

---

Cour I  
A-7156/2010

## Arrêt du 17 janvier 2011

---

Composition

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

---

Parties

**X.**\_\_\_\_\_, \*\*\*,  
représenté par **Y.**\_\_\_\_\_, \*\*\*,  
recourant,

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 (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, 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, 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. L'IRS a requis les informations concernant des contribuables américains qui, durant la période du 1<sup>er</sup> 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 lettres 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 (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, et 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 lettre 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.**

Le dossier de X. \_\_\_\_\_ concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 1er 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.

**H.**

Par mémoire du 4 octobre 2010, X. \_\_\_\_\_ (ci-après : le requérant) a interjeté recours contre la décision finale précitée auprès du Tribunal administratif fédéral. Il a conclu – sous suite de dépens – principalement à l'admission du recours, à ce que l'entraide administrative ne soit pas accordée dans son cas et à ce qu'aucun document d'UBS SA ne soit transmis à l'IRS. Subsidiairement, il a requis l'annulation de la décision entreprise et le renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Il a notamment considéré que la Convention 10 serait discriminatoire et contraire au principe de l'égalité. Il a en outre invoqué une violation du droit au respect de la sphère privée ainsi que du principe de non-rétroactivité. Il est également de l'avis que le calcul des revenus annuels moyens de plus de CHF 100'000.-- sur une période de trois ans effectué par l'AFC serait faux.

**I.**

Par courrier du 15 octobre 2010, le requérant a notamment sollicité, à titre de mesure d'instruction complémentaire, l'audition d'un témoin.

**J.**

Dans sa réponse du 6 décembre 2010, l'AFC a conclu – sous suite de frais – au rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable.

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

**2.**

**2.1.** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6<sup>e</sup> 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<sup>e</sup> éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables (« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes

directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2 et les références citées).

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<sup>e</sup> éd., Berne 2006, ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 consid. 3a s., 120 la 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1).

**2.2.** 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).

### **3.**

**3.1.** Le requérant requiert, à titre de mesures d'instructions, l'audition de deux personnes, soit de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_. La première personne devrait démontrer que le compte bancaire du requérant a été

ouvert dans les années 1960, alors qu'il vivait en \*\*\*, et non pas en 1988, date qui ressortirait du dossier UBS. Le recourant n'a pas précisé pourquoi il requiert l'audition de B.\_\_\_\_\_.

La date du début des relations bancaires, qu'elle se situe en 1988 ou dans les années 1960, n'est pas déterminante. Les critères permettant d'accorder l'entraide, dont la période prise en considération, étant clairement définis (cf. consid. 6.1 ci-après), l'audition de témoins s'avère inutile. La requête du recourant est dès lors rejeté. Ce dernier ne précise en outre pas dans quel but l'audition de B.\_\_\_\_\_ est requise, si bien que le Tribunal de céans ignore quelle serait l'utilité de ce témoignage. Dans la mesure où cette requête est recevable, elle est également rejetée.

**3.2.** Le recourant demande la mise en œuvre d'une expertise afin de déterminer l'exactitude des facteurs de calcul et des taux de change appliqués par l'autorité inférieure. Il propose à cet effet deux experts, l'un à défaut de l'autre.

Le droit d'administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait. Or, les chiffres mentionnés en dollars américains figurant dans la décision entreprise ne sont pas contestés par le recourant, qui les reprend tels quels dans le tableau annexé à son recours. L'intéressé ne remet en cause que le taux de change en francs suisses pris en considération par l'AFC ainsi que le calcul des gains en capital réalisés. Le Tribunal de céans s'est déjà prononcé sur la prise en compte de ces deux facteurs (cf. consid. 6.2 et 6.3 ci-après), si bien que la mise en œuvre d'une expertise s'avère inutile. La requête du recourant est dès lors rejetée.

**3.3.** Pour le surplus, le Tribunal administratif fédéral relève qu'au vu du dossier, l'état de fait est suffisamment complet pour qu'il puisse statuer en toute connaissance de cause.

#### **4.**

##### **4.1.**

**4.1.1.** Le 15 juillet 2010 le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 portant sur la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant des contribuables américains, clients d'UBS SA. Dans ce prononcé, le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier

partie la Convention 10 et que – en tout état de cause – la conformité du droit international avec la constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la constitution fédérale ou à des lois fédérales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.1 et A- 4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

**4.1.2.** Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26], 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] et le Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en particulier son art. 17]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111) et que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH et l'art. 17 Pacte ONU II, ces deux dernières dispositions 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).

S'agissant en particulier de l'art. 17 Pacte ONU II, dans la mesure où son champ d'application était touché, le Tribunal administratif fédéral a jugé que, même si le Pacte ONU II était applicable – ce qui n'était pas le cas en l'occurrence compte tenu de la priorité accordée à la Convention 10 – toutes les conditions étaient réunies pour restreindre l'application de cette disposition (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 5.5 et 6.6 et les références citées).

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

**4.1.4.** Le Tribunal administratif fédéral 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).

Par ailleurs, les parties à la Convention 10 avaient voulu qualifier différemment des faits qui s'étaient déroulés antérieurement à la signature de l'Accord 09, ce qui était communément appelé « effet rétroactif ». Cette volonté d'appliquer avec effet rétroactif l'Accord 09 – devenu la Convention 10 – ressortait clairement des critères pour accorder l'entraide fixés dans l'annexe à la Convention 10. Bien que les parties eussent précisé, à l'art. 8 de la Convention 10, que cette dernière entrerait en vigueur au moment de sa signature, elles avaient voulu cet effet rétroactif (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

**4.1.5.** 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 (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 auxquels a abouti l'AFC sont fondés sur des erreurs de calcul (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2011 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.

**4.2.** 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 droit au respect de la sphère privée (cf. art. 13 Cst. et art. 8 CEDH), ainsi que violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité.

## **5.**

**5.1.** Le recourant considère que la Convention 10 instaure un régime dérogatoire et discriminatoire pénalisant uniquement une certaine catégorie de personnes, c'est-à-dire les clients d'UBS SA. La Convention 10 ne s'appliquerait en effet qu'aux clients d'UBS et non pas aux clients d'autres banques. Le recourant invoque les art. 8 Cst., 14 CEDH, 2 par. 2 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits économiques, sociaux et culturels (Pacte ONU I; RS 0.103.1) ainsi que 2 par. 1 et 26 Pacte ONU II. Il fait également valoir qu'il appartiendrait à l'UBS SA de choisir les comptes dont les dossiers seront transmis au fisc américain et de les transmettre à l'AFC à cette fin. L'UBS SA aurait ainsi tout loisir de livrer en priorité les noms d'anciens clients ou de clients peu importants.

## **5.2.**

**5.2.1.** Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans ne peut pas vérifier la conformité de la Convention 10 avec la constitution fédérale et les lois fédérales. Celle-là prime en outre les accords internationaux antérieurs qui lui seraient contraires (cf. consid. 4.1.1 ci-avant). La Convention 10

doit dès lors être appliquée même si elle instaure un régime juridique différent pour les clients d'UBS SA par rapport à des clients d'autres banques.

Au demeurant, les griefs de violation des art. 14 CEDH, 2 Pacte ONU I ainsi que 2 et 26 Pacte ONU II – dont les garanties n'ont pas de portée indépendante (cf. ATF 135 I 161 consid. 2.2 et les références citées, 133 V 367 consid. 11.3 p. 388, 123 II 472 consid. 4c p. 477) – seraient de toute manière irrecevables puisque le recourant n'invoque la violation d'aucune autre garantie conventionnelle. Pour le surplus, il ne démontre pas en quoi les dispositions précitées lui offriraient une protection plus étendue que l'art. 8 Cst.

**5.2.2.** Comme exposé ci-avant (les faits lettre 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, de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09. Contrairement à ce que prétend le recourant, l'UBS 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. Le grief du recourant, 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 ainsi être rejeté.

## **6.**

Le recourant conteste la méthode de calcul employée par l'AFC pour déterminer si le seuil de la moyenne annuelle sur trois ans de CHF 100'000.-- était dépassé dans son cas. Il relève en substance que la décision attaquée ne mentionne pas les raisons pour lesquelles un quotient (appliqué au prix de vente) plutôt qu'un autre a été retenu. Il estime que des quotients plus bas (de 0% au lieu de 12,5% et de 12,5% au lieu de 25% ou 50% selon les ventes concernées) auraient dû être appliqués à certaines transactions intitulées « fonds ». Il considère par ailleurs que des taux de change en francs suisses qui lui seraient défavorables auraient été pris en compte. Le tableau qu'il remet à titre de preuve contient des taux de change plus favorables. Le recourant omet toutefois d'expliquer pourquoi ces taux de change plutôt que ceux figurant dans la décision entreprise devraient être retenus.

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

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

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

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

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1), reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned “undisclosed (non-W-9) custody accounts” and “banking deposit accounts” in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of “tax fraud or the like” can be demonstrated ».

La notion de « tax fraud or the like » est définie comme suit : « (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average

per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

**6.2.** 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).

Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragable – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Comme déjà dit (consid. 4.1.5 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.– sur trois ans devait être déterminé en fonction des gains effectivement générés et/ou en fonction d'un autre quotient que celui de 50% (du produit brut des ventes réalisées) prévu dans l'annexe à la Convention 10 ne pouvait notamment pas être suivi. 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).

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).

**6.3.** Dans son arrêt précité A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'AFC avait effectué ses calculs sur la base des cours du jour respectivement des cours annuels les plus bas, alors que la Convention 10 était silencieuse quant au mode de conversion d'une monnaie étrangère en francs suisses. Il a estimé que l'AFC était ainsi en principe libre de choisir un facteur de conversion tant que ce dernier n'était pas arbitraire. En jugeant de cette question, il convenait de tenir compte du fait qu'un grand nombre de dossiers devait être traité en peu de temps. Il n'était en tout cas pas arbitraire de tenir compte du cours du jour applicable respectivement des cours annuels les plus bas, ces derniers cours étant en règle générale plus favorables aux personnes concernées. Bien plus, cette manière de procéder était conforme aux exigences strictes en matière de conversion de monnaies. Elle correspondait par ailleurs aux règles fixées par différentes lois fiscales suisses (cf. MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, Archives de droit

fiscal suisse 78 p. 457 ss, p. 479 ss). L'AFC avait ainsi procédé de manière correcte lors de la conversion en francs suisses (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3).

#### **6.4.**

**6.4.1.** Le recourant ne met nullement en cause les considérants qui précèdent, qu'il convient au demeurant de confirmer.

**6.4.2.** Conformément aux critères définis dans l'annexe à la Convention 10, l'AFC se devait de calculer les gains en capital en prenant en compte – pour toutes les ventes réalisées durant la période considérée sur le compte détenu par le recourant auprès d'UBS SA – le 50% du produit brut. Ainsi, en appliquant – vraisemblablement dans le but d'appréhender avec plus d'exactitude la réalité – un quotient de 0%, 12,5% et 25% à certaines transactions, alors que le quotient de 50% prescrit par l'annexe à la Convention 10 était appliqué pour d'autres transactions, l'AFC a calculé les revenus annuels moyens d'une manière plus favorable au recourant que celle imposée par la Convention 10. En effet, selon les conditions définies dans ledit traité, il convient de prendre en considération le 50% du produit brut réalisé, indépendamment du résultat comptable effectif. Les griefs du recourant quant à la détermination du seuil de la moyenne annuelle sur trois ans de plus de CHF 100'000.-- sont dès lors mal fondés.

**6.4.3.** D'après la décision entreprise, des intérêts, dividendes et gains en capital d'au moins CHF 332'019.-- ont été réalisés durant les années 2006, 2007 et 2008, si bien que le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a été dépassé durant les années 2006 à 2008. Le recourant conteste cependant une partie des chiffres figurant dans la décision entreprise et considère que les facteurs de calcul auraient été établis « de manière mystérieuse, sans aucune explication » et qu'il ne concorderaient pas avec ceux fournis par UBS auxquels ils seraient souvent supérieurs. Il en irait de même du taux de change. Le recourant fournit son propre tableau de calcul et arrive à la conclusion que le critère relatif au revenu annuel moyen sur trois ans ne serait pas atteint. La comparaison de son tableau avec celui figurant dans la décision attaquée montre cependant que les montants de base, en dollars américains, sont identiques. Force est d'en 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 le taux de conversion en francs suisse et le taux appliqué aux gains en capital. Or, on vient de voir que les taux de change appliqués

sont corrects (cf. consid. 6.3 ci-avant) et que la manière dont l'AFC a calculé lesdits gains était favorable au recourant, puisque le quotient de 50% aurait dû être appliqué à toutes les ventes (cf. consid. 6.2 et 6.4.2 ci-avant). L'autorité inférieure admet, dans sa réponse du 6 décembre 2010, que le montant de USD 29'048.-- (intitulé Valor Fonds) du 6 février 2006 aurait dû être pris en compte à hauteur de 0% au lieu de 12,5%, il s'agit là une fois encore d'un traitement qui est favorable au recourant, car l'autorité inférieure aurait pu et dû se baser sur un quotient de 50%.

Compte tenu de ce qui précède, les griefs du recourant quant au calcul du seuil des revenus annuels moyens sur trois ans sont mal fondés.

## 7.

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

Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 30 septembre 2007 selon la décision de l'AFC du 23 août 2010. Le recourant ne le conteste pas non plus, mais fait valoir que le solde n'était plus qu'à CHF 894'088.13 en décembre 2008. Or, l'annexe à la Convention 10 précise que le compte doit avoir une valeur de plus d'un million de francs suisses à un moment donné durant une période située entre 2001 et 2008 (« in excess of CHF 1 million [at any point in time during the period of years 2001 through 2008] »), si bien que ce critère est également rempli.

Le recourant ne prétend pas non plus avoir rempli les formulaires W-9.

D'après la décision entreprise, des intérêts, dividendes et gains en capital d'au moins CHF 332'019.-- ont été réalisés durant les années 2006, 2007 et 2008, si bien que le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a été dépassé durant les années 2006 à 2008. Les griefs du recourant concernant le calcul des gains en capital et le taux de change sont mal fondés (cf. consid. 6.4 ci-dessus). Pour le surplus, le recourant 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 et c'est dès lors à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

**8.**

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

**9.**

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 20'000.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Daniel de Vries Reilingh

Celia Clerc

Expédition :