

# **BVGer A-6938/2010 vom 14. Juli 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-07-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6938\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6938_2010)

FR: TAF A-6938/2010 du 14 juillet 2011

IT: TAF A-6938/2010 del 14 luglio 2011

## **Regeste**

Entraide administrative et judiciaire

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative basée sur l'art. 26 CDI-US 96 (cf. art. 20k al. 1 et 4 OCDI-US 96 en relation avec les art. 31 à 33 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], ainsi qu'avec l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure devant le Tribunal de céans est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est recevable si bien qu'il y a lieu d'entrer en matière.

### **E. 1.2**

Le requérant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n. 2.149 p. 73; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid. 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-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; 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 et les références citées).

### **E. 1.3**

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 (Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, Les

actes administratifs et leur contrôle, 3ème éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; Kölz/Häner, op. cit., ch. 677).

#### **E. 1.4**

La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a).

Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; Moor/Poltier, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. Moor/Poltier, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

#### **E. 1.5**

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

#### **E. 1.6**

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

#### **E. 1.7**

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement, l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée. Afin d'apporter cette preuve libératoire, elle doit, sur le champ et sans réserve, prouver que c'est à tort qu'elle est visée par la procédure d'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucun acte d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

### **E. 2.1**

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 (ATAF 2010/40). 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-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.1 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

### **E. 3**

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/B/b sont les suivants : - « US persons » (indépendamment de leur domicile), - ayants droit économiques ("beneficial owner") - de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore) - fondées ou exploitées entre 2001 et 2008, et - dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ». La notion de « fraudes ou délits semblables » est définie en ce qui concerne la catégorie 2/B/b comme suit : - (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). La version anglaise - seule déterminante (cf. ATAF 2010/40 consid. 7.1) - de l'annexe à la Convention 10 reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US

persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned "offshore company accounts" that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ».

#### **E. 4.1**

S'agissant des caractéristiques du compte bancaire, la Convention 10 exige que le compte UBS de la société offshore ait existé pendant une période prolongée, c'est-à-dire au moins trois ans, dont un an couvert par la demande d'entraide administrative, et que les revenus générés se montent à plus de CHF 100'000.- en moyenne par an, pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative.

#### **E. 4.2**

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; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3; s'agissant de la catégorie 2/B/b, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 9.1). Le Tribunal de céans a retenu que - conformément au texte de la Convention 10 - les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères - qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragable - suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des 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 « 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 7, A-6302/2011 du 28 mars 2011 consid. 8.1 et 8.2, A-6879/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2). 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. 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 remplis, 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. arrêts du Tribunal administratif A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4).

## **E. 5**

En l'espèce, l'autorité inférieure a estimé que le cas du recourant relevait de la catégorie 2/B/b de l'annexe à la Convention 10 et que l'entraide administrative devait être accordée à l'IRS, les conditions en étant réunies. Le recourant s'y oppose en soulevant différents arguments qui seront successivement examinés ci-après.

### **E. 5.1.1**

Le recourant fait valoir qu'il a adressé le 3 août 2010, par pli recommandé avec accusé de réception, à l'IRS les "US Individual Income Tax Return", les "Report of Foreign Bank and Financial Accounts [FBARs]" et les "Annual Return to Report Transactions with Foreign Trusts and Receipt of Certain Foreign Gift (Trusts and Fift Forms)", tous dûment complétés pour 2002 à 2009 (cf. recours, p. 6 ch. 12 et p. 8 let. B1), année au cours de laquelle le compte bancaire querellé a été clôturé (cf. recours, p. 5 ch. 6). L'IRS aurait accusé réception de ces documents le 13 août 2010 (cf. recours, p. 5 ch. 12) et émis, par la suite, les bordereaux de taxation correspondants (à l'exception de ce qui concerne les années 2005 et 2006; cf. observations du recourant du 4 février 2011 et pièces annexes). Il prétend, de surcroît, qu'il a acquitté les impôts dus en relation avec les déclarations d'impôt pour les années 2002 à 2009 (cf. recours, p. 7 ch. 12 et p. 8 let. B1). Plus précisément, il aurait fait un premier versement, le 29 juillet 2010, qui aurait soldé une majeure partie des impôts en question, le solde (incluant intérêts et pénalités) ayant été acquitté à réception des bordereaux de taxation émis par l'IRS, en date du 17 janvier 2011 (cf. observations du recourant du 4 février 2011). Il a produit avec ses écritures les formulaires et chèques relatifs à ses versements (cf. observations du recourant du 4 février 2011). Le fait, pour l'AFC, d'exiger d'autres ou plus amples preuves de l'accomplissement de ses obligations fiscales aux Etats-Unis relèverait, d'après le recourant, du formalisme excessif (cf. recours, p. 9 let. B1). Enfin, le 16 mars 2011, le recourant a remis au Tribunal de céans les bordereaux de taxation relatifs aux années 2005 et 2006 ainsi que la copie des chèques et bons à payer relatifs au versement du solde d'impôts, intérêts et pénalités de retard dus à l'IRS pour les années 2002 à 2009, précisant qu'ils avaient été adressés à l'IRS par courrier du 2 mars 2011. Il a ajouté avoir transmis à l'IRS, en date du 3 août 2010, les formulaires FBAR pour les années 2002 à 2009, relatifs au compte UBS litigieux. Cela étant, n'ayant pas reçu de confirmation de réception de ces documents par l'IRS, le recourant précise qu'il a réexpédié le tout à l'autorité fiscale précitée, le 23 février 2011. Il a annexé la copie desdits formulaires à ses observations. Il a, en outre, expliqué que le compte en question était ainsi régularisé auprès de l'IRS. Dans la mesure utile, il a ajouté être disposé à ce que l'AFC demande à l'IRS les copies des formulaires FBAR en question (cf. observations du recourant 16 mars 2011, p. 2). Selon lui, la procédure de recours serait dès lors devenue sans objet.

### **E. 5.1.2**

L'autorité inférieure soutient en revanche qu'aucun des documents produits par le recourant ne constitue la garantie qu'il ait effectivement rempli ses obligations fiscales aux Etats-Unis (cf. réponse, p. 2). Ils ne certifieraient en rien que le compte bancaire concerné a été dûment déclaré à l'IRS (cf. observations de l'autorité inférieure du 16 février 2011, p. 2). S'agissant plus particulièrement des derniers éléments fournis par le recourant le 16 mars 2011, l'autorité inférieure a relevé que les copies des formulaires FBAR produites par le recourant ne comportaient pas le timbre humide de l'IRS. Elle a également souligné que la décision attaquée était parfaitement justifiée, dès lors qu'il apparaissait que les formulaires FBAR - prétendument envoyés à l'IRS le 3 août 2010 - n'étaient en fait pas parvenus à ce destinataire. Quant au fait que le recourant était désormais disposé à lui permettre de requérir auprès de l'IRS la copie des formulaires FBAR, il se heurtait à l'effet dévolutif du recours qui privait l'AFC de toute possibilité de procéder à des mesures d'instruction, celles-ci étant de la seule compétence du Tribunal administratif fédéral. L'autorité inférieure a souligné que les derniers éléments avancés par le recourant ne démontraient toujours pas que les données bancaires litigieuses avaient bien été communiquées à l'IRS, tout en admettant qu'un faisceau d'indices allait dans ce sens, en particulier au vu de l'autorisation que le recourant était désormais disposé à délivrer. A titre de conclusion, l'autorité inférieure a déclaré s'en remettre à l'appréciation du Tribunal quant à l'opportunité de requérir auprès de l'IRS la copie des formulaires FBAR prétendument en sa possession et au sort qu'il y avait lieu de donner au recours.

### **E. 5.1.3**

La première question qui se pose en l'occurrence est celle de la portée des documents produits par le recourant. A cet égard, il sied de souligner que, selon une jurisprudence du Tribunal de céans, seule l'autorisation accordée à l'AFC de se procurer des copies des déclarations FBAR auprès de l'IRS pour les périodes fiscales considérées peut être admise comme preuve suffisante quant à l'accomplissement de ses obligations fiscales aux Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 5.2.3 et A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 5.6). Même si l'on n'appliquait pas cette jurisprudence stricte dans le cas d'espèce, ce qui laisserait la possibilité au recourant de prouver d'une autre manière qu'il a accompli toutes ses obligations fiscales aux Etats-Unis, il faudrait constater qu'il ne démontre pas pleinement qu'il a déclaré à l'IRS le compte bancaire litigieux, avec tous les revenus qu'il a générés durant la période visée par la Convention 10. En effet, les documents fournis au Tribunal de céans, à savoir les décisions de taxation émises par l'IRS, dont rien n'indique qu'elles tiennent compte des revenus et de la fortune issus du compte UBS litigieux, les avis de paiement ou les chèques censés acquitter les taxations en question, les copies des déclarations FBAR prétendument envoyées au fisc américain, même accompagnées de l'attestation postale censée garantir leur réception par l'IRS (cf. annexes au recours et aux observations du recourant du 16 mars 2011), ne sont pas suffisants à cet égard. Le Tribunal de céans, comme d'ailleurs l'AFC (cf. détermination du 11 avril 2011 p. 2 in fine), relève en particulier que les formulaires FBAR prétendument envoyés à l'IRS ne sont pas munis du timbre humide de cette autorité, garantissant qu'ils ont bel et bien été reçus par le fisc américain. Si l'on songe que le recourant affirme lui-même avoir dû renouveler son envoi du 3 août 2010, dans la mesure où celui-ci n'aurait pas nécessairement atteint son destinataire, bien qu'il ait été effectué par recommandé avec avis de réception, il apparaît que cette exigence n'est pas déplacée. Même

si l'attestation postale d'envoi du 23 février 2011 comporte apparemment la signature du destinataire, elle ne garantit pas de manière absolue que l'IRS ait bien reçu les formulaires FBAR dont il est question. Partant, il s'avère que le recourant ne démontre pas sur le champ et sans réserve, au moyen de pièces écrites, qu'il n'est pas concerné par la demande d'entraide administrative (cf. consid. 1.7 ci-avant).

#### **E. 5.1.4**

La seconde question qui se pose, à la lumière des dernières observations du recourant, datées du 16 mars 2011, est de savoir si et dans quelle mesure l'autorisation donnée à l'AFC, à un stade avancé de la procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral, de s'enquérir auprès de l'IRS des formulaires FBAR qui y seraient déposés a un impact sur l'issue de la cause.

##### **E. 5.1.4.1**

Dans ce contexte, il s'agit de rappeler que, le 27 avril 2010, l'AFC avait imparti au recourant un délai au 1er juin 2010 afin que ce dernier lui donne l'autorisation d'obtenir de l'IRS copie de ses déclarations FBAR pour les années déterminantes. Le recourant n'avait alors donné aucune suite à cette demande, qu'il n'a jamais nié avoir reçue. Il s'est exprimé le 4 août 2010, après avoir consulté le dossier de l'AFC qui comprenait d'ailleurs la requête en question, en prétendant qu'il avait déposé les formulaires FBAR auprès de l'IRS la veille, mais sans faire référence à l'autorisation requise et donc sans délivrer celle-ci. Dans le cadre de son recours du 22 septembre 2010, il n'a pas non plus concédé cette autorisation. Dans son mémoire du 4 février 2011, il n'a pas opéré de revirement à cet égard. Ce n'est que dans le cadre des observations qu'il a adressées au Tribunal de céans le 16 mars 2011 qu'il s'est déclaré d'accord de permettre à l'AFC de requérir auprès de l'IRS la copie des formulaires FBAR qu'il leur aurait réexpédiés le 23 février 2011. Il faut dès lors retenir deux éléments de fait. D'une part, le recourant n'a pas accordé à l'AFC l'autorisation de s'enquérir auprès de l'IRS du dépôt éventuel des formulaires FBAR avant le 16 mars 2011, soit non seulement après l'échéance du délai qui lui a été imparti à cette fin, mais également bien après la saisine du Tribunal de céans. D'autre part, et pour autant que l'on tienne pour établi le second envoi prétendu par le recourant, l'IRS n'a pas reçu les formulaires FBAR du recourant avant le 23 février 2011 à tout le moins.

##### **E. 5.1.4.2**

L'annexe à la Convention 10 n'indique pas expressément ce qu'il advient lorsque non seulement le dépôt des formulaires FBAR, mais également la délivrance de l'autorisation par le recourant à l'AFC interviennent après le dépôt du recours. Le ch. 2/B/b de cette annexe est rédigé comme suit, dans sa version anglaise, seule déterminante : "Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its laws and practices (as described in paragraph 10, subparagraph 2, third sentence of the Protocol), which based on the legal interpretation of the Contracting Parties includes cases where 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). En français, le passage relatif à l'autorisation querellée est traduit comme suit : "Selon l'interprétation des Parties, ces agissements incluent également les cas où le ressortissant américain 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 des déclarations FBAR pour la période considérée)."

#### **E. 5.1.4.3**

Il faut donc constater que le ch. 2/B/b de l'annexe à la Convention 10 ne prévoit pas à quel moment, respectivement dans quel délai et sous quelle forme l'autorisation dont il est question doit être délivrée. Il ne dit rien non plus du moment auquel les formulaires FBAR peuvent avoir été déposés par la personne impliquée. Une interprétation s'avère, dans cette mesure, nécessaire, ce qui présuppose d'en rappeler les principes (cf. consid. 5.1.4.4 ci-après), avant d'en tirer les conclusions utiles dans le présent contexte (consid. 5.1.4.5 ci-après). En revanche, il doit être constaté que cette disposition de la Convention 10 est explicite quant à l'autorité à laquelle l'autorisation doit être délivrée. Il s'agit de l'Administration fédérale des contributions (AFC; SFTA [swiss federal tax administration], dans le texte anglais) et de nulle autre personne. En particulier, la personne impliquée ne pourrait pas prétendre délivrer valablement cette autorisation au Tribunal administratif fédéral. En cela, cette disposition est parfaitement claire et ne laisse place à aucune interprétation.

#### **E. 5.1.4.4**

L'art. 31 al. 1 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111) prescrit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. (cf. ATF 135 V 339 consid. 5.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et les références citées). Cette disposition pose quatre principes de droit international coutumier de même rang (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5 et les références citées) : (i) c'est au texte, qui est censé contenir l'intention commune des parties, qu'il faut tout d'abord recourir pour interpréter un traité; (ii) celui-ci doit être interprété à la lumière de son objet et de son but; (iii) il doit être interprété de bonne foi; (iv) ses termes doivent être examinés dans leur contexte. 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.1, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 6 et les références citées). Les termes d'une convention de double imposition - mais aussi d'une convention fiscale ayant pour but de lutter contre la fraude - doivent également être interprétés à la lumière de l'objet et du but du traité. Ceux-ci peuvent donner une indication sur la volonté des parties (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.1, A-7024/2010 du 4 février 2011 consid. 5.2.2 et A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.9). L'objet et le but de la convention se réfèrent aux objectifs que les cocontractants veulent et peuvent atteindre. L'art. 31 CV ne se prononce pas sur la question de l'origine de l'objectif et du but d'un traité. A cet égard, la pratique souligne qu'en règle générale le titre et les préambules d'une convention revêtent une importance particulière (cf.

Mark E. Villiger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden/Boston 2009, ch. 13 ad art. 31; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.2). Conformément à l'art. 26 CV, tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. En d'autres termes, chaque partie est en droit de s'attendre à ce que son cocontractant interprète et applique le traité de bonne foi et conformément à son but, ce qui exclut l'abus de droit, c'est-à-dire l'utilisation d'une institution juridique contrairement à son but afin de poursuivre des intérêts que cette institution ne protège pas (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 3.1; ATAF 2010/7 consid. 3.5.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.3, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1.3). Le sens d'une disposition est également déterminé en fonction de son contexte. L'art. 31 al. 2 CV précise ce qu'il faut entendre par contexte. Celui-ci comprend le texte, le préambule et les annexes du traité ainsi que tout accord qui est intervenu entre les parties à l'occasion de la conclusion du traité tels qu'un protocole ou un échange de notes. Bien qu'elle puisse se composer de plusieurs instruments, la convention forme un tout. Il n'est donc pas possible de comprendre l'une ou l'autre de ses dispositions sans l'envisager comme un ensemble : elle doit être interprétée suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes dans leur contexte. La définition du contexte est étroite. Celui-ci n'englobe pas les circonstances entourant la conclusion du traité, qui sont des moyens complémentaires d'interprétation (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.4 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1.4, A-6258/2010 du 14 février 2010 consid. 11.1.4).

#### **E. 5.1.4.5**

La clause litigieuse de l'annexe à la Convention 10 ne dit rien du laps de temps dans lequel l'autorisation doit intervenir, même s'il ne saurait être nié qu'à un moment donné, cette autorisation est nécessairement tardive, à tout le moins à compter de l'octroi effectif de l'entraide administrative et de la transmission des données querellées à l'IRS. Le caractère tardif de l'autorisation délivrée par la personne impliquée ne ressort donc pas tel quel du texte conventionnel. Cela étant, une attention particulière doit être accordée à trois éléments. Tout d'abord, l'expression "upon notification by the Swiss Federal Tax Administration" implique incontestablement un certain lien ("upon") avec la notification en question qui subsiste tant et pour autant que l'autorité en question est toujours saisie du dossier. Si tel n'est plus le cas, soit que l'entraide a été accordée et les données transmises, soit que l'affaire est dévolue à une autre autorité, ce lien ne se conçoit plus. En d'autres termes, il n'est plus possible à la personne impliquée de donner une suite favorable à la demande d'autorisation de l'AFC. Ensuite, l'autorisation ne peut être délivrée qu'à l'AFC, ce qui n'est guère sujet à interprétation (cf. ci-avant consid. 5.1.4.3). Cette spécification revêt une importance capitale, en ce sens qu'elle postule que l'AFC soit compétente pour y donner suite et qu'elle le fasse effectivement, acquérant ainsi auprès de l'IRS la certitude du dépôt des formulaires FBAR. Tel ne peut plus être le cas à partir du moment où le Tribunal administratif fédéral est saisi, en vertu de l'effet dévolutif du recours. L'autorité inférieure est en effet privée de la compétence d'instruire l'affaire. De son côté, même s'il entendait ordonner une mesure d'instruction relative au dépôt des formulaires FBAR auprès de l'IRS, ce qui irait à l'encontre de sa jurisprudence (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.2), le TAF n'y serait pas autorisé, compte tenu du fait que l'autorisation du recourant n'est pas et ne pourrait d'ailleurs pas être délivrée à son attention. C'est donc nécessairement que cette autorisation doit intervenir au stade où l'AFC

est saisie du dossier. Enfin, le texte de l'annexe à la Convention 10 relatif à la preuve de l'accomplissement des obligations fiscales, respectivement à la délivrance de l'autorisation à l'AFC de requérir les copies des déclarations FBAR, est rédigé au passé, ainsi que cela ressort aussi bien de langue originale de la convention que de ses traductions ("failed to prove"; "n'a pas prouvé"; "zu beweisen unterliess"; "non ha dimostrato"). Ceci confirme que l'autorisation en question doit intervenir tant et aussi longtemps que l'affaire est encore en mains de l'AFC. Pris dans leur contexte, les termes de la convention conduisent dès lors à une solution univoque. Finalement, l'objectif des parties contractantes n'a pas été d'offrir différentes alternatives aux impliqués jusqu'au stade du recours au TAF, de manière à leur éviter d'être inclus dans le nombre des personnes dont les données étaient destinées à l'IRS. Les critères définis pour cerner lesdites personnes ne l'ont pas été dans cette optique (cf. art. 1 ch. 1 de la Convention 10; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.1). Celles-ci ne peuvent dès lors choisir de délivrer au moment, respectivement à l'autorité, qui leur convient le mieux l'autorisation à laquelle il est fait référence, notamment en fonction de la date du dépôt effectif des formulaires FBAR auprès de l'IRS.

#### **E. 5.1.4.6**

En l'occurrence, ceci scelle l'argument du recourant selon lequel il serait désormais disposé à délivrer à l'AFC l'autorisation de requérir auprès de l'IRS les copies des formulaires FBAR qu'il leur a adressés peu avant, à savoir le 23 février 2011. Pour produire ses effets, cette autorisation aurait dû être donnée en temps utile, à l'AFC qui l'avait dûment requise. Concédée à l'AFC le 16 mars 2011, alors que le TAF est saisi du recours, cette autorisation est toutefois inopérante. Contrairement à ce qu'affirme le recourant, il ne peut s'agir d'un formalisme excessif, dès lors que ce formalisme est prévu par la Convention 10 elle-même et que, par ailleurs, le recourant a attendu quasiment le terme de la procédure de recours avant de donner l'autorisation que sollicitait, près d'une année auparavant, l'autorité inférieure.

#### **E. 5.2.1**

Le recourant estime, en outre, que le seuil de CHF 100'000.-, représentant les revenus et les gains en capital réalisés au moyen du compte bancaire querellé, n'aurait pas été franchi (cf. recours, p. 8 let. B et p. 9 s. let. B2). Selon le recourant, les revenus générés par ce compte devraient chaque année se monter à plus de CHF 100'000.-, pendant trois années incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative (2001-2008). Cette condition ne serait pas réalisée dans son cas, puisque les rendements du compte en question auraient atteint CHF 100'000.- uniquement au cours de l'année 2000 (cf. recours, p. 6 ch. 7).

#### **E. 5.2.2**

Cela étant, le recourant fait fausse route. La Convention 10, dans sa version anglaise seule déterminante, prévoit que "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". Il s'agit donc bien d'une moyenne annuelle ("on average per year") et non pas d'un minimum de CHF 100'000.- par an. Si l'interprétation du recourant devait être suivie, les parties à la Convention 10 auraient en effet indiqué que le revenu annuel devait atteindre au moins CHF 100'000.- par année, comme elles l'ont d'ailleurs fait en ce qui concerne la valeur d'au moins un million de francs suisses caractéristique de la catégorie 2/A/b. Au demeurant l'indication du mot "moyenne" ne ferait aucun sens si le revenu annuel devait

atteindre au moins le montant de CHF 100'000.- chaque année durant une période consécutive de trois ans (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 7.3). Ces considérations, valables pour la catégorie 2/A/b, sont tout aussi pertinentes pour la catégorie 2/B/b, la formulation décrivant le seuil de revenus générés par le compte concerné étant identique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 5.7). En l'occurrence, le mode de calcul du recourant - lequel voudrait que les revenus générés par le compte concernés soient nécessairement supérieurs à CHF 100'000.- durant trois ans - fait totalement abstraction du fait qu'il s'agit d'une moyenne et ne peut dès lors être suivi.

### **E. 5.3**

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que le recourant remplissait les critères de la catégorie 2/B/b de l'annexe à la Convention 10. S'agissant de sa personne, il devait être considéré comme une "US Person" en raison de la citoyenneté américaine qu'il a conservée jusqu'en 2007. Il revêt au surplus la qualité de bénéficiaire économique ("beneficial owner") d'un compte bancaire, ouvert auprès d'UBS SA, d'une société offshore, soit en l'occurrence la fondation de droit \*\*\* Y.\_\_\_\_\_, ce qu'il ne nie nullement (cf. d'ailleurs le formulaire A d'UBS SA qui le mentionne en tant que bénéficiaire économique du compte concerné sous pièces n°\*\*\*). Il existe, en outre, de sérieuses raisons de penser qu'il a commis des "fraudes ou délits semblables", dès lors qu'il n'a pas prouvé - suite à la notification de l'AFC, qui n'est au demeurant pas contestée - qu'il s'était conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possédait dans le compte de la fondation précitée, en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période comprise entre 2001 et 2008. S'agissant du compte bancaire, il est indéniable qu'il a été ouvert pendant une période prolongée, comprise entre 2001 et 2008 (cf. documents d'ouverture de compte datés de juillet 1999, sous pièce n° 3 produite par le recourant). Enfin, les revenus générés par ce compte se montent à plus de CHF 100'000.- en moyenne par an, pour la période allant de 2000 à 2002, dont 2001 et 2002 sont couverts par la requête d'entraide administrative. Cette conclusion ressort aussi bien des chiffres retenus par l'AFC (cf. décision entreprise, p. 12 ch. 4) que de ceux avancés par le recourant (cf. recours, p. 6 ch. 7) sur la base des documents établis par l'UBS (cf. pièce\*\*\*). L'état de fait, tel que constaté par l'AFC dans sa décision finale, n'apparaît dès lors pas manifestement erroné, lacunaire ou contradictoire. Le recourant ne parvient pas à réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé. C'est dès lors à bon droit que l'autorité inférieure a accordé l'entraide administrative à l'IRS.

### **E. 6**

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).

### **E. 7**

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.