

# **BVGer A-7094/2010 vom 21. Januar 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-01-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-7094\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7094_2010)

FR: TAF A-7094/2010 du 21 janvier 2011

IT: TAF A-7094/2010 del 21 gennaio 2011

## **Regeste**

Entraide administrative et judiciaire

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative, fondées sur l'art. 26 CDI-US 96, peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF en relation avec l'art. 20k al. 1 OCDI-US 96. La procédure devant le Tribunal administratif est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Déposé par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), le recours est recevable. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2 et les références citées). Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne

d'exécution (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. I, 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-6525/2009 du 29 juin 2010 consid. 5.2.2). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 3.1).

## **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, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 677).

## **E. 3.1**

La recourante se plaint notamment d'un défaut de motivation de la décision litigieuse, faisant valoir que l'autorité inférieure n'aurait pas mentionné les motifs qui l'ont amenée à conclure que la recourante pouvait être soupçonnée d'avoir commis une « fraude ou un délit semblable ». Elle estime ne pas être en mesure de comprendre les raisons qui ont guidé l'AFC à se déterminer comme elle l'a fait. En cela, elle invoque une violation de son droit d'être entendu. Or, en raison du caractère formel de ce droit - dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, 2e éd., Berne 2006, ch. 1346) - il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. ATF 124 I 49 consid. 1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A- 6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 4.1).

## **E. 3.2**

Le droit d'être entendu, inscrit à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend le droit de s'exprimer, le droit de consulter le dossier, le droit de faire administrer des preuves et de participer à l'administration de celles-ci, le droit d'obtenir une décision motivée et le droit de se faire représenter ou assister (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A- 6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 4.2 et les références citées, C-5202/2007 du 30 novembre 2010 consid. 4.2; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I et II, p. 380 ss et 840 ss). S'agissant plus particulièrement du devoir pour l'autorité de motiver sa décision, le but est que le destinataire puisse la comprendre et l'attaquer utilement s'il y a

lieu, et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b, 124 V 180 consid. 1a, 123 I 31 consid. 2c). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuves et griefs invoqués par les parties. Elle peut au contraire se limiter à ceux qui peuvent être tenus comme pertinents (cf. ATF 134 I 83 consid. 4.1, 126 I 97 consid. 2b, 121 I 54 consid. 2c; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1 et C-17/2010 du 13 juillet 2010 consid. 3.1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.7.3 p. 281).

### **E. 3.3**

En l'espèce, la décision entreprise énonce les raisons pour lesquelles l'entraide administrative est accordée. L'autorité intimée y explique en particulier que l'entraide est accordée lorsqu'il existe des soupçons sérieux quant à la commission de « fraudes et délits semblables » et les conditions qui doivent être remplies à cet effet (c'est-à-dire, en résumé, omission de déclarer les revenus au moyen du formulaire W-9 pendant une période de trois ans consécutifs et critères relatifs au montant des revenus; cf. les explications qui figurent au consid. 3a de la décision entreprise). Elle retient ensuite qu'aucun élément n'indique que le formulaire W-9 avait été remis et que les critères relatifs aux revenus sont remplis compte tenu des gains en capitaux d'au moins CHF 331'568.-- réalisés. Elle considère ainsi que toutes les conditions de la catégorie de 2/A/b concernée sont remplies (cf. consid. 4 de la décision entreprise). Aussi - sur la base des indications détaillée figurant dans la décision attaquée - la recourante était en mesure de saisir les motifs qui ont guidé l'autorité inférieure. Contrairement à ce qu'elle prétend, ladite autorité a expliqué pourquoi en l'occurrence l'intéressée était soupçonnée d'avoir commis des « fraudes et délits semblables ». En définitive, la décision attaquée satisfait aux exigences de motivation découlant du droit d'être entendu. Le grief de la recourante doit être écarté.

### **E. 4**

Il reste à se prononcer sur le bien-fondé matériel de la décision querellée. A cet égard, la recourante conteste la validité et l'applicabilité de la Convention 10, qui viole - selon elle - le droit au respect de la sphère privée, ainsi que le principe de l'interdiction de la rétroactivité.

#### **E. 4.1.1**

Le 15 juillet 2010 le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 portant sur la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant des contribuables américains, clients d'UBS SA. Dans ce prononcé, le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier partie la Convention 10 et que - en tout état de cause - la conformité du droit international avec la constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la constitution fédérale ou à des lois fédérales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.1 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

#### **E. 4.1.2**

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

#### **E. 4.1.3**

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

#### **E. 4.1.4**

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

#### **E. 4.1.5**

En résumé, 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 abouti 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 arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

#### **E. 4.2**

En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que les objections suivantes relatives à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peuvent sans autre être écartées : violation du droit au respect de la sphère privée (cf. art. 13 Cst. et art. 8 CEDH), ainsi que violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité.

#### **E. 5**

La recourante conteste la méthode de calcul employée par l'AFC pour déterminer si le seuil de la moyenne annuelle sur trois ans de CHF 100'000.-- était dépassé dans son cas. Elle relève à cet égard que l'autorité inférieure a - quant au calcul des revenus annuels moyens sur trois ans - appliqué un quotient de 25% à deux transactions intitulées « fonds », de 12.5% à une transaction intitulées « fonds » et de 50% à toutes les autres transactions intitulées, respectivement, « fonds » et « vente d'actions ». La recourante soutient que la décision attaquée ne mentionne pas les raisons pour lesquelles un quotient plutôt qu'un autre a été retenu. En outre, elle estime que le quotient de 12.5% aurait dû être appliqué à toutes les transactions intitulées « fonds » et que l'AFC a fait preuve d'arbitraire en n'appliquant pas systématiquement ce pourcentage.

#### **E. 5.1**

Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Le Tribunal administratif fédéral ne s'écarter de la solution retenue par l'autorité inférieure que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. Il ne suffit pas que la motivation de la décision critiquée soit insoutenable; encore faut-il que celle-ci se révèle arbitraire dans son résultat. En outre, il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle adoptée par l'autorité intimée serait concevable, voire préférable (cf. ATF 136 III 353 consid. 4, 133 I 149 consid. 3.1, 132 III 209 consid. 2.1, 131 I 57 consid. 2, 129 I 217 consid. 2.1, 129 I 8 consid. 2.1, 129 I 173 consid. 3.1 et les références citées). Lorsque la partie recourante s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si l'autorité inférieure n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, si elle a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, elle a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1; cf. également ATF 135 IV 121 consid. 3.4.1 et les références citées).

#### **E. 5.2**

Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent

selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de la catégorie concernée 2/A/b sont les suivants : - les clients d'UBS SA, - domiciliés aux Etats-Unis, - qui étaient titulaires directs et ayant droit économiques, - de comptes-titres non déclarés (non-W-9) et de comptes de dépôt d'UBS SA d'une valeur de plus d'un million de francs suisses, pendant une période située entre 2001 et 2008, et - dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ». La notion de « fraudes ou délits semblables » est définie en ce qui concerne la catégorie 2/A/b comme suit : - (i) le contribuable domicilié aux Etats-Unis n'a pas fourni de formulaire W-9 pendant au moins trois ans (dont un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative), et - (ii) le compte détenu auprès d'UBS SA a généré des revenus de plus de 100'000 francs suisse en moyenne par an pour toute période de trois ans comprenant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée). La version anglaise de l'annexe à la Convention 10, seule déterminante (cf. arrêt du Tribunal administrative fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1) reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned "undisclosed (non-W-9) custody accounts" and "banking deposit accounts" in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ». La notion de « tax fraud or the like » est définie comme suit : « (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

### **E. 5.3**

Dans l'arrêt A-4013/2010 précité, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituait des revenus au sens dudit traité les « revenus bruts (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3). Le Tribunal de céans a retenu que - conformément au texte de la Convention 10 - les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères - qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragable - suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Comme déjà dit (consid. 4.1.5 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en

fonction des gains effectivement générés et/ou en fonction d'un autre quotient que celui de 50% (du produit brut des ventes réalisées) prévu dans l'annexe à la Convention 10 ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément, s'agissant de la catégorie 2/A/b, « revenues are defined as gross income [...] and capital gains (which [...] are calculated as 50% of the gross sales proceeds [...]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid.8.3.3 et les références citées).

#### **E. 5.4**

Contrairement à l'opinion de la recourante, c'est sans arbitraire que l'AFC n'a pas appliqué le quotient de 12.5% à toutes les transactions intitulées « fonds ». En effet, conformément aux critères définis dans l'annexe à la Convention 10, l'AFC se devait de calculer les gains en capital en prenant en compte - pour toutes les ventes réalisées durant la période considérée sur le compte détenu par la recourante auprès d'UBS SA - le 50% du produit brut. Ainsi, en appliquant - vraisemblablement dans le but d'appréhender avec plus d'exactitude la réalité - un quotient de 25% à deux transactions et un quotient de 12.5% à une transaction, alors que le quotient de 50% prescrit par l'annexe à la Convention 10 était appliqué pour toutes les autres transactions, l'AFC a calculé les revenus annuels moyens d'une manière plus favorable à la recourante que celle imposée par la Convention 10. En effet, selon les conditions définies dans ledit traité, il convient de prendre en considération le 50% du produit brut réalisé, indépendamment du résultat comptable effectif. Les griefs de la recourante quant à la détermination du seuil de la moyenne annuelle sur trois ans de plus de CHF 100'000.-- sont dès lors mal fondés.

#### **E. 6**

Durant la période en cause, la recourante avait son domicile aux Etats-Unis. Elle était titulaire du compte UBS numéro \*\*\*. Elle remplit ainsi les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne, ce qu'elle ne conteste d'ailleurs pas. Le seuil du million de francs suisses a été dépassé le 31 décembre 2003 selon la décision de l'AFC du 23 août 2010. La recourante ne le conteste pas non plus. Elle ne prétend au demeurant pas avoir rempli les formulaires W-9. D'après la décision entreprise, des gains en capital d'au moins CHF 331'568.-- ont été réalisés durant la période de 2003 à 2004. Le seuil relatif aux revenus annuels moyens sur trois ans a ainsi été dépassé durant les années 2002 à 2004. Les chiffres fournis par l'autorité inférieure ne sont pas contestés par la recourante, sauf en ce qui concerne le mode de calcul des gains en capital. Or, on vient de voir que la manière dont l'AFC a calculé lesdits gains était favorable à la recourante, puisque le quotient de 50% aurait dû être appliqué à toutes les transactions (cf. consid. 5.3 et 5.4 ci-avant). La recourante ne fait pas non plus valoir que l'autorité inférieure aurait fait des erreurs de calculs ou d'addition. Tous les critères de la catégorie 2/A/b sont ainsi remplis et c'est dès lors à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

#### **E. 7**

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 de la recourante 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 à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

#### **E. 8**

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.