3.5. Certes, il peut être admis – au regard de l'objet et du but de la Convention 10 – que l'objectif de cet accord était de satisfaire les Etats-Unis par la livraison du plus grand nombre de données possibles, ce qui suppose que les critères définis par l'annexe à la Convention 10 soient en principe interprétés de manière extensive. Cela étant, on rappellera qu'en matière d'interprétation des accords internationaux, le sens ordinaire des mots constitue la limite de l'interprétation (cf. consid. 11.1.4 ci-avant). Ainsi, il n'appartient pas au juge de remédier par voie d'interprétation à une éventuelle lacune d'un accord international, en étendant l'application de celui-ci au-delà de son texte (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.2 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.3.1 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9). Or – compte tenu du texte clair des ch. 1 et 2 de l'annexe à la Convention 10 – on ne saurait interpréter ledit accord en ce sens que

l'entraide administrative devrait automatiquement être accordée pour l'ensemble des comptes UBS détenus par un contribuable américain, dès que celui-ci remplit les conditions en ce qui concerne l'une de ses relations bancaires. En effet, une telle interprétation irait manifestement au-delà du texte de la Convention 10.

En outre, l'interprétation précitée ne constitue pas un *venire contra factum proprium*. La réalisation des conditions permettant d'accorder l'entraide administrative pour l'une des quatre catégories prévues par la Convention 10 n'implique pas que l'entraide soit automatiquement octroyée pour n'importe quelle autre catégorie. L'entraide administrative ne saurait en effet être accordée dans un cas précis, indépendamment du fait de savoir si les critères de la catégorie concernée sont effectivement réunis. Cette interprétation stricte se justifie non seulement compte tenu du texte de la Convention 10, mais également au regard de son contexte, de ses objectifs et de son but, ainsi que sous l'angle de la bonne foi.

11.4. Par conséquent et au vu de ce qui précède, on ne saurait se rallier à l'AFC lorsqu'elle considère qu'il suffit que les critères pour l'octroi de l'entraide administrative sont réunis pour une relation bancaire donnée, pour que l'entraide soit automatiquement accordée pour l'ensemble des comptes de la personne concernée. Aussi, c'est à tort que l'AFC a estimé que le fait que les conditions de la catégorie 2/A/b sont remplies – s'agissant du recourant 1, en tant que titulaire et ayant droit économique de la relation bancaire numéro 1 – était en soi suffisant pour accorder l'entraide administrative s'agissant du compte UBS numéro 2, dont la recourante 2 serait la titulaire et le recourant 1 le bénéficiaire économique. S'agissant de ce second compte, il convient d'admettre que l'AFC se devait d'examiner expressément si les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/a ou 2/B/b – concernant les comptes de sociétés offshore – étaient réunis. Notons déjà, à cet égard, que dans la décision querellée, l'AFC semble considérer la relation bancaire numéro 2 comme entrant dans la catégorie 2/B/b, alors que dans ses observations du 25 octobre 2010 elle semble admettre qu'il s'agirait d'un cas de la catégorie 2/B/a.

12.

12.1. Les éléments constitutifs des catégories 2/B/a et 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 les catégories 2/B/a et 2/B/b, respectivement, comme suit :

2/B/a

- dissimulation d'avoirs ou la non-déclaration de certains revenus au moyen d'une construction mensongère ou de la communication de documents faux ou inexacts, à l'exception des ayants droit économiques américains de comptes de sociétés offshore ayant détenu des avoirs inférieurs à 250 000 francs durant la période considérée.

2/B/b

- (i) 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),
- (ii) 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
- (iii) 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).

Dans la version anglaise, la notion « Tax fraud and the like » est définie, respectivement, comme suit pour les catégories 2/B/a et 2/B/b : (2/B/a) « Activities presumed to be fraudulent conduct (as described in paragraph 10, subparagraph 2, first sentence of the Protocol) including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of incorrect or false documents, other than US beneficial owners of offshore company accounts holding assets below CHF 250,000 during the relevant period »; (2/B/b) « 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) ».

12.2.

12.2.1. En l'espèce – après avoir exposé les éléments constitutifs de la catégorie 2/B/b – l'AFC a, dans sa décision finale du 2 août 2010, admis que le recourant 1 serait le bénéficiaire économique de la recourante 2 et,

partant, de la relation bancaire portant le numéro de référence 2, dont la recourante 2 serait la titulaire (cf. pièce no *2*_4_00028). Sur la base d'une pièce faisant état d'une transaction effectuée en crédit puis en débit en date du 16 mai 2008 (cf. pièce no *2*_6_00015), l'autorité inférieure a considéré que la relation bancaire 2 aurait été utilisée comme écran afin de camoufler la provenance des fonds transitant sur ce compte. Elle a ainsi retenu que les critères établis dans l'annexe à la Convention 10 serait remplis concernant ladite relation bancaire. Dans ses observations du 25 octobre 2010, l'AFC a indiqué que – dans la mesure où les critères de la catégorie 2/A/b étaient réalisés en ce qui concerne le compte UBS numéro 1 – l'examen des critères de la catégorie 2/B/a se serait avéré superflu, s'agissant de la relation bancaire 2. Or, comme on vient de le voir (cf. consid. 11 ci-avant), l'AFC ne pouvait dans le cas précis s'économiser l'examen des éléments constitutifs de « fraudes et délits semblables » en ce qui concerne les comptes de sociétés offshore.

12.2.2. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'AFC ne disposait pas de suffisamment d'éléments pour conclure que tous les critères de la catégorie 2/B/a ou 2/B/b étaient remplis s'agissant des recourants et de la relation bancaire 2. Notons à cet égard que l'autorité inférieure semble mélanger et/ou confondre ces deux catégories. De plus, celle-ci s'est contentée de se référer à un document faisant état d'une transaction, opérée sur le compte susdit en crédit puis en débit en date du 16 mai 2008. Or, ce seul élément ne laisse pas apparaître un soupçon initial de « de fraudes ou délits semblable ». Dans ces circonstances, le Tribunal de céans constate que, non seulement le seuil du soupçon initial n'a pas été franchi, mais également que l'état de fait retenu par l'AFC quant au compte UBS numéro 2 est lacunaire (cf. consid. 2.4 ci-avant).

12.3. En conclusion, c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée en ce qui concerne le recourant 1 et son compte UBS personnel portant le numéro 1. En revanche, c'est à tort que l'AFC a octroyé l'entraide administrative s'agissant de la relation bancaire numéro 2.

13.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, dans la mesure où il est recevable, et à réformer la décision attaquée, en ce sens que l'entraide administrative est refusée en ce qui concerne le compte UBS numéro 2. Le recours est rejeté pour le surplus. Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal

administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 15'000.--, comprenant un émolument judiciaire et des débours réduits, sont mis à la charge des recourants, lesquels sont partiellement déboutés. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais déjà versée de CHF 20'000.--, le solde étant restitué aux recourants. Les recourants, qui sont représentés par deux avocats, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle est réduite, puisque les recourants n'obtiennent que partiellement gain de cause (cf. art. 64 al. 1 PA, respectivement art. 7 al. 2 FITAF). Les dépens sont ainsi arrêtés à CHF 5'000.--, montant mis à la charge de l'autorité inférieure.

14.

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.

Dans la mesure où il est recevable, le recours est partiellement admis, conformément au considérant 12.3, en ce sens que l'entraide administrative est refusée en ce qui concerne le compte UBS numéro 2. Le recours est rejeté pour le surplus.

2.

Les frais de procédure par CHF 15'000.-- sont mis à la charge des recourants et imputés sur l'avance de frais totale de CHF 20'000.--, 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 est octroyé aux recourants une indemnité de dépens de CHF 5'000.--, à charge de l'autorité inférieure.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Recommandé)
- à l'instance inférieure (n° de réf. *1* et *2* ; Recommandé)

Le président du collège :

La greffière :

Daniel de Vries Reilingh

Celia Clerc

Expédition :