Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-7017/2010

Arrêt du 16 juin 2011

Composition

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

Parties

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

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

G.
Le dossier de X._____ en tant que bénéficiaire économique présumé de Y._____, ***, concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 8 décembre 2009. Dans sa décision finale du 23 août 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été transmise à A._____ en ce qui concerne X._____ et à l'Etude B._____, à ***, en ce qui concerne Y._____.

H.
Représenté par A._____, X._____ (ci-après : recourant) a interjeté – par mémoire du 27 septembre 2010 – recours contre la décision finale du 23 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. Principalement, il a requis – sous suite de frais et dépens – que la décision prise le 23 août 2010 par l'AFC soit annulée. Subsidiairement, il a conclu à l'annulation de la décision finale susdite et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision. Il a invoqué en substance une violation du droit d'être entendu ainsi que la constatation inexacte des faits pertinents. Le recourant a notamment fait valoir que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis, plus spécifiquement qu'il ne serait pas l'ayant droit économique de la relation bancaire incriminée, que Y._____ ne serait pas une société offshore au sens de la Convention 10, que le compte UBS concerné n'aurait pas existé pendant une période prolongée d'au moins trois ans, et que les calculs quant au seuil de la moyenne annuelle sur trois ans de CHF 100'000.-- seraient erronés.

I.
Dans sa réponse du 9 décembre 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 21 décembre 2010, le recourant a persisté dans ses conclusions et arguments.

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

Droit :

1.

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative, fondées sur l'art. 26 CDI-US 96, peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF en relation avec l'art. 20k al. 1 OCDI-US 96. La procédure devant le Tribunal administratif est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

Déposé par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA), ainsi que dans le délai (cf. art. 50 al. 1 en lien avec l'art. 22a al. 1 let. c PA) et selon les formes prescrits (cf. art. 52 al. 1 PA), le recours est recevable.

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 ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-

7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables (« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 677).

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

aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

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

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

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement, l'hypothèse sur laquelle s'est basée

l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.4, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées). A cette fin, la personne concernée par l'entraide administrative doit, immédiatement et sans réserve, apporter la preuve par titre que c'est à tort qu'elle a été incluse dans la procédure. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucune mesure d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-6676/2010 du 8 avril 2011 consid. 3.2).

3.
Le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu, motifs pris que l'autorité inférieure n'aurait pas examiné les arguments soulevés dans ses observations du 9 août 2010.

3.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne l'annulation de la décision attaquée indépendamment de l'incidence de cette violation sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II : Les droits fondamentaux, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. II], ch. 1346).

Selon la jurisprudence, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. si elle ne statue pas sur des griefs qui présentent une certaine pertinence (cf. ATF 125 III 440 consid. 2a, 124 V 130 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 5P.334/2004 du 14 octobre 2004 et les références citées). En outre, la jurisprudence déduit du droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. et concrétisé à l'art. 35 PA, le devoir pour l'autorité de motiver sa décision. Le but est que le destinataire puisse la comprendre et l'attaquer utilement s'il y a lieu, et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 124 V 180 consid. 1a, 123 I 31 consid. 2c). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuves et griefs

invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 135 V 65 consid. 2.6, 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 9C_699/2009 du 24 février 2010 consid. 3.1 et les références citées; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 3.1 et A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 319 ss).

Rien n'empêche une motivation par renvoi à la décision attaquée ou à un précédent jugement, dans la mesure où il s'agit d'un processus largement admis en droit suisse et qui ne contrevient pas au droit d'être entendu, au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. Une telle manière de procéder est admise pour autant que la motivation à laquelle il est renvoyé réponde aux exigences déduites de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_379/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1 et les références citées, 1C_395/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4, 5P.378/2003 du 8 décembre 2003 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 3.1 et A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1.1).

3.2.

3.2.1. En l'espèce, dans ses observations du 9 août 2010, le recourant a notamment fait valoir que Y._____ ne saurait être qualifiée de « société offshore sans activités opérationnelles », car elle possédait et gérait quatre hôtels au *1* et était chargée du marketing des sociétés du groupe dont elle faisait partie. Les fonds investis par le biais du compte UBS incriminé proviendraient directement d'une activité opérationnelle.

3.2.2. En réponse aux arguments précités, l'autorité inférieure a renvoyé aux considérants 3 et 4 de sa décision. Ces considérants décrivent les conditions qui doivent être remplies pour que l'entraide administrative soit accordée et exposent pour quels motifs il y a lieu d'admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 sont remplis dans le cas précis. Cela étant, lesdits considérants ne se prononcent pas sur la notion de « offshore company accounts », ni d'ailleurs sur l'argument selon lequel une société exerçant une activité commerciale ne saurait constituer une « offshore company » au sens de la Convention 10. Dans sa réponse du 9 décembre 2010, l'AFC relève que la notion de « company » doit être comprise comme étant le terme générique pour les entités juridiques et les établissements dont les clients d'UBS SA se sont servis, durant la

période déterminante au sens de la Convention 10, pour commettre des « fraudes ou délits semblables ». Ainsi, selon l'opinion de l'autorité inférieure, une société de droit *2* pourrait être considérée comme étant une « company » au sens de la Convention 10, ce même si elle a déployé une activité opérationnelle.

3.2.3.

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

3.2.3.2 Dans ces conditions, il y lieu d'admettre, d'une part, que la décision attaquée satisfait tout juste 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 Cst., en statuant sur certaines des objections du recourant par renvoi à ses considérants précédents.

Par ailleurs, l'art. 6 al. 1 de la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) invoqué par le recourant, garantissant notamment le droit à un procès équitable, n'est pas applicable dans le cadre de la procédure d'entraide administrative fondée sur la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.4.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.1.2, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 4.2 et les références citées et A-8462/2010 du 2 mars 2011 consid. 4.3.1).

Les griefs du recourant doivent par conséquent être écartés.

4.
Le recourant allègue en substance que les conditions pour accorder l'entraide administrative ne seraient en l'occurrence pas remplies.

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

- « US persons » (indépendamment de leur domicile),
- ayants droit économiques
- de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore)
- fondées ou exploitées entre 2001 et 2008, et
- dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ».

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

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

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

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

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1), reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US persons (irrespective of their domicile) who beneficially

owned “offshore company accounts” that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of “tax fraud or the like” can be demonstrated ».

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

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

4.2.1.

4.2.1.1 Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans a retenu que la notion « offshore company accounts » devait être interprétée conformément à l'art. 31 CV. A cet égard, il a rappelé que le texte était le

point de départ de toute interprétation et que c'était le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui devait être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Selon le sens habituel, le terme « company » devait être compris comme désignant toute entité relevant du droit des sociétés, qui – conformément à la législation de l'État d'incorporation ou de constitution – dispose de la personnalité juridique. L'adjonction « offshore » conférait toutefois une signification autonome à ce terme, compte tenu tant de l'objet que du but de la Convention 10. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la notion « offshore company accounts » incluait les comptes bancaires de collectivités au sens large, soit des formes de sociétés « offshore » qui n'étaient pas reconnues en droit des sociétés et/ou en droit fiscal suisse ou américain comme des sujets (fiscaux) autonomes. Ces entités devaient simplement être en mesure d'entretenir avec une institution financière, telle qu'une banque, des relations de client durables, respectivement de « détenir des biens ». Pouvaient ainsi entrer en considération en tant que « company » les fondations et les trusts de droit étranger, car les deux entités étaient en mesure de « détenir des biens » et d'entretenir une relation de client durable avec une banque. Le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que, en particulier, des comptes UBS de trusts et de sociétés pouvaient constituer des « offshore company accounts », conformément à la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.1).

4.2.1.2 Par ailleurs, la précision « offshore » de l'expression « offshore company account » signifie que la société est établie dans un Etat, respectivement constituée selon la législation d'un Etat, où le contrôle gouvernemental (respectivement la réglementation étatique) est faible ou que ladite société bénéfice d'un niveau d'imposition bas, voire inexistant. Par ailleurs, en règle générale, une société « offshore » ne conduit pas (l'essentiel de) ses activités commerciales dans l'Etat dans lequel elle est officiellement incorporée ou établie (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7242/2010 du 10 juin 2011 consid. 7.2.1.2; cf. également MAX BOEMLE/MAX GSELL/JEAN-PAUL JETZER/PAUL NYFFELER/CHRISTIAN THALMANN, Geld- Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zürich 2002, p. 809 s.).

4.2.2. Dans son arrêt du 10 janvier 2011 précité, le Tribunal administratif fédéral a également considéré que la Convention 10 ne visait pas –

contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) – à éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned » contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou sociétés de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned »

de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne sert qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 6.2.2, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2).

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

5.

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

5.1. Au regard des documents intitulés, respectivement, « Saldierungsauftrag Kundenbeziehung (Vollsaldierung) », « Notaria […] », « Ingresado en el Registro Público de *2* », « Corporate – Swiss Account Opening » et « Opening of new account in *** », ainsi que d'un courrier datant du 7 décembre 2006, il apparaît que Y._____ ainsi que la relation bancaire litigieuse ont existé durant une période d'au moins trois ans entre 1999 et 2008 (cf. pièces no ***_4_00001 à _00003, _00022 et _00026 ainsi que _5_00001 à _00003 du dossier de l'AFC). Selon le passeport du recourant, celui-ci est de nationalité américaine (cf. pièce no ***_4_00038 du dossier de l'AFC). A teneur notamment des pièces « Basic document for account/custody account relationship (firms, corporations and other institutions) » et « Waiver of right to invest in US securities », il s'avère que le compte UBS incriminé a été ouvert au nom de Y._____, laquelle est indiquée comme titulaire du compte (cf. pièces no ***_4_00036 s. et _00050 du dossier de l'AFC). Y._____ est identifiée comme société de domicile ayant son siège social dans un « paradis fiscal » pour laquelle un « "Domiciliary companies" decision sheet » a dû être rempli (cf. pièce no ***_3_00001 et _4_00054 du dossier de l'AFC). Le formulaire A « Verification of the beneficial owner's identity », établi en mars 2004, indique que Y._____ était la titulaire de la relation bancaire *** ainsi que cocontractante d'UBS SA pour celle-ci et que le recourant était l'ayant droit économique, auquel appartenaient les valeurs confiées à UBS SA. Plus précisément, en réponse à la phrase « The contracting partner hereby declares : », c'est la rubrique « that the beneficial owner/s of the assets concerned is/are : Last Name/First Name (or company) ; Address (domicile), Country ; Date of birth ; Nationality » qui a été cochée et les données du recourant qui ont été indiquées (cf. pièce no ***_4_00067 du dossier de l'AFC). En outre, aux termes de la pièce intitulée « Due Diligence Form » datant de février 2004, Y._____ est mentionnée comme cliente ainsi que cocontractante en ce qui concerne le compte UBS *** et le recourant comme bénéficiaire économique de ladite relation bancaire. Sur cette pièce, la « Family situation » est par ailleurs décrite comme suit : « Wife : A.X._____, born […], housewife, personally known ; Daughter : B.X._____, born […], housewife and part-time medical translator ; Son : C.X._____, born […], designer »; sous « Professional and/or Commercial Activity – Information regarding Industry » figurent les indications suivantes : « Owner and CEO of Y._____ and Z._____ » (cf. pièces no ***_4_00059 ss du dossier de l'AFC).

5.2. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que sur la base des documents transmis par UBS SA, l'AFC disposait de

suffisamment d'éléments pour conclure que Y._____ était la titulaire du compte *** et que le recourant était le bénéficiaire économique de la relation bancaire litigieuse durant la période en cause (cf. consid. 2.4 ci-avant). L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale du 23 août 2010, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire.

6.
Dans ces conditions, il reste à examiner si le recourant réussit à réfuter de manière claire et décisive les soupçons fondés quant à la personne de l'ayant droit économique. Autrement dit, il appartient au recourant d'apporter la preuve qu'il n'était pas le bénéficiaire économique du compte concerné (cf. consid. 2.4 ci-avant).

6.1. Le recourant fait essentiellement valoir que Y._____ ne saurait être qualifiée de « société offshore sans activités opérationnelles », car elle possédait et gérait quatre hôtels au *1* et était chargée du marketing pour les sociétés du groupe dont elle faisait partie. Le recourant soutient que les fonds investis par le biais du compte UBS incriminé provenait ainsi directement d'une activité opérationnelle.

6.2.
6.2.1. Y._____ a été constituée selon la législation du *2*, une juridiction qualifiée de « paradis fiscal » selon la documentation transmise par UBS SA. Par ailleurs, la société a été considérée comme société de domicile par ladite banque (cf. pièces no ***__3_00001 et _4_00054 et du dossier de l'AFC).

6.2.2. Se fondant pour l'essentiel sur les mêmes documents que ceux produits devant l'AFC, le recourant explique que Y._____ a été constituée, conformément au droit *2*, le 14 novembre 1995 (cf. pièce no ***_4_00014 ss du dossier de l'AFC), soit antérieurement à l'ouverture en février 2004 de la relation bancaire litigieuse ainsi qu'à l'entrée en vigueur du système Qualified Intermediairy [QI] en 2001/2002 (au sujet du système de QI et de son fonctionnement, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7342/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2, publié in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 77 p. 837 ss et traduit en français in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2009 II p. 293 ss). Le recourant soutient ainsi que Y._____ n'aurait pas été constituée dans le but de tromper le fisc américain.

Tout en admettant avoir été dans un premier temps l'actionnaire principal

de ladite société, il indique que dès le 31 mars 2003 le 76% du capital-actions de Y._____ était détenu par W._____, laquelle avait transféré sa participation à V._____ en date du 28 octobre 2005 (cf. pièce no 5 du dossier du recourant). A cet égard, le recourant allègue qu'il avait certes détenu le 50% du capital-actions de W._____ entre novembre 2000 et mars 2001. Toutefois, sa participation dans la société susdite avait fait l'objet d'une donation à son épouse le 6 mars 2001. Il précise qu'il avait cédé toutes ses propriétés au *1* à son épouse en date du 10 février 1999 (cf. pièce no 6 du dossier du recourant). Le recourant relève encore que V._____ – à qui W._____ avait vendu sa participation dans Y._____ – appartenait à 100% à son épouse (cf. pièce no 7 du dossier du recourant). Il considère ainsi ne pas avoir été le bénéficiaire économique du compte incriminé, mais avoir simplement disposé sur celui-ci – en tant que président de Y._____ – d'un droit de signature collective à deux (cf. no ***_4_00005, _00043, _00046 et _00052 du dossier de l'AFC).

Sans se référer à aucune pièce au dossier, le recourant prétend qu'en 2004 Y._____ serait devenue une société holding et aurait racheté U._____. En tant que société holding, Y._____ aurait été chargée de la trésorerie du groupe ainsi que de transférer sur le compte UBS incriminé les dividendes versés par la société fille, U._____. Se référant au document transmis par UBS SA intitulé « Due Diligence Form » (cf. pièce no ***_4_00061), le recourant fait valoir que Y._____ possédait et gérait quatre hôtels au *1* et était en charge du marketing des sociétés du groupe. A ce propos, le recourant considère que les fonds investis par Y._____ étaient le fruit des prestations de marketing effectuées en faveur des sociétés du groupe et résulteraient ainsi d'une véritable activité économique. Il en veut pour preuve le courriel adressé par Y._____ à UBS SA afin de se renseigner sur les modalités permettant d'éviter un cumul des frais de change lors du transfert des fonds provenant de l'activité au *1* sur la relation bancaire litigieuse (cf. pièce no 8 du dossier du recourant).

Le recourant soutient enfin qu'à la question posée par Y._____ de savoir si l'ensemble de ses actionnaires devaient être indiqué comme bénéficiaires économiques du compte ***, UBS SA aurait répondu d'indiquer uniquement le recourant (cf. pièce no 9 du dossier du recourant).

6.2.3. Dans ces circonstances, si les documents auxquels se réfère le recourant semblent rendre une activité commerciale comme

vraisemblable, ils ne permettent pas de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial selon lequel Y._____ était une « offshore company » au sens précité (cf. consid. 2.4 et 4.2.1 ci-avant). Selon la définition susmentionnée du terme « offshore company » (cf. consid. 4.2.1.1 ci-avant), cette notion comprend en effet toute entité relevant du droit des sociétés disposant, conformément à la législation de l'Etat d'incorporation ou de constitution, de la personnalité juridique. Une société « offshore » est en outre établie dans un Etat (ou constituée selon la législation d'un Etat) où le contrôle gouvernemental est faible ou une société qui bénéfice d'un niveau d'imposition bas, voire inexistant (cf. consid. 4.2.1.2 ci-avant), ce qui est le cas de Y._____, établie au *2*, constituée selon le droit de cet Etat et considérée comme société de domicile ayant son siège dans un « paradis fiscal » (cf. consid. 6.2.1; cf. pièces no ***_3_00001 et _4_00054 du dossier de l'AFC). Par ailleurs, pour autant qu'il puisse être admis que Y._____ conduit des activités commerciales, celles-ci ne semblent pas conduites (essentiellement) au *2*, mais au *1*, si bien que Y._____ remplit un autre élément qui est généralement caractéristique d'une société « offshore ». Il s'ensuit que, contrairement à ce que prétend le recourant, le fait que Y._____ possédait et gérait quatre hôtels au *1* et était semble-t-il chargée du marketing des sociétés du groupe dont elle faisait partie, ne permet pas de considérer qu'elle ne constituait pas une société « offshore ». Par ailleurs, le terme « offshore company account » utilisé par la Convention 10 ne précise pas, comme le soutient le recourant, qu'il doit s'agir d'une société « sans activité opérationnelle ».

Notons encore que les raisons ayant conduit à la création de Y._____ ne sont pas déterminantes pour juger si les critères précités (cf. consid. 4.1 ci-avant) – seuls déterminants – sont remplis (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 6.2.3). Le fait que ladite société ait été constituée avant l'entrée en vigueur du système QI n'est dès lors pas pertinent, tout comme il importe peu de savoir si elle a été créée dans le but de tromper le fisc américain ou non (cf. également à ce sujet arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6596/2010 du 19 mai 2011 consid. 4.2 et A-6705/2010 du 18 avril 2011 consid. 4.2).

6.2.4. En outre, bien que les éléments exposés ci-avant tendent à démontrer que le recourant n'était vraisemblablement plus actionnaire de Y._____ au moment de l'ouverture de la relation bancaire ***, ils ne permettent pas de prouver de manière claire et décisive que le recourant – dont les arguments sont en partie contradictoires, comme on le verra ci-

après – n'était pas le bénéficiaire économique du compte UBS concerné.

Le recourant admet avoir été l'actionnaire principal de Y._____ jusqu'au 31 mars 2003, date à laquelle sa participation dans la société précitée aurait été transférée à W._____, société établie au *1*. A titre de preuve, il fournit un extrait du registre des actionnaires de Y._____ non datée, mentionnant la date d'émission des actions de Y._____ (cf. pièce no 5 du dossier du recourant). Ce moyen de preuve ne permet ainsi pas de réfuter de manière claire et décisive le soupçon fondé que le recourant était le bénéficiaire économique du compte UBS ***.

L'intéressé explique également avoir détenu 50% des actions de W._____ entre le 7 novembre 2000 et le 6 mars 2001, actions qu'il aurait données à son épouse en date du 6 mars 2001. Ces explications sont toutefois en contradiction avec sa précision selon laquelle, il aurait « cédé toute sa propriété au *1* à son épouse » en date du 10 février 1999 déjà. On ne discerne en effet pas comment il peut être resté actionnaire de W._____ alors qu'il prétend avoir donné tous ces biens situés au *1* à son épouse. Par ailleurs, la preuve qu'il fournit (cf. pièce no 6 du dossier du recourant) pour prouver avoir « cédé toute sa propriété au *1* à son épouse » en date du 10 février 1999 est datée du 18 mai 2010, soit une date postérieure à l'ouverture de l'entraide administrative contre le recourant. Or, les pièces établies après coup, pour le besoin de la cause, ont, sur le plan fiscal, une valeur probante limitée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 5.4.2.3, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-8330/2010" \t "lslink" A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 7.3.2, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-7025/2010" \t "lslink" A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 7.3.2, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-1107/2008" \t "lslink" A-1107/2008 et HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-1108/2008" \t "lslink" A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 8.2.2 et 9.1.2.2 et les références citées).

Quoi qu'il en soit s'agissant de la détention de titres de Y._____, il importe peu de savoir – compte tenu des critères définis dans l'annexe à la Convention 10 – si le recourant était actionnaire de la société susdite; ce qui est déterminant c'est qu'il a été ayant droit économique de la relation bancaire litigieuse détenue par Y._____ (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 5.4.2.3). De même, il importe peu de savoir si, outre le recourant, d'autres personnes

auraient pu être considérées comme des bénéficiaires économiques (« beneficially owned »; cf. consid. 4.2.2 et 4.2.3 ci-avant), cet élément n'étant en soit pas suffisant à réfuter de manière claire et décisive les soupçons fondés quant à la personne de l'ayant droit économique. A cet égard, on rappellera qu'il appartient au recourant d'apporter la preuve qu'il n'était pas le bénéficiaire économique de la relation bancaire concernée et non pas de démontrer – ce que le recourant n'a par ailleurs pas fait dans le cas précis – que d'autres personnes pouvaient également en être les ayants droit économiques (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 5.4.2.2 et les références citées).

6.3. Par conséquent et au vu de ce qui précède, le recourant, qui est une « US person » – ce qui n'est pas contesté – remplit les conditions relatives à sa personne.

7.
D'après la décision entreprise, des gains d'au moins CHF 342'601.-- ont été réalisés pendant les années 2006 et 2007, si bien que la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- dans le cadre de trois années consécutives était dépassée. L'AFC a d'ailleurs relevé, dans sa réponse du 9 décembre 2010, que si l'intégralité des gains en capitaux réalisés entre 2005 et 2007 avait été prise en considération, le montant des revenus générés par le compte incriminé aurait en fait été de CHF 879'280.--, soit près du triple de ce que prescrit l'annexe à la Convention 10. Le recourant conteste le montant des gains tel que calculé par l'AFC, motifs pris que les revenus générés devraient être établis en déduisant des prix de vente les prix d'acquisition. Il fournit à cet égard, dans son mémoire de recours, ses propres tableaux des gains réalisés entre 2006 et 2007 (cf. également pièces no 2 à 4 du dossier du recourant).

7.1. Dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituaient des revenus au sens dudit traité le « revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2010 consid. 7.1.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, A-7094/2010 du

21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux - mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragable – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des revenus effectivement générés ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément « revenues are defined as gross income [...] and capital gains (which [...] are calculated as 50% of the gross sales proceeds [...]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2010 consid. 7.1.1, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6302/2010" \t "lslink" A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6873/2010" \t "lslink" A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-7094/2010" \t "lslink" A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-7156/2010" \t "lslink" A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

Le Tribunal de céans a également jugé que la méthode de calcul prévue dans l'annexe à la Convention 10 n'était pas une méthode parmi d'autres, qui devait être écartée lorsque la preuve des gains ou pertes effectifs était apportée. Compte tenu de la définition précise des revenus prévue par la Convention 10, il ne restait plus de place pour une autre méthode de calcul, respectivement pour apporter la preuve des revenus effectifs (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2010

consid. 7.1.1, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6302/2010" \t "lslink" A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.1.1, A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2, HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-6053/2010" \t "lslink" A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-4161/2010" \t "lslink" A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 6.4 et HYPERLINK "http://links.weblaw.ch/BVGer-A-7156/2010" \t "lslink" A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2).

7.2. Les arguments du recourant ne mettent nullement en cause les considérants qui précèdent, qu'il convient au demeurant de confirmer. Il ne semble pas contester les montants à la base des calculs, qui sont par ailleurs corrects. Il ne prétend pas non plus que les additions de l'AFC seraient fausses. Il considère toutefois que seulement 50% du montant des prix de vente, après déduction des prix d'acquisition devrait être pris en considération. Or, on vient de voir que la définition du terme « revenu » (en anglais : « revenues ») au sens de la Convention 10 est une définition précise qui s'écarte de la définition habituelle de cette notion et comprend non seulement les intérêts et dividendes bruts, mais également 50% du produit brut des ventes réalisées, c'est-à-dire du gain en capital. Notons encore que le fait que Y._____ avait indiqué à UBS SA qu'elle ne souhaitait pas investir dans des « US securities » n'est pas déterminant. En effet, conformément aux critères définis dans l'annexe à la Convention 10, la provenance des valeurs confiées à UBS SA, comme d'ailleurs la nature des investissements effectués, est sans pertinence, l'AFC devant en particulier calculer les revenus réalisés sur les comptes UBS concernés par la procédure d'entraide administrative indépendamment de l'origine des avoirs ou encore du type d'investissements en cause. A ce propos, le Tribunal de céans souligne que l'adéquation des conditions de l'entraide administrative définies par la Convention 10 ne saurait être vérifiée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 5.4.2.1, A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 8.2.2 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 9.2.2). Par conséquent, les griefs du recourant se rapportant au mode de calcul et aux chiffres retenus par l'AFC – sur lesquels le Tribunal de céans s'est déjà déterminé dans les arrêts précités – doivent être rejetés.

8.

Le recourant prétend enfin que le compte UBS *** n'aurait pas existé durant une période prolongée d'au moins trois ans. Selon l'intéressé, les dates d'ouverture et de clôture de la relation bancaire précitée ne seraient

pas déterminante à cet égard, seule la durée pendant laquelle le compte incriminé aurait effectivement été exploité et/ou alimenté devant entrée en ligne de compte.

8.1. 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et les références citées). 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.

8.1.1. 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-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.1, A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 5.2.2 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9).

8.1.2. 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. MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009, ch. 13 ad art. 31; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.2 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.2).

8.1.3. 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.3 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.3).

8.1.4. 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.4 et A-6258/2010 du 14 février 2010 consid. 11.1.4).

8.2. Le ch. 2 let. B let. b de l'annexe à la Convention 10 prescrit notamment que « l'AFC fournit des renseignements dans la mesure où (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative) ». La version anglaise du ch. 2 let. B let. b de l'annexe à la Convention 10 – comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant) – stipule ce qui suit : « 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) ».

8.3. Compte tenu des principes d'interprétation précités, ce sont les dates d'ouverture et de clôture de la relation bancaire concernée qui sont déterminantes pour établir la période pendant laquelle le compte d'une société offshore a existé. Le texte clair du ch. 2 let. B let. b de l'annexe à la Convention 10 – en particulier les termes « has been in existence » (dans la version française « a existé ») – ne permet pas une autre interprétation. Contrairement à l'opinion du recourant, le texte en question ne permet notamment pas de considérer que la durée pendant laquelle une relation bancaire a effectivement été exploitée et/ou alimentée est déterminante quant à la durée d'existence d'un compte UBS concerné. Cette interprétation se justifie également compte tenu de l'objet et du but de la Convention 10, qui sont de satisfaire les Etats-Unis par la livraison du plus grand nombre de données possible, ce qui suppose en principe une interprétation extensive de la Convention 10 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.3 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.3.5).

8.4. En l'occurrence, le compte UBS *** a été – comme admis expressément par le recourant – ouvert en février 2004 et clôturé en mars 2007, de sorte qu'il a existé – conformément à la Convention 10 – durant une période prolongée d'au moins trois ans, dont un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. Les griefs soulevés à cet égard par le recourant sont ainsi infondés.

9.

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il convient de constater que les critères d'identification personnelle sont remplis (cf. consid. 6.3 ci-avant), que le recourant n'a pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR – ce que le recourant ne conteste pas – que la relation bancaire litigieuse a existé durant une période d'au moins trois ans entre 1999 et 2008 (cf. consid. 8.4 ci-avant) et que les revenus générés se montent à plus de CHF 100'000.-- en moyenne par an sur une période de trois ans (cf. consid. 7 ci-avant), de sorte que toutes les conditions de la catégorie 2/B/b sont remplies. Dans ces conditions, le Tribunal de céans admet que c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

10.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 17'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 20'000.--, le solde étant restitué au recourant. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

11.
Conformément à l'art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut pas être contesté par-devant le Tribunal fédéral.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 17'500.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais totale de CHF 20'000.--, le surplus de CHF 2'500.--, lui étant remboursé. Le recourant est invité à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :