

BVGer A-7010/2010 vom 19. Mai 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-05-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7010_2010

FR: TAF A-7010/2010 du 19 mai 2011

IT: TAF A-7010/2010 del 19 maggio 2011

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 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.

E. 2.1

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, ch. 2.149 p. 73; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid. 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables (« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2). Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (cf. Andres Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, *Droit*

constitutionnel suisse, vol. I, 2e éd., Berne 2006, ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 cons. 3a s., 120 Ia 1 consid. 5b arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6302/2010 du 28 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.1). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées).

E. 2.2

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

E. 2.3

La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; Moor/Polter, *op. cit.*, ch. 2.2.6.3 p. 292 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. Moor/Polter, *op. cit.*, ch. 2.2.6.3 p. 294 s.; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées). Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral arrêts du Tribunal administratif fédéral

A-7663/2010 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

E. 2.4

Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que - à ce stade de la procédure - l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou contradictoire (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral 7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées). Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8330/2010 du 8 avril 2011 consid. 2.4 et les références citées, A-7025/2010 du 4 avril 2011 consid. 2.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées). A cette fin, la personne concernée par l'entraide administrative doit, immédiatement et sans réserve, apporter la preuve par titre que c'est à tort qu'elle a été incluse dans la procédure. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucune mesure d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6676/2010 du 8 avril 2011 consid. 3.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2).

E. 3.1

Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de la catégorie concernée, à savoir la catégorie 2/B/b, sont les suivants : - « US persons » (indépendamment de leur domicile), - ayants droit économiques - de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore) - fondées ou exploitées entre 2001 et 2008, et - dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ». La notion de « fraudes ou délits semblables » est définie en ce qui concerne la catégorie 2/B/b comme suit : - le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de

déclaration FBAR pour la période concernée), - (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et - (ii) les revenus générés se montent à plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée). La version anglaise de l'annexe à la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1), reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned "offshore company accounts" that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ». La notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit : « the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e. by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

E. 3.2

En l'espèce, le recourant reconnaît être une « US person » - de par sa nationalité américaine - et être l'ayant droit économique du compte bancaire UBS *** détenu par la société Y._____, à ***. Il admet que la relation bancaire a été ouverte en 1988 dans les livres d'UBS SA et qu'elle a été clôturée en 2009. Il ne conteste pas non plus le calcul des revenus effectués par l'AFC dans la décision entreprise. Il prétend toutefois avoir rempli ses obligations fiscales à l'égard du fisc américain (cf. les faits lettre L ci-avant). Dans la décision entreprise, l'AFC aurait toutefois indiqué, à tort, « qu'il ne lui était pas possible, sur la base des documents fournis, de conclure que l'opposant a effectivement rempli ses obligations fiscales concernant le compte bancaire UBS portant le numéro de référence *** ». Or, ledit compte figurait expressément, numéro à l'appui, dans tous les formulaires TDF 90-22.1.

E. 3.3

Dans ses observations du 10 décembre 2010, l'autorité inférieure se remet à justice sur la question de savoir si les décisions de taxation de l'IRS du 16 août 2010 (pour l'année fiscale 2007), du 23 août 2010 (pour l'année fiscale 2009) et du 13 septembre 2010 (pour les années fiscales 2004, 2005, 2006 et 2008) produites par le recourant constituent un moyen de preuve suffisant à démontrer que celui-ci a effectivement rempli ses obligations fiscales.

E. 3.4.1

Le Tribunal de céans a jugé que le soupçon fondé de « fraudes ou délits semblables » résulte de l'omission d'avoir rempli, durant la période considérée par la Convention 10, les formulaires de déclaration indiquée pour la catégorie concernée. En ce qui concerne la catégorie 2/B/b, le critère déterminant est l'omission d'avoir autorisé l'AFC de se procurer des copies des déclarations FBAR auprès de l'IRS pour les périodes fiscales considérées (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 publié partiellement in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 79, p. 926 ss; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6179/2010 du 3 mars 2011 consid. 2.3.4 et A-6928/2010 du 11 mars 2011 consid. 5.6 et les références citées). Le Tribunal administratif fédéral a également jugé que tant qu'aucune confirmation expresse de l'IRS est disponible et qu'il ne résulte pas non plus d'une autre source que les informations transmises à cette autorité correspondent à celles concernées par la requête d'entraide administrative, ladite entraide doit être accordée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6792/2010 du 4 mai 2011 consid. 8.2.2).

E. 3.4.2

En l'occurrence, le recourant n'a pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour les périodes concernées, alors que l'autorité intimée lui a réclamé cette autorisation (cf. les faits lettre H ci-avant). Il ne résulte pas non plus des pièces produites par le recourant, à savoir des déclarations d'impôt américaines, des décisions de taxation - il s'agit plus précisément de décomptes d'impôts - établies par l'IRS ainsi que des versements effectués en faveur du fisc américain que celui-ci disposerait de tous les renseignements requis dans le cadre de la requête d'entraide administrative. Dans ces conditions, il convient d'admettre que c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

E. 4

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 15'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 20'000.--, le solde étant restitué au recourant. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

E. 5

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.