

BVGer A-7661/2010 vom 4. April 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-04-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7661_2010

FR: TAF A-7661/2010 du 4 avril 2011

IT: TAF A-7661/2010 del 4 aprile 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 basées 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).

E. 1.2.1

D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1). Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grande que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué - qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé mais qui peut être un intérêt de fait - doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en

revanche irrecevable (cf. ATF 133 II 468 consid. 1, 121 II 39 consid. 2c/aa et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).

E. 1.2.2

En l'occurrence, le recourant 1, la recourante 2 et la recourante 3 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, les deux premiers en tant que bénéficiaires économiques présumés de la relation bancaire *** et la troisième en tant que détentrice du compte *** et cocontractante d'UBS SA pour celui-ci. Les recourants se trouvent ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Ils ont au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

E. 1.3

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, sous réserve du consid. 1.4.2 ci-après.

E. 1.4.1

En vertu de l'art. 25 al. 2 PA, une demande en constatation est recevable si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection. Selon la jurisprudence, une autorité ne peut rendre une décision de constatation, au sens des art. 5 al. 1 let. b et 25 PA, que lorsque la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait, auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, et à condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé au moyen d'une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 126 II 300 consid. 2c, 121 V 311 consid. 4a et les références citées; cf. également ATAF 2010/12 consid. 2.3 et les références citées). Il s'ensuit que l'intérêt digne de protection requis fait défaut, en règle générale, lorsque la partie peut obtenir en sa faveur un jugement condamnatore; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 125 V 21 consid. 1b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.4.1, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.1 et les références citées, A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. également André Grisel, *Traité de droit administratif*, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 867).

E. 1.4.2

En l'occurrence, les conclusions prises par les recourants tendant à ce que le Tribunal administratif fédéral dise : - que l'Accord 09 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS SA n'est pas applicable aux recourants, - que l'Accord 09 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS SA n'est pas applicable à l'ayant droit économique du compte UBS ***, soit au « V._____ Trust » qui n'est pas un contribuable américain, et - que la situation dont relèvent les recourants constitue une soustraction simple et non une soustraction grave, de sorte que l'Accord 09 n'était pas applicable, sont des conclusions en constatation. En tant que telles, elles sont irrecevables, du moment que l'autorité inférieure a rendu une décision formatrice et que les recourants peuvent obtenir,

devant le Tribunal de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 2.1, 2C_176/2008 du 26 août 2008 publié in *Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247* consid. 1.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.4.2, A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 1.5 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. aussi Yves Donzallaz, *Loi sur le Tribunal fédéral*, 2008, n° 2249, p. 867).

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. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., 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-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-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.1, A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 2.1 et 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. 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; 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). 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-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.1 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.1, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.1 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 2.1).

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. 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, *op. cit.*, ch. 2.2.6.3 p. 258 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, 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, *op. cit.*, ch. 2.2.6.3 p. 260; 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 A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 2.3, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 2.3 et A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 2.3; 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 (ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, 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). 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-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.4 et les références citées, 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. 3.1

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 (cf. les faits let. F). 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-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. 3.2

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 - dont notamment le critère relatif au calcul du revenu - sont adéquats. 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). A de nombreuses reprises, 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.

E. 4

Les recourants allèguent en substance que, contrairement à ce qui figure sur le formulaire A rempli par la recourante 3, les recourants 1 et 2 ne seraient pas les bénéficiaires économiques du compte UBS litigieux. D'ailleurs, ce serait par erreur qu'un formulaire A aurait été souscrit dans un premier temps. UBS SA aurait remédié à cette erreur par l'établissement ultérieur en lieu et place du formulaire A d'un formulaire T, qui indique que la recourante 3, plus spécifiquement la relation bancaire ***, relève des actifs de « The V._____ Trust ». Les recourants soutiennent ainsi que les critères contenus dans l'annexe à la Convention 10, permettant d'accorder l'entraide administrative, ne seraient pas remplis dans leur cas.

E. 4.1

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 (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, 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. 4.2

Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé - s'agissant d'un dossier ayant également concerné la catégorie 2/B/b - notamment sur les critères « offshore company accounts » et « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ces critères devaient être interprétés de manière autonome, en fonction des règles générales contenues à l'art. 31 ss de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2). Il en avait déjà jugé ainsi s'agissant du terme « US domiciled » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 4.3).

E. 4.2.1

Comme exposé ci-avant, le Tribunal de céans a retenu que la notion « offshore company accounts » devait être interprétée conformément à l'art. 31 CV. A cet égard, il a rappelé que le texte était le point de départ de toute interprétation et que c'était le sens habituel, le sens ordinaire des termes qui devait être retenu, mais dans leur contexte et à l'époque de la conclusion du traité. Selon le sens habituel, le terme « company » devait être compris comme désignant toute entité relevant du droit des sociétés, qui - conformément à la législation de l'État d'incorporation ou de constitution - dispose de la personnalité juridique. L'adjonction « offshore » conférait toutefois une signification autonome à ce terme, compte tenu tant de l'objet que du but de la Convention 10. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la notion « offshore company accounts » incluait les comptes bancaires de collectivités au sens large, soit des formes de sociétés « offshore » qui n'étaient pas reconnues en droit des sociétés et/ou en droit fiscal suisse ou américain comme des sujets (fiscaux) autonomes. Ces entités devaient simplement être en mesure d'entretenir avec une institution financière, telle qu'une banque, des relations de client durables, respectivement de « détenir des biens ». Pouvaient ainsi entrer en considération en tant que « company » les fondations et les trusts de droit étranger, car les deux entités étaient en mesure de « détenir des biens » et d'entretenir une relation de client durable avec une banque. Le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que, en particulier, des comptes UBS détenus par des sociétés dont la totalité du capital-actions faisait partie d'un trust (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011) pouvaient constituer des « offshore company accounts », conformément à la Convention 10 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.1).

E. 4.2.2

Dans son arrêt du 10 janvier 2011 précité, le Tribunal administratif fédéral a également considéré que la Convention 10 ne visait pas - contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) - à

éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned » contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que - conformément à la doctrine et à la jurisprudence - le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2, A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3 et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1). Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nomines » ou société de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne sert qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.2 et A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3).

E. 4.2.3

Le Tribunal de céans a encore considéré que lorsque la « US person » concernée était investie du pouvoir de disposer des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS,

respectivement des revenus en provenant, elle ne s'était pas séparée, d'un point de vue économique, de cette fortune et des revenus en provenant. En application du principe « substance over form », la société offshore (« offshore company ») devait dans ce cas être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 et le bénéficiaire économique devait être considéré comme pouvant disposer des avoirs bancaires concernés. Il convenait de tenir compte des éléments du cas particulier pour juger si et dans quelle mesure le pouvoir de disposer économiquement et le contrôle des avoirs déposés sur le compte UBS ainsi que des revenus en provenant étaient effectivement donnés durant la période de 2001 à 2008 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.3, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.2.3, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 5.2.3 et A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1).

E. 5.1

La Convention du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (CLHT, RS 0.221.371) - entrée en vigueur pour la Suisse le 1er juillet 2007 - définit le trust à son art. 2 comme étant : « les relations juridiques créées par une personne, le constituant - par acte entre vifs ou à cause de mort - lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé ». Le trust est constitué de manière unilatérale par le constituant (settlor). Il n'est pas nécessaire que le trustee accepte sa charge, ni que les bénéficiaires consentent à leur désignation, pour que le trust prenne forme (cf. Peter Böckli, *Der angelsächsische Trust : Zivilrecht und Steuerrecht*, in : *Steuer Revue [STR] 2007*, p. 715 ss; Matthias Seiler, *Trust und Treuhand im schweizerischen Recht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsstellung des Trustees*, Zurich/Bâle/Genève 2005, p. 13 et 43 ss). Ce qui est déterminant pour la constitution du trust est le transfert de la propriété des biens affectés au trust par le constituant au trustee (cf. Böckli, *op. cit.*, p. 714 s.; Luc Thévenoz, *Créer et gérer des trusts en Suisse après l'adoption de la Convention de La Haye*, in : *Journée 2006 de droit bancaire et financier*, Genève/Zurich/Bâle 2007, p. 61 s.). A l'origine, un trust une fois constitué devient irrévocable (cf. Böckli, *op.cit.*, p. 719). La fortune affectée au trust n'est plus la propriété du constituant de manière définitive. Le trust n'étant pas une personne morale et ne disposant pas de la personnalité juridique, il n'est pas le propriétaire des biens du trust ni des revenus qui en découlent (cf. Circulaire no 30 de la Conférence suisse des impôts du 22 août 2007 : imposition des trusts, in : *Archives de droit fiscal suisse [Archives] 76 p. 531 ss*). Le propriétaire légal (« legal ownership ») des biens est le trustee, qui peut être une ou plusieurs personnes physiques, voir même une personne morale. Le patrimoine ne se mélange toutefois pas à la fortune propre du trustee mais constitue une masse distincte (« Sondervermögen »; cf. Böckli, *op.cit.*, p 715 ss; Luc Thévenoz, *Trusts en Suisse : Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie*, Zurich 2001, p. 25 s. [ci-après : *Trusts en Suisse*]; cf. également Jessica Salom, *L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international*, Genève 2010, p. 21 ss et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1). Les bénéficiaires du trust, qu'ils soient désignés ou désignables, sont les propriétaires équitables (« equitable ownership ») du trust. Néanmoins, ils ne disposent à aucun moment d'un droit d'administrer ou de disposer des biens du trust. Leurs droits, bien que n'étant pas de nature réelle, leur confèrent un droit de suite (« remedy of tracing »)

auprès de tiers auxquels les actifs auraient été transférés sans droit (cf. Böckli, op.cit., p. 715 ss; Thévenoz, Trusts en Suisse, p. 27; Seiler, op. cit., p. 18 s.; Robert Danon, Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda, in : Archives 72, p. 262). Lorsque le trust n'a pas pour but d'accumuler de la fortune, le trustee peut ou doit distribuer les biens ou les revenus en découlant aux bénéficiaires. Si le trust est discrétionnaire (« discretionary trust »), ce qui signifie que le trustee doit désigner les bénéficiaires ainsi que l'étendue de leurs bénéfices, les bénéficiaires n'acquièrent leur « propriété équitable » (« equitable ownership ») que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. Dans l'intervalle, ces derniers n'ont qu'une expectative d'acquérir la propriété équitable des biens ou de leurs revenus (cf. Böckli, op.cit., p. 720 ss; Alastair Hudson, Equity and Trusts, 5e éd., Oxon 2007, p. 50 s.; cf. également Salom, op. cit., p. 23 ss et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1 arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1).

E. 5.2

En l'espèce, se basant sur les documents transmis par UBS SA, l'AFC a admis que la recourante 3 était la titulaire du compte *** et que les recourants 1 et 2 en étaient les ayants droit économiques.

E. 5.2.1

Au regard des documents intitulés, respectivement, « Opening of an account/custody account (firms, corporations and other institutions) », « Certificate of Foreign Status of beneficial Owner for United States Tax Withholding » et « Corporation and Complex Trusts Certification of Beneficial Owner and No-US Person Status », ainsi que d'un courrier du 9 avril 2009, il apparaît que le compte UBS incriminé a été ouvert au nom de la recourante 3, laquelle est indiquée comme titulaire du compte, et qu'il a existé durant une période d'au moins 3 ans entre 1998 et 2009 (cf. pièces no ***_4_00075 ss, _00087, _00158 à _00160 du dossier de l'AFC). Le formulaire A « Verification of the beneficial owner's identity » établi le 15 septembre 2000 indique que les recourants 1 et 2 seraient les ayants droit économiques auxquels appartiennent les valeurs confiées à UBS SA. Plus précisément, en réponse à la phrase « The undersigned hereby declares : », c'est la rubrique « that the beneficial owner of the assets concerned is : Last name / First name (or firm) ; Address / Domicile, Country » qui a été cochée par la recourante 3 et les données des recourants 1 et 2 qui ont été indiquées (cf. pièces no ***_4_00149 et 00169 s. du dossier de l'AFC).

E. 5.2.2

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que sur la base des documents transmis par UBS SA, l'AFC disposait de suffisamment d'éléments pour conclure que la recourante 3 était la titulaire du compte *** et que les recourants 1 et 2 en étaient les ayants droit économiques (cf. consid. 2.4 ci-avant).

E. 5.3

Dans ces conditions, il reste à examiner si les recourants réussissent à réfuter de manière claire et décisive les soupçons fondés quant à la personne des ayants droit économiques. Autrement dit, il appartient aux recourants d'apporter la preuve que les recourants 1 et 2 n'étaient pas les bénéficiaires économiques du compte concerné (cf. consid. 2.4 ci-avant).

E. 5.3.1

Dans le cadre de la procédure devant le Tribunal de céans, les recourants ont produit toute une série de documents. A teneur de ces différentes pièces, notamment du Deed of Trust de « The V._____ Trust » (ci-après : Deed of Trust; cf. pièce no 1 du dossier des recourants), il apparaît que « The V._____ Trust » a été constitué le 17 mars 1998 - conformément à la législation des *** - par « The U._____ Trust », agissant par son trustee W._____ (cf. notamment p. 1 et 2 en relation avec l'art. 2 du Deed of Trust). « The V._____ Trust » a été conçu ab initio comme un trust irrévocable, le Deed of Trust ne prévoyant d'ailleurs pas la possibilité de révoquer le trust (cf. notamment p. 2 en relation avec l'art. 30 du Deed of Trust). Les recourants soulèvent que dans la mesure où « The V._____ Trust » a été constitué par « The U._____ Trust » - dont les settlors, B._____ et C._____, sont décédés, respectivement, les 21 décembre 1996 et 23 décembre 2003 - « The V._____ Trust » est devenu irrévocable de droit. Selon le Deed of Trust, W._____, dont le siège est aux ***, est le trustee de « The V._____ Trust » (cf. notamment p. 2 et 15 du Deed of Trust). Les recourants allèguent que ledit trustee dispose - de part le Deed of Trust, qui institue un trust discrétionnaire (cf. notamment art. 3 à 7 du Deed of Trust) - de larges pouvoirs, en particulier d'une pleine et entière discrétion s'agissant des distributions en revenus et capital aux bénéficiaires du trust (cf. notamment art. 6 de la Deed of Trust). Se fondant sur le document susdit, les recourants soulignent en outre que les bénéficiaires n'ont aucun pouvoir d'administration sur les avoirs de « The V._____ Trust » que ce soit de manière directe ou indirecte. A teneur de la pièce intitulée « Memorandum of Association and Articles of Association of Z._____ » (cf. pièce no 2 du dossier des recourants; pièce no ***_4_00051 ss du dossier de l'AFC), il appert que la recourante 3 a été constituée par le trustee de « The V._____ Trust », soit W._____. Les recourants en déduisent que la recourante 3 constituerait un actif de « The V._____ Trust » et que ce dernier en serait le seul actionnaire et ayant droit économique. L'art. 4 du Deed of Trust stipule que tout ce qui est acquis ou créé par le trustee appartient au trust, à moins que le contraire soit expressément prévu. Les recourants soutiennent encore que ce serait par erreur qu'un formulaire A (cf. pièce no 3 du dossier des recourants; pièces no ***_4_00169 s. du dossier de l'AFC) aurait été souscrit dans un premier temps et que UBS SA aurait remédié à cette erreur par l'établissement ultérieur en lieu et place du formulaire A d'un formulaire T, qui indique que la recourante 3, plus spécifiquement le compte UBS litigieux, relève des actifs de « The V._____ Trust », lequel est irrévocable et discrétionnaire (cf. pièce no 4 du dossier des recourants). S'agissant des ayants droit économiques du compte UBS ***, le formulaire T dispose en particulier ce qui suit : « [...] there are currently no specific beneficial owners for the assets deposited in the above mentioned accounts/custody accounts ». Les recourants ont également produit devant le Tribunal de céans un document intitulé « Authorized signatories » (cf. pièce no 5 du dossier des recourants), duquel il ressort que les recourants 1 et 2 n'ont aucun droit de signature sur le compte incriminé, dont la recourante 3 est la titulaire.

E. 5.3.2

L'ensemble de ces éléments démontre, d'une part, que la recourante 3, plus précisément la relation bancaire ***, relève des actifs de « The V._____ Trust » et, d'autre part, que ce trust est discrétionnaire et irrévocable, conformément au droit des ***, qui en tant que loi choisie expressément par les constituants régit le trust (cf. art. 149c de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP, RS 291] en relation avec l'art. 6

CLHT). Or, dans un trust discrétionnaire, les bénéficiaires n'ont aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de part de capital du trust. Le trustee dispose d'une entière liberté dans le choix des personnes qui bénéficient des distributions - certes, en règle générale, à l'intérieur d'un cercle déterminé de personnes - et du montant de ses distributions en faveur des bénéficiaires. Les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire n'ont ainsi qu'une expectative, soit une sorte d'intérêt futur et incertain qui se manifeste par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee (cf. Sibilla Giselda Cretti, *Le trust - Aspects fiscaux*, Bâle 2007, p. 20 ss et les références citées [ci-après : *Le trust*]; Sibilla Cretti, *La Conférence Suisse des Impôts édicte une circulaire sur l'imposition des trusts*, in : *Revue de l'avocat* 2008, p. 13 ss; Salom, op. cit., p. 23 s. et 121 et les références citées). Comme déjà dit (consid. 5.1 ci-avant), les bénéficiaires n'acquièrent leur « propriété équitable » (« equitable ownership ») que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. De plus, ils n'ont pas de droit absolu (« Vollrecht ») sur le patrimoine trustal ou de créance en attribution des biens en trust vis-à-vis du trustee (cf. Cretti, *Le trust*, p. 22 ss; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.3.2, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.4.2 et A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.3.2). Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que les recourants 1 et 2 ne sont pas investis du pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur le compte bancaire UBS incriminé, respectivement des revenus en provenant. En outre, les recourants 1 et 2 ne contrôlaient ni ne disposaient d'un autre droit sur ces avoirs et revenus durant la période concernée. D'un point de vue économique et compte tenu du principe « substance over form », il convient donc de constater que les recourants 1 et 2 ne disposent et ne disposaient pas de la fortune et des revenus en cause et que la recourante 3 ne doit pas être traitée comme transparente au sens de la Convention 10 (cf. consid. 4.2.3 ci-avant).

E. 5.3.3

Dans ces conditions, le Tribunal de céans considère que les arguments et documents susdits permettent de prouver de manière claire et décisive que si la recourante 3 était la titulaire du compte litigieux, les recourants 1 et 2 n'en étaient en revanche pas les ayants droit économiques. Cette appréciation n'est en rien modifiée par le fait que le remplacement par un formulaire T du formulaire A - désignant les recourants 1 et 2 comme bénéficiaires économiques de la relation bancaire *** - est intervenu le 13 mars 2009 (cf. pièce no 4 du dossier des recourants), soit quelques mois après l'ouverture aux Etats-Unis de la procédure civile dite « John-Doe-Summons ». Les motifs ayant conduit à ce que la correction susdite intervienne à la date précitée peuvent en effet être divers et ne sont au demeurant pas déterminants pour juger de la question seule pertinente ici, qui est celle de savoir si les recourants 1 et 2 sont les bénéficiaires économiques du compte UBS ***. En conclusion, vu ce qui précède, l'ensemble des documents auxquels se réfèrent les recourants remplit les conditions de preuve exigées par la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral précitée (cf. A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2, 1.4.3 et 6.4.2 et les références citées; cf. consid. 2.4 ci-avant). En effet, les pièces en question sont de nature à réfuter de manière claire et décisive les soupçons quant au fait que le critère « beneficially owned » (dans la traduction en français « ayants droit économiques ») est rempli dans le cas des recourants 1 et 2.

E. 5.4

Dans la mesure où l'un des critères de la catégorie 2/B/b n'est pas rempli, c'est à tort que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée. La décision attaquée devant

pour ce motif déjà être annulée, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres arguments invoqués par les recourants. En particulier, le Tribunal administratif fédéral peut se dispenser de vérifier si la façon dont l'AFC a calculé les revenus annuels moyens sur trois ans est conforme aux conditions posées dans l'annexe à la Convention 10.

E. 6.1

A teneur de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Ceux-ci sont fixés selon l'art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA). Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss FITAF).

E. 6.2

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.4.2 ci-avant). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat. L'avance de frais versée par les recourants, d'un montant de CHF 25'000.--, leur est restituée. Les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens réduite pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle, compte tenu du degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), est arrêtée à CHF 17'500.--, montant mis à la charge de l'autorité intimée.

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.