

BVGer A-6258/2010 vom 14. Februar 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-02-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6258_2010

FR: TAF A-6258/2010 du 14 février 2011

IT: TAF A-6258/2010 del 14 febbraio 2011

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 6

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

E. 6.1

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

E. 6.2.1

A teneur de l'art. 52 CV, est nul tout traité dont la conclusion a été obtenue par la menace ou l'emploi de la force en violation des principes de droit international incorporés dans la Charte des Nations Unies du 26 juin 1945 (ci-après : la Charte, RS 0.120). La question de savoir si la notion de contrainte ressortant de l'art. 52 CV vise exclusivement la contrainte militaire, ou doit être interprétée comme visant tout type de contrainte - à savoir en particulier les cas de pression économique et politique - est controversé (cf. Mark E. Villiger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden/Boston 2009, ad art. 52, p. 638 ss et les références citées; Corten, op. cit., p. 1867 ss et les références citées). La doctrine admet assez généralement aujourd'hui que les contraintes économiques ou politiques peuvent s'avérer contraires au principe de non-intervention (cf. Olivier Corten, op. cit., p. 1867 ss, spéc. p. 1880 ss et les références citées). La Cour internationale de Justice (ci-après : CIJ) s'est également prononcé en ce sens (cf. arrêt de la CIJ du 27 juin 1986 dans l'affaire des activités militaires et paramilitaires au Nicaragua et contre celui-ci). A cet égard, il convient de rappeler que l'élaboration d'un traité constitue par excellence l'exercice par un Etat de ses droits souverains. D'ailleurs, la mention dans l'art. 52 CV de la contrariété aux principes incorporés dans la Charte renvoie non seulement à celui de l'interdiction du recours à la force, mais également à celui de l'égalité souveraine des Etats et de la non-intervention dans

les affaires qui relèvent de la compétence nationale (cf. Olivier Corten, op. cit., p. 1880 ss, spéc. p. 1884 et les références citées; cf. également Villiger, op. cit., ad art. 52, p. 642 ss, spéc. p. 654 ss et les références citées). Ce point de vue intègre également - en tant qu'élément du contexte, qui peut guider l'interprétation de l'art. 52 CV (cf. art. 31 CV) - la « Déclaration sur l'interdiction de la contrainte militaire, politique, ou économique lors de la conclusion des traités ». Par celle-ci, la Conférence des Nations Unies sur le droit des traités « condamne solennellement le recours à la menace ou à l'emploi de toutes les formes de pression, qu'elle soit militaire, politique, économique, par quelque Etat que ce soit, en vue de contraindre un autre Etat à accomplir un acte quelconque lié à la conclusion d'un traité, en violation des principes de l'égalité souveraine des Etats et de la liberté de consentement » (cf. Villiger, op. cit., ad art. 52, p. 651 ss et les références citées; Corten, op.cit., p. 1884 et les références citées).

E. 6.2.2

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

E. 6.2.3

Le texte de l'art. 52 CV indique que, pour qu'un traité soit considéré comme nul, il faut que sa conclusion « ait été obtenue par » la menace ou l'emploi illicites de la force. L'expression témoigne de la nécessité de l'existence d'un lien de causalité entre, d'une part, la contrainte illicite et, d'autre part, la conclusion du traité (cf. Villiger, op. cit., ad art. 52, p. 645 et les références citées). La nullité suppose que l'on puisse établir que celle-ci soit la conséquence de celle-là. A contrario, il ne suffit pas de montrer qu'un Etat qui a conclu un traité ait préalablement été la victime d'un recours illicite à la force pour conclure à l'invalidité de ce traité. En effet, certains accord peuvent s'avérer valides, même s'ils ont été précédés d'une contrainte, à condition toutefois qu'il n'existe pas de rapport suffisant entre cette contrainte et la conclusion du traité (cf. Corten, op.cit., p. 1886 ss et les références citées). Certains éléments tendent à plaider pour une interprétation restrictive du lien de causalité, qui ne serait établi que lorsque l'Etat dont le consentement est requis n'avait d'autre choix que de conclure le traité. Dans cette optique, l'invalidité du traité suppose un lien de causalité particulièrement étroit (cf. *Amato Narodni Podnik v. Julius Keilwerth Musikinstrumentenfabrik*, Holland, District Court of the Hague, du 31 décembre 1955; sentence *Aminiol contre Koweit* du 24 mars 1982). La jurisprudence se montre donc exigeante quant au seuil à partir duquel on admettrait que le lien de causalité serait suffisamment établi. Elle n'en admet pas moins la prise en compte de certains indices subjectifs, comme l'intention de l'auteur de l'acte illicite, ou plus objectif, comme l'émission de protestations de la part de l'Etat victime au moment de l'acte illicite, la mise en oeuvre de procédure de règlement des différends sur cette base, ou le cas échéant, l'existence d'un déséquilibre évident dans les prestations des Etats parties au traité. Ce dernier critère, qui renvoie à une analyse du contenu du traité, semble d'ailleurs revêtir une certaine pertinence au vu de la pratique récente développée en relation avec les accords conclus suite à la guerre

du Kosovo et de la république démocratique du Congo (cf. Corten, op.cit., p. 1886 ss et les références citées; cf. également Villiger, op. cit., ad art. 52, p. 646 et les références citées).

E. 6.3.1

En l'espèce, l'IRS a adressé une demande d'entraide administrative à la Suisse, déjà le 16 juillet 2008. Cette demande a toutefois été retirée le 18 février 2009, après qu'UBS SA et le Département américain de la justice (Department of Justice, DOJ) aient conclu, à cette même date, un accord selon le droit américain (Deferred Prosecution Agreement, DPA), dans lequel UBS SA reconnaissait que des fraudes avaient été commises contre le fisc américain par des agissements communs de collaborateurs et de clients. Par cet accord, UBS SA s'est engagée à un certain nombre de mesures, dont en particulier à ne plus fournir de services internationaux à des clients aux Etats-Unis, ainsi qu'à livrer certaines données de clients. En contrepartie, une procédure pénale, qui était en cours contre UBS SA, a été suspendue pour une durée minimale de 18 mois. Cette procédure devait définitivement être classée si UBS SA s'acquittait de ses obligations découlant du DPA. Le DPA prévoit, néanmoins, également - en ce qui concerne la procédure civile dite « John-Doe-Summons » (JDS), introduite auprès du tribunal compétent de Floride dès le 30 juin 2008 - que l'autorité fiscale américaine introduirait une « Enforcement Action », c'est-à-dire une requête d'exécution. Le 19 février 2009, l'IRS a donc introduit auprès du tribunal de Floride une requête d'exécution du JDS (cf. message du Conseil fédéral relatif à l'approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, et du protocole modifiant cet accord, in : feuille fédérale [FF] 2010 2693, spéc. p. 2697.). La plainte déposée dans le JDS a entraîné un risque de conflit de souveraineté et de dissension entre les ordres juridiques de la Suisse et des Etats-Unis. C'est au plus tard au moment de l'émission par le tribunal civil compétent de Miami d'un ordre de production qu'UBS SA se serait trouvée soumise à des obligations juridiques incompatibles. Le choix qui se serait présenté à elle aurait alors été de violer le droit suisse ou le droit américain (cf. FF 2010 2693, spéc. p. 2697 s.). C'est dans ce contexte que l'Accord 09, devenu la Convention 10, a été conclu entre la Suisse et les Etats-Unis en date du 19 août 2009.

E. 6.3.2

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que les Etats-Unis n'ont fait qu'appliquer à UBS SA leur droit interne en matière de fiscalité, ce qui ne saurait en soi constituer une contrainte au sens de l'art. 52 CV. Même si on devait admettre que la procédure civile intentée devant un tribunal américain contre UBS SA violerait la CDI-US 96, cet élément ne suffirait pas à démontrer que les Etats-Unis aurait eu recours à des actes de contrainte ou à des menaces d'ordre économique, voire politique. De même, s'il est vrai que d'importants intérêts économiques de la Suisse dépendaient de la résolution du conflit lié à UBS SA, il n'en demeure pas moins que le comportement des Etats-Unis à l'égard de ladite banque et de la Suisse ne saurait pour autant être qualifié de contrainte au sens de l'art. 52 CV. Cela dit, même si on retenait que les procédures ouvertes, conformément au droit américain, à l'encontre d'UBS SA constitueraient des formes de contrainte, en particulier d'ordre économique, ces pressions ne sauraient être considérées comme contraire aux principes incorporés dans la Charte. En effet, les différentes démarches entreprises par les Etats-Unis à l'égard d'UBS SA ne correspondent nullement à la perpétration d'un acte illicite, puisqu'elles ne constituent notamment pas un recours à la force, une violation de l'égalité souveraine des Etats, ou encore une intervention dans les affaires de compétences

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

E. 7

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

E. 7.1.1

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

E. 7.1.2

Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26] et la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en particulier son art. 8]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 CV et que le droit international ne connaissait pas - à l'exception de la prééminence du *ius cogens* - de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles

de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH, celui-ci ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secrète leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2).

E. 7.1.3

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

E. 7.1.4

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

E. 7.1.5

Le Tribunal de céans a aussi jugé que les parties à un accord international étaient libres de prévoir expressément ou de manière implicite son application rétroactive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.4 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1). Des règles de procédure pouvaient par ailleurs être appliquées de manière rétroactive à des faits antérieurs, car l'interdiction de la non-rétroactivité ne valait que pour le droit pénal matériel et non pas pour le droit de procédure, dont les dispositions en matière d'entraide administrative faisaient partie (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4). Par ailleurs, les parties à la Convention 10 avaient voulu qualifier différemment des faits qui s'étaient déroulés antérieurement à la signature de l'Accord 09,

ce qui était communément appelé « effet rétroactif ». Cette volonté d'appliquer avec effet rétroactif l'Accord 09 - devenu la Convention 10 - ressortait clairement des critères pour accorder l'entraide fixés dans l'annexe à la Convention 10. Bien que les parties eussent précisé, à l'art. 8 de la Convention 10, que cette dernière entrerait en vigueur au moment de sa signature, elles avaient voulu cet effet rétroactif (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4 et A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

E. 7.1.6

En conclusion, la Convention 10 - qui contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis, sans toutefois les citer nommément - est contraignante pour le Tribunal administratif fédéral au sens de l'art. 190 Cst. Aussi, on ne saurait vérifier si les critères relatifs à l'octroi de l'entraide administrative définis par la Convention 10 - plus spécifiquement les critères relatifs à la domiciliation aux Etats-Unis, à la titularité de comptes non déclarés (non-W9), ainsi qu'au calcul du revenu et de la valeur des compte-titres ou des comptes de dépôt - sont adéquats. L'argument, selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait un cas de « fishing expedition » irrecevable ne peut ainsi être suivi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.3 et 8.4 et les références citées). Il s'ensuit que les personnes visées ne peuvent se défendre contre l'octroi de l'entraide administrative qu'en prouvant que c'est de manière erronée que les critères ressortant de la Convention 10 ont été appliqués à leur cas ou en démontrant que les résultats chiffrés auxquels ont aboutis les calculs de l'AFC sont erronés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1). Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4904/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.1.6; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 ss) d'affirmer qu'aucun motif ne justifiait de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est dès lors une nouvelle fois confirmée.

E. 7.2

En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois, ainsi que violation du principe de l'interdiction de la « recherche de preuves non autorisée » (« fishing expedition »). La Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide. Enfin, même si la Suisse ne pouvait - dans le cas précis - obtenir les mêmes informations selon son propre droit, elle reste liée par ses engagements internationaux et doit accorder l'entraide lorsque les conditions sont remplies.

E. 8

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

E. 8.1

Conformément à l'art. 1 al. 1 de la Convention 10, la Suisse traite la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe audit traité. Se fondant sur ces critères, les parties estiment que la demande d'entraide administrative porte sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. La version anglaise de l'art. 1 al. 1 de la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1), reprend les éléments susdits dans les termes suivants : « The Swiss Confederation shall process, pursuant to the existing Tax Treaty, a request by the United States for information regarding US clients of UBS AG, incorporating the criteria set forth in the Annex to this agreement [...]. Based on the criteria set forth in the Annex, the Contracting Parties estimate and expect that the number of open or closed accounts falling under the Treaty Request is approximately 4'450 ». Il s'ensuit que dans la mesure où le chiffre de 4'450 comptes ouverts ou clos ne représente qu'une estimation faite par les parties à la Convention 10 - ce qui ressort des termes « [...] the Contracting Parties estimate and expect [...] » - ce chiffre n'est à lui seul pas déterminant pour savoir si et quand la Suisse se sera acquittée de ses obligations découlant de l'accord susdit. En d'autres termes, force est d'admettre - compte tenu des principes d'interprétation (cf. consid. 11.1 ci-après), plus précisément du texte et des règles de la bonne foi - que le chiffre de 4'450 comptes n'a aucune signification pour déterminer si la Convention 10 a été exécutée au non. Aussi, ce n'est pas parce que la Suisse a transmis aux Etats-Unis les données bancaires relatives à 4'450 comptes, que ledit traité est complètement exécuté. Cette interprétation est d'ailleurs conforme au principe de la sécurité du droit. L'interprétation précitée est confirmée par l'art. 10 de la Convention 10. Cette disposition stipule que la Convention 10 reste en vigueur jusqu'à ce que les parties aient confirmé par écrit qu'elles se sont acquittées des obligations qui en découlent. Dans la version anglaise de cet article, il est prescrit ce qui suit : « This Agreement shall remain in force until both Contracting Parties have confirmed in writing the fulfillment of their obligations contained under this agreement ». S'il est exact de constater - en particulier au regard du communiqué de presse du 26 août 2010 du Département fédéral des finances (ci-après : DFF) - que la Suisse et les Etats-Unis ont entamé des discussions sur la phase terminale de la mise en oeuvre de la Convention 10, il n'en demeure pas moins que - jusqu'à ce jour - les parties n'ont nullement confirmé par écrit que ledit accord aurait été complètement exécuté. Au demeurant, dans la mesure où les Etats-Unis n'ont pour l'instant reçu qu'environ 4'000 dossiers - comme cela ressort du communiqué de presse du 16 novembre 2010 du DFF auquel se réfèrent les recourants - il appert que la Convention 10 n'a, même en adoptant le point de vue des recourants, qui, comme exposé ci-avant, s'avère erroné, pas encore été entièrement exécutée.

E. 8.2

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

E. 9.1

Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de l'une des deux

catégories concernées, à savoir la catégorie 2/A/b, sont les suivants : - les clients d'UBS SA, - domiciliés aux Etats-Unis, - qui étaient titulaires directs et ayant droit économiques, - de comptes-titres non déclarés (non-W-9) et de comptes de dépôt d'UBS SA d'une valeur de plus d'un million de francs suisses, pendant une période située entre 2001 et 2008, et - dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ». La notion de « fraudes ou délits semblables » est définie en ce qui concerne la catégorie 2/A/b comme suit : - (i) le contribuable domicilié aux Etats-Unis n'a pas fourni de formulaire W-9 pendant au moins trois ans (dont un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative), et - (ii) le compte détenu auprès d'UBS SA a généré des revenus de plus de 100'000 francs suisse en moyenne par an pour toute période de trois ans comprenant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalent, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée). La version anglaise de l'annexe à la Convention 10 - comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 8.1 ci-avant) - reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned "undisclosed (non-W-9) custody accounts" and "banking deposit accounts" in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ». La notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit : « (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

E. 9.2.1

Dans l'arrêt A-4013/2010 précité, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituait des revenus au sens dudit traité les « revenus bruts (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalent, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2). Le Tribunal de céans a retenu que - conformément au texte de la Convention 10 - les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères - qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragable - suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Comme déjà dit (consid. 7.1.6 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF

100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des revenus effectivement générés ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément s'agissant de la catégorie 2/A/b « revenues are defined as gross income [...] and capital gains (which [...] are calculated as 50% of the gross sales proceeds [...]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid.8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2). Le Tribunal de céans a également jugé que le fait d'avoir effectivement réalisé un gain en capital imposable ne constituait pas, en tant que tel, un soupçon fondé de « fraudes ou délits semblables ». A l'inverse, lorsque le contribuable prouve avoir effectivement subi une perte en capital, ledit soupçon n'est pas levé. Le soupçon résulte en effet de l'omission d'avoir rempli, durant la période considérée par la Convention 10, les formulaires de déclaration indiquée pour la catégorie concernée, et non pas de la réalisation d'un revenu imposable. En ce qui concerne la catégorie 2/A/b, le critère déterminant est l'omission d'avoir rempli le formulaire W-9 durant une période d'au moins trois ans. Lorsque les caractéristiques relatives au compte, dont fait notamment partie le calcul schématique du revenu annuel moyen sur trois ans prévu par la Convention 10, sont remplies, l'on est en présence de « fraudes ou délits semblables » et l'entraide doit être accordée. La méthode de calcul prévue dans l'annexe à la Convention 10 n'est dans ce contexte pas une méthode de calcul parmi d'autres, qui doit être écartée lorsque la preuve des gains ou pertes effectifs est apportée. Compte tenu de la définition précise des revenus prévue par la Convention 10, il ne reste en effet plus de place pour une autre méthode de calcul, respectivement pour apporter la preuve des revenus effectifs (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2).

E. 9.2.2

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

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

E. 10

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

E. 11

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

E. 11.1

L'art. 31 al. 1 CV prescrit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. (cf. ATF 135 V 339 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.3.1). Cette disposition pose quatre principes de droit international coutumier de même rang (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5 et les références citées) : - c'est au texte, qui est censé contenir l'intention commune des parties, qu'il faut tout d'abord recourir pour interpréter un traité; - celui-ci doit être interprété à la lumière de son objet et de son but; - il doit être interprété de bonne foi; - ses termes doivent être examinés dans leur contexte.

E. 11.1.1

Le texte est le point de départ de toute interprétation. C'est le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui doit tout d'abord être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Le sens ordinaire d'un terme contenu dans un traité international ne correspond pas nécessairement à l'usage général de ce terme. Lorsqu'un langage technique s'est développé, le sens attribué à un terme par ce langage technique est considéré comme le sens ordinaire conformément à l'art. 31 al. 1 CV (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral

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

E. 11.1.2

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

E. 11.1.3

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

E. 11.1.4

Le sens d'une disposition est également déterminé en fonction de son contexte. L'art. 31 al. 2 CV précise ce qu'il faut entendre par contexte. Celui-ci comprend le texte, le préambule et les annexes du traité ainsi que tout accord qui est intervenu entre les parties à l'occasion de la conclusion du traité tels qu'un protocole ou un échange de notes. Bien qu'elle puisse se composer de plusieurs instruments, la convention forme un tout. Il n'est donc pas possible de comprendre l'une ou l'autre de ses dispositions sans l'envisager comme un ensemble : elle doit être interprétée suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes dans leur contexte. La définition du contexte est étroite. Celui-ci n'englobe pas les circonstances entourant la conclusion du traité, qui sont des moyens complémentaires d'interprétation (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.4 et les références citées). A cet égard, il convient encore de relever qu'en matière d'interprétation des accords internationaux, le sens ordinaire des mots constitue la limite de l'interprétation. Ainsi, le Tribunal administratif fédéral a rejeté l'interprétation téléologique d'un traité international qui allait au-delà des limites imposées par le sens habituel des termes, autrement dit qui ne découlait pas du texte (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.2 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.3.1 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9).

E. 11.2

Il convient de rappeler que Tribunal administratif fédéral a précisé, dans son arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, que la Convention 10 servait à déterminer de manière contraignante l'interprétation d'un terme - c'est-à-dire celui de « Tax fraud and the like » - prévu par la CDI-US 96 et contenait des critères précis, de nature générale, selon lesquels l'entraide devait être accordée. L'identification concrète des personnes concernées n'avait lieu que dans un deuxième temps (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.3). Autrement dit, les critères de l'annexe à la Convention 10

sont pertinents pour se déterminer quant à l'octroi de l'entraide administrative. Le titre de l'annexe à la Convention 10 précise d'ailleurs qu'il s'agit des critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS (« Criteria for Granting Assistance Pursuant to the Treaty Request »). Il existe ainsi une référence claire qu'il s'agit de conditions matérielles et non seulement de critères pour déterminer s'il y a lieu d'entrer en matière sur une demande d'entraide. Dès lors que la Convention 10 prime sur la CDI-US 96 en cas de conflit, il n'y a de toute manière plus de doute à cet égard (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 6.4).

E. 11.3.1

A teneur du texte du ch. 1 let. A et B de l'annexe à la Convention 10, la condition générale relative à l'identification des contribuables sur lesquels porte l'entraide administrative est considérée comme remplie pour les personnes suivantes: - (A) les clients d'UBS domiciliés aux Etats-Unis qui, pendant une période située entre 2001 et 2008, étaient les titulaires directs et les ayants droit économiques de comptes-titres non déclarés (non-W-9) et de comptes de dépôt d'UBS d'une valeur de plus d'un million de francs et dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables », ou - (B) « US persons » (indépendamment de leur domicile) ayants droit économiques de comptes de sociétés offshore fondées ou exploitées entre 2001 et 2008 dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ». La version anglaise du ch. 1 let. A et B de l'annexe à la Convention 10 - comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 8.1 et 9.1 ci-avant) - reprend ces deux catégories de personnes dans les termes suivants : (A) « US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned "undisclosed (non-W-9) custody accounts" and "banking deposit accounts" in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated, or »; (B) « US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned "offshore company accounts" that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ».

E. 11.3.2

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

E. 11.3.3

En outre, ladite interprétation est, en particulier, corroborée par le texte du ch. 2 let. A et B, selon lequel les critères convenus pour établir les « fraudes et délit semblables » dans le cadre de la demande d'entraide administrative de l'IRS sont les suivants : - (A) concernant les comptes-titres non déclarés (non-W-9) et les comptes de dépôt au sens du ch. 1.A de la présente annexe, l'existence d'états de fait pour lesquels il y a de sérieuses raisons de penser que des contribuables domiciliés aux Etats-Unis s'adonnaient aux activités suivantes : [...]. - (B) concernant les comptes de sociétés offshore au sens du ch. 1.B de la présente annexe, l'existence d'états de fait pour lesquels il y a de sérieuses raisons de penser que les ayants droit économiques américains s'adonnaient aux activités suivantes : [...]. La version anglaise du ch. 2 let. A et B de l'annexe à la Convention 10 -seule déterminante (cf. consid. 8.1, 9.1 et 11.3.1 ci-avant) - définit la notion de « fraudes ou délits semblables » dans les termes suivants : (A) « For "undisclosed (non-W-9) custody accounts" and "banking deposit accounts" (as described in paragraph 1.A of this Annex) where there is a reasonable suspicion that the US domiciled taxpayers engaged in the following : [...] »; (B) « For "offshore company accounts" (as described in paragraph 1.B of this Annex) where there is a reasonable suspicion that the US beneficial owners engaged in the following : [...] ».

E. 11.3.4

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

E. 11.3.5

Certes, il peut être admis - au regard de l'objet et du but de la Convention 10 - que l'objectif de cet accord était de satisfaire les Etats-Unis par la livraison du plus grand nombre de données possibles, ce qui suppose que les critères définis par l'annexe à la Convention 10 soient en principe interprétés de manière extensive. Cela étant, on rappellera qu'en matière d'interprétation des accords internationaux, le sens ordinaire des mots constitue la limite de l'interprétation (cf. consid. 11.1.4 ci-avant). Ainsi, il n'appartient pas au juge de remédier par voie d'interprétation à une éventuelle lacune d'un accord international, en étendant l'application de celui-ci au-delà de son texte (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.2 et les

références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.3.1 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9). Or - compte tenu du texte clair des ch. 1 et 2 de l'annexe à la Convention 10 - on ne saurait interpréter ledit accord en ce sens que l'entraide administrative devrait automatiquement être accordée pour l'ensemble des comptes UBS détenus par un contribuable américain, dès que celui-ci remplit les conditions en ce qui concerne l'une de ses relations bancaires. En effet, une telle interprétation irait manifestement au-delà du texte de la Convention 10. En outre, l'interprétation précitée ne constitue pas un *venire contra factum proprium*. La réalisation des conditions permettant d'accorder l'entraide administrative pour l'une des quatre catégories prévues par la Convention 10 n'implique pas que l'entraide soit automatiquement octroyée pour n'importe quelle autre catégorie. L'entraide administrative ne saurait en effet être accordée dans un cas précis, indépendamment du fait de savoir si les critères de la catégorie concernée sont effectivement réunis. Cette interprétation stricte se justifie non seulement compte tenu du texte de la Convention 10, mais également au regard de son contexte, de ses objectifs et de son but, ainsi que sous l'angle de la bonne foi.

E. 11.4

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

E. 12.1

Les éléments constitutifs des catégories 2/B/a et 2/B/b sont les suivants : - « US persons » (indépendamment de leur domicile), - ayants droit économiques - de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore) - fondées ou exploitées entre 2001 et 2008, et - dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ». La notion de « fraudes ou délits semblables » est définie en ce qui concerne les catégories 2/B/a et 2/B/b, respectivement, comme suit : 2/B/a- dissimulation d'avoirs ou la non-déclaration de certains revenus au moyen d'une construction mensongère ou de la communication de documents faux ou inexacts, à l'exception des ayants droit économiques américains de comptes de sociétés offshore ayant détenu des avoirs inférieurs à 250 000 francs durant la période considérée. 2/B/b - (i) le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de déclaration FBAR pour la période concernée), - (ii) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et - (iii) les revenus générés se montent à

plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée). Dans la version anglaise, la notion « Tax fraud and the like » est définie, respectivement, comme suit pour les catégories 2/B/a et 2/B/b : (2/B/A) « Activities presumed to be fraudulent conduct (as described in paragraph 10, subparagraph 2, first sentence of the Protocol) including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of incorrect or false documents, other than US beneficial owners of offshore company accounts holding assets below CHF 250,000 during the relevant period »; (2/B/b) « the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e. by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

E. 12.2.1

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

E. 12.2.2

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'AFC ne disposait pas de suffisamment d'éléments pour conclure que tous les critères de la catégorie 2/B/a ou 2/B/b étaient remplis s'agissant des recourants et de la relation bancaire 2. Notons à cet égard que l'autorité inférieure semble mélanger et/ou confondre ces deux catégories. De plus, celle-ci s'est contentée de se référer à un document faisant état d'une transaction, opérée sur le compte susdit en crédit puis en débit en date du 16 mai 2008. Or, ce seul

élément ne laisse pas apparaître un soupçon initial de « de fraudes ou délits semblable ». Dans ces circonstances, le Tribunal de céans constate que, non seulement le seuil du soupçon initial n'a pas été franchi, mais également que l'état de fait retenu par l'AFC quant au compte UBS numéro 2 est lacunaire (cf. consid. 2.4 ci-avant).

E. 12.3

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

E. 13

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, dans la mesure où il est recevable, et à réformer la décision attaquée, en ce sens que l'entraide administrative est refusée en ce qui concerne le compte UBS numéro 2. Le recours est rejeté pour le surplus. Vu l'issue de la cause - en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) - les frais de procédure par CHF 15'000.--, comprenant un émolument judiciaire et des débours réduits, sont mis à la charge des recourants, lesquels sont partiellement déboutés. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais déjà versée de CHF 20'000.--, le solde étant restitué aux recourants. Les recourants, qui sont représentés par deux avocats, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle est réduite, puisque les recourants n'obtiennent que partiellement gain de cause (cf. art. 64 al. 1 PA, respectivement art. 7 al. 2 FITAF). Les dépens sont ainsi arrêtés à CHF 5'000.--, montant mis à la charge de l'autorité inférieure.

E. 14

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.