



Cour I
A-6475/2012

Arrêt du 2 mai 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Markus Metz, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X. _____,
représenté par Maître ...,
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Entraide administrative USA,**
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-USA).

Faits :**A.**

Le 26 septembre 2011, les autorités fiscales américaines (Internal Revenue Service, IRS) adressèrent une requête d'entraide administrative à l'Administration fédérale des contributions (AFC). L'IRS se référait en particulier à l'art. 26 de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-USA 96; RS 0.672.933.61), ainsi qu'au Protocole joint à celle-ci (également dans RS 0.672.933.61; ci-après: Protocole 96). La requête concernait des personnes assujetties aux impôts américains (et les sociétés de domicile éventuellement liées à elles) qui détenaient des comptes auprès du Credit Suisse Group SA ou de ses succursales et filiales en Suisse (ci-après: Credit Suisse). Dans ce cadre, l'IRS requérait des informations au sujet des assujettis qui, à un moment donné entre les années 2002 et 2010, disposaient du pouvoir de signature ou, d'une manière ou d'une autre, d'un pouvoir de décision sur des comptes du Credit Suisse formellement détenus par des tiers; autrement dit, l'IRS recherchait les ayants droit économiques de ces comptes.

B.

Le 5 avril 2012, le Tribunal administratif fédéral admit un recours qui avait été déposé contre une décision rendue par l'AFC à la suite de la demande d'entraide de l'IRS (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012). En substance, le Tribunal considérait que la demande d'entraide était formulée d'une manière trop large et qu'elle concernait avant tout des personnes coupables, selon la terminologie suisse, de soustraction d'impôt. Or il n'y avait pas d'entraide possible pour les infractions de ce genre selon la CDI-USA 96.

A la suite de l'arrêt en question, l'AFC rendit de nouvelles décisions dans toutes les procédures d'entraide contre lesquelles un recours avait été déposé, ceci afin de rejeter la demande de l'IRS. Le Tribunal administratif fédéral radia dès lors les affaires du rôle.

C.

Le 3 juillet 2012, les Etats-Unis d'Amérique, par le biais de l'IRS, ont à nouveau adressé une demande d'entraide administrative en matière fiscale à l'AFC. La demande se rapporte une nouvelle fois au comportement de certaines personnes assujetties aux impôts américains qui auraient détenus des comptes (selon la terminologie suisse, des dépôts) auprès du Credit Suisse par le biais de sociétés de domicile. L'IRS réclame que

lui soient transmises des informations à propos des assujettis qui, à un moment donné entre 2002 et 2010, disposaient, soit par leur pouvoir de signature, soit par d'autres moyens, de comptes bancaires ouverts auprès du Credit Suisse, autrement dit, qui étaient ayants droit économiques de comptes de cette banque. L'IRS énumère diverses caractéristiques (critères de sélection) que doit revêtir un compte pour être concerné par la demande d'entraide.

C.a Sur la base a) d'informations que le Credit Suisse a fait parvenir au Département américain de Justice (Department of Justice, DOJ) et à l'IRS, dont il ressort qu'il existait des comptes répondant aux critères de sélection susdits durant la période considérée, b) d'informations provenant de clients américains du Credit Suisse qui s'étaient annoncés spontanément auprès de l'IRS, c) d'informations contenues dans un acte d'accusation relatif à des employés anciens et actuels du Credit Suisse, d) d'informations obtenues par l'audition d'autres clients du Credit Suisse et enfin e) d'informations récoltées au moyen de l'examen de la documentation publiée par différentes unités du Credit Suisse, l'IRS décrit l'état de fait suivant:

C.b Le Credit Suisse aurait exploité un modèle d'affaire qui permettait à des clients assujettis aux impôts américains de détenir des comptes non déclarés (c'est-à-dire non annoncés à l'IRS) auprès du Credit Suisse et de ses succursales et filiales extérieures aux Etats-Unis. Le Credit Suisse aurait utilisé ses bureaux américains pour permettre à ses clients américains d'effectuer des transactions sur leurs comptes non déclarés. Dans ce cadre, des employés du Credit Suisse actifs en Suisse auraient aidé à transférer des fonds en provenance et à destination de la Confédération. Des clients américains auraient été informés sur la manière d'utiliser des sociétés de domicile et d'autres dispositifs ("arrangements") de par le monde pour camoufler l'identité du véritable ayant droit économique des comptes. Avec l'aide et le soutien d'employés du Credit Suisse, les clients auraient établi – comme part d'un édifice de mensonges destiné à tromper les autorités fiscales américaines – des documents où les ayants droit économiques des comptes étaient indiqués de manière contraire à la vérité, afin de contourner les règles américaines sur l'imposition du revenu et sur le droit pénal fiscal ("criminal and civil income tax laws"). Ces agissements auraient provoqué une réduction substantielle et illicite des montants d'impôt payés par certains clients américains du Credit Suisse sur des revenus ou des produits provenant d'investissements faits aux Etats-Unis ou à l'étranger. Des citoyens américains possédant également une autre nationalité auraient été encouragés à ne pas employer leur passe-

port américain à l'ouverture d'un compte. Plusieurs clients parmi ceux qui ont été interrogés par les autorités américaines se seraient vu demander s'ils souhaitaient remplir un formulaire W-9 et auraient refusé. D'autres clients auraient dit que, au vu du contexte, il était clair que les comptes ne seraient pas portés à la connaissance de l'IRS. Le Credit Suisse et certains de ses clients américains auraient ainsi agi en contravention à l'accord sur les intermédiaires qualifiés (une convention entre l'IRS et certaines banques, entre autres).

De plus, l'IRS explique que ses enquêteurs auraient interrogés des clients du Credit Suisse auxquels des employés de cette banque avaient expliqué que, après la signature de l'accord sur les intermédiaires qualifiés, ils devaient fermer leurs comptes, tout en précisant qu'ils pouvaient transférer leurs avoirs dans d'autres banques suisses plutôt qu'aux USA. Dans quelques cas, ce conseil aurait été expressément motivé par le fait que c'était un moyen d'empêcher les autorités fiscales de découvrir l'existence des comptes. Beaucoup de clients auraient été invités à fonder une société de domicile et à la désigner comme titulaire de leur compte, afin d'éviter que celui-ci ne fût découvert. Aux yeux de l'IRS, l'usage de sociétés de domicile de ce genre et le fait de détenir des comptes dans les circonstances décrites par les critères de sélection tend à montrer que le comportement des clients du Credit Suisse concernés serait constitutif de "fraudes et délits semblables".

C.c D'un point de vue juridique, l'IRS se fonde sur l'art. 26 CDI-USA 96 et sur le chiffre 10 du Protocole 96. Cette autorité retient que la construction d'un édifice mensonger représente un comportement frauduleux. Comme dit, les assujettis auraient utilisé des sociétés de domicile pour établir de faux documents et des formulaires fiscaux arrangés ou, même, ils n'auraient tout bonnement pas établi de formulaire. Par ce biais, les clients auraient intentionnellement induit l'IRS en erreur en cachant certains éléments de leur patrimoine et en ne déclarant pas ces éléments et les revenus qui y étaient associés. Au demeurant, la demande d'entraide énumère les dispositions légales applicables en droit américain.

C.d Les autorités américaines réclament en particulier que leur soient remis tous les relevés de compte, courriers, enregistrements du système de management, relevés internes et autres documents relatifs aux clients du Credit Suisse et aux sociétés de domicile qui leur sont liées, dont on peut soupçonner qu'ils sont concernés par les agissements décrits dans la demande d'entraide.

D.

Le 20 juillet 2012, l'AFC a requis le Credit Suisse de lui transmettre les documents réclamés par l'IRS, y compris des "Certifications of Business Records" signées. Le Credit Suisse s'est soumis à cette requête en temps utile. Simultanément, l'AFC a également invité le Credit Suisse à identifier les personnes concernées, à les informer de la procédure d'entraide et à les engager à désigner un représentant en Suisse.

E.

Le 18 septembre 2012, l'AFC a fait paraître une communication dans la Feuille fédérale au sujet de la demande d'entraide du 3 juillet 2012 (cf. Communication de l'Administration fédérale des contributions [AFC] concernant la demande d'assistance administrative de l'Internal Revenue Service (IRS) des Etats-Unis d'Amérique du 3 juillet 2012 relative aux relations entretenues par le Credit Suisse Group avec certains de ses clients, FF 2012 7443). Les personnes concernées étaient invitées à désigner un représentant en Suisse.

F.

Par décision du 9 novembre 2012, l'AFC est arrivée à la conclusion que l'entraide administrative devait être accordée à l'IRS en ce qui concerne X._____ (ci-après: le recourant). Elle a admis que celui-ci était l'ayant droit économique de la société A._____ Ltd à I._____.

G.

Par acte du 12 décembre 2012, le recourant a contesté la décision de l'AFC. Il conclut en substance à ce que cette décision soit annulée et à ce qu'aucun document le concernant ne soit transmis aux autorités américaines. Subsidiairement, il réclame que le nom de Y._____, qui apparaît également dans les documents concernant la société A._____ Ltd, soit anonymisé, au cas où le dossier serait transmis aux autorités américaines. L'AFC a conclu au rejet du recours par réponse du 10 janvier 2013. Le recourant a répliqué par pli du 8 février 2013 et persisté dans ses conclusions. L'AFC a déposé une duplique le 5 mars 2013 dans laquelle elle conclut à nouveau au rejet du recours.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit de cet arrêt.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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. L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire (cf. aussi art. 20k al. 1 de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 [RS 672.933.61; ci-après: O. CDI-USA]). Pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF; art. 20k al. 1 O. CDI-USA).

1.2 Posté le 12 décembre 2012, alors que la décision attaquée, datée du 9 novembre 2012, a été notifiée le 12 novembre 2012, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Le recourant étant le destinataire direct de la décision attaquée, il a manifestement qualité pour recourir (art. 48 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.

Pour résoudre l'affaire ici pendante, il convient préalablement de présenter les règles générales applicables en matière d'entraide administrative. On rappellera d'abord les sources juridiques topiques (cf. consid. 2.1 ci-après), avant de définir la notion de "fraudes et délits semblables" (cf. consid. 2.2 ci-dessous), d'exposer les conditions de recevabilité d'une demande d'entraide (cf. consid. 2.3 ci-dessous) et de préciser le pouvoir d'examen des autorités suisses (cf. consid. 2.4 ci-dessous). Il sera encore nécessaire d'analyser la licéité des demandes d'entraide dans lesquelles le nom des personnes suspectes n'est pas indiqué (cf. consid. 2.5 ci-dessous).

2.1

2.1.1 La présente procédure découle d'une demande d'entraide administrative déposée par l'IRS sur la base de l'art. 26 ch. 1 CDI-USA 96. La mi-

se en œuvre des dispositions contenues dans cet accord est réglée dans l'O. CDI-USA. Celle-ci s'applique encore ici, bien que la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 672.5) soit entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 1.1).

Par ailleurs, le Protocole du 23 septembre 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu signée à Washington le 2 octobre 1996 (cf. FF 2010 229) n'est pas encore entré en vigueur et n'est donc pas applicable pour l'instant (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 1.2).

2.1.2 Comme dit, la base légale principale en matière d'entraide administrative en matière fiscale à l'égard des Etats-Unis se trouve à l'art. 26 ch. 1 CDI-USA 96. Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la Convention, ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la Convention. Le droit fiscal américain ne connaît pas la distinction entre soustraction fiscale et fraude fiscale, qui est cependant déterminante pour l'application de l'art. 26 CDI-USA 96. Aussi la notion de fraude fiscale est-elle définie au chiffre 10 du Protocole 96 sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'assistance judiciaire en matière pénale (arrêts du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 1, 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.1, 2A.352/2005 du 6 janvier 2006 consid. 1, 2A.233/2003 du 22 décembre 2003 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 4.1, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 3.1.1, A-5529/2008 du 26 janvier 2009 consid. 3, avec renvoi au message du Conseil fédéral du 10 mars 1997 concernant une convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, FF 1997 II 977).

2.1.3 L'accord s'applique aux impôts sur le revenu (art. 2 ch. 1 CDI-USA 96) par quoi il faut entendre, en particulier, l'impôt fédéral américain sur le revenu (art. 2 ch. 2 let. b CDI-USA 96). Tombe également sous le coup de l'accord la "backup withholding tax", un impôt de garantie, prélevé sur les dividendes, les intérêts et les revenus tirés de divers actes de vente ou de remboursement (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.1.2 et 7.5.1.4). L'échange d'informations n'est

pas limité par l'art. 1 CDI-USA 96 (champ d'application personnel). Sur demande expresse de l'autorité compétente d'un des Etats contractants, l'autorité compétente de l'autre Etat fournit les renseignements sous forme de copie authentique des données ou documents originaux (art. 26 ch. 1 let. a et b CDI-USA 96; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.551/2001 du 12 avril 2002 consid. 3, 2A.250/2001 du 6 février 2002 consid. 5a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 2.2).

2.2

2.2.1 L'existence d'un soupçon fondé quant à l'existence d'une fraude ou d'un délit semblable au sens de l'art. 26 CDI-USA est une condition nécessaire de l'entraide. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif fédéral (voir arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.1 ss et 7.6), laquelle concorde d'ailleurs avec celle du Tribunal fédéral, la notion de fraudes et délits semblables englobe les agissements qui, soit, sont constitutifs d'une fraude fiscale selon l'art. 186 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), soit, comprennent un élément astucieux au sens de l'art. 14 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0). Cette jurisprudence se fonde sur l'interprétation de l'art. 26 CDI-USA 96 à la lumière des art. 31 et 32 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 6.1).

2.2.2 De plus, le Tribunal administratif fédéral a déjà relevé que, dans le cadre du système de l'intermédiaire qualifié, l'IRS et les banques se trouvent dans un rapport de confiance particulier. Celui-ci résulte du fait que les banques se sont engagées à transmettre à l'IRS certaines informations au sujet de personnes assujetties aux impôts américains, ou, à défaut, à retenir un impôt à la source sur les gains en capitaux réalisés par ces personnes (pour plus de détails, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 7.5, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2). Selon les circonstances, il est donc possible que le client de la banque, soit avec l'aide de celle-ci, soit en l'utilisant comme auteur intermédiaire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.7 et les références citées), abusent de la confiance de l'IRS à l'égard de cette dernière. Tel est en particulier le cas lorsque des formulaires, et tout spécialement des Formulaires W-8BEN, ont été remplis de manière contraire à la vérité (arrêt du Tribunal administratif fé-

déral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5.7 et les renvois cités). De jurisprudence constante, le Tribunal administratif fédéral a considéré que les agissements de ce type entraînent dans le champ d'application de la notion de fraudes et délits semblables (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 6.2, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 8.1.2, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 10.5.1, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2.1, 5.5.2.4, 5.5.3.4, 5.5.4).

2.3

2.3.1 Comme toute action de l'Etat, l'entraide administrative doit respecter le principe de proportionnalité (ATF 125 II 65 consid. 6a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6634/2010 du 16 septembre 2011 consid. 3.3 et les références citées). Selon ce principe, qui est de rang constitutionnel (art. 5 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), les actes de l'Etat doivent être propres à atteindre un but justifié par un intérêt public supérieur, nécessaires à cette fin et supportables pour celui qui s'y trouve confronté. Ainsi, une mesure de contrainte n'est pas conforme au principe de proportionnalité lorsqu'une autre mesure tout aussi adaptée mais plus douce suffirait à atteindre le même but. L'atteinte ne doit pas être plus forte que nécessaire d'un point de vue spatial, matériel, temporel et personnel. Bien que le principe de la proportionnalité soit garanti par la Constitution, il ne peut être invoqué qu'en relation avec l'un des droits fondamentaux (ATF 126 I 11 consid. 5b et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1).

2.3.2 Ni l'art. 26 CDI-USA 96 ni l'O. CDI-USA ne contiennent de dispositions sur les exigences auxquelles doit satisfaire une requête d'entraide de l'IRS. Cependant, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les principes applicables en matière d'assistance judiciaire internationale peuvent être repris en matière d'échange de renseignements (arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3). Ceci correspond à une pratique constante et paraît justifié au vu des buts similaires de l'entraide administrative et de l'assistance judiciaire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.1, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 [publié en partie in: ATAF 2010/40] consid. 7.2.1). Puisque, sur ce point également, l'ancien droit – et non la LAAF – continue à s'appliquer (cf. consid. 2.1.1 ci-dessus), c'est en particulier l'art. 28 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351) qui constitue la norme topique. Ainsi, une demande doit indiquer l'organe dont elle émane

et, le cas échéant, l'autorité compétente pour traiter de la procédure, de même que l'objet et le motif de la demande. De plus, elle doit désigner de manière aussi précise et complète que possible la personne poursuivie. L'autorité requérante doit encore présenter les bases légales fondant l'enquête et les faits essentiels, et décrire les données ou les renseignements désirés (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1).

2.3.3 S'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elle le fassent sans lacune et sans contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'entraide administrative (ou de l'assistance judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre (ATF 117 Ib 64 consid. 5c et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 3.4; ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3^e éd., Berne 2009, p. 276 ch. 295). Ainsi, la jurisprudence n'exige pas des autorités requérantes qu'elles rapportent la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement qu'elles démontrent l'existence de soupçons suffisants à ce propos (ATF 125 II 250 consid. 5b, 116 Ib 96 consid. 4c, 115 Ib 68 consid. 3b/bb; arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 2). L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'entraide, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1 [entraide en matière boursière]; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.2 et les références citées).

2.4

2.4.1 Selon l'art. 20c al. 2 O. CDI-USA, les demandes d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente en vue de prévenir les fraudes visées à l'art. 26 CDI-USA 96 font l'objet d'un examen préliminaire par l'AFC. Cet examen se limite à une analyse *prima facie* des conditions prévues à l'art. 26 CDI-USA. A ce stade de la procédure, il n'y a pas lieu de déterminer si les conditions nécessaires à la mise en œuvre de l'échange d'information sont véritablement remplies ou non. C'est seulement au stade de la décision finale au sens de l'art. 20j al. 1 O. CDI-USA que l'AFC doit décider s'il existe des soupçons fondés au sujet d'un cas de fraude au sens de l'art. 26 CDI-USA 96 et si les éléments de fait et autres données invoqués par les autorités fiscales américaines sont suffisamment précis pour que le droit suisse, applicable en tant que droit du

pays requis, permette la trasmissione des données requises. Enfin, il revient à l'AFC de dire, dans sa décision finale, quelles sont les informations qui peuvent être transmises aux autorités américaines compétentes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 3.1, A-7789/2009 du 21 janvier 2010, publié partiellement in: ATAF 2010/7, consid. 2.2).

2.4.2 L'existence de soupçons fondés au sujet d'un cas de "fraudes et délits semblables" doit être admise lorsqu'un nombre suffisants d'indices indiquent que l'état de fait incriminé s'est peut-être produit. Il n'appartient pas aux autorités suisses de décider de manière définitive si des agissements pénalement répréhensibles ont eu lieu. L'AFC et, en tant qu'autorité de recours, le Tribunal administratif fédéral doivent uniquement se demander si les soupçons atteignent le degré requis et si l'état de fait retenu par l'autorité inférieure n'apparaît pas manifestement comme faux, lacunaire ou contradictoire (cf. ATF 129 II 484 consid. 4.1, 128 II 407 consid. 5.2.1, 127 II 142 consid. 5a; ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 3.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 [publié en partie in: ATAF 2011/6] consid. 1.5, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 [publié partiellement in: ATAF 2010/64] consid. 1.4.2).

2.4.3 Si la présence de soupçons fondés est établie, il revient à la personne concernée d'écarter ceux-ci de manière claire et définitive. Elle doit ainsi prouver qu'elle a été attraitée à tort dans la procédure d'entraide. Cette preuve doit être rapportée sur-le-champ, sans conteste et par titres. Si tel est le cas, l'entraide ne doit pas être accordée (ATF 128 II 407 consid. 5.2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 3.3, A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 5.2, A-6674/2010 du 27 octobre 2011 consid. 2.1)

2.5

2.5.1 Comme cela a déjà été relevé (cf. consid. 2.3.1 ci-dessus), une requête d'entraide doit respecter le principe de proportionnalité et, par analogie avec l'art. 28 al. 2 let. d EIMP, elle doit fournir des indications aussi complètes et précises que possible sur la personne contre qui elle est dirigée. On peut donc se demander si une demande portant sur un nombre indéterminé de personnes est recevable.

2.5.2 Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion de constater que, en droit interne suisse, un soupçon quant à l'existence d'une infraction suffit à déclencher une enquête (cf. arrêt du Tribunal administratif fé-

déral A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.3.4). Un simple soupçon, reposant sur le sentiment qu'il existe une certaine vraisemblance qu'un comportement punissable se soit produit, est ainsi suffisant (cf. PETER GYR, Die Besko: Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, Berne/Stuttgart/Vienne 1996, p. 346 ss). En revanche, il n'est pas besoin que le soupçon se porte sur un auteur concret (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.5). Cette jurisprudence a depuis lors été confirmée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.2.1, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.2.1).

2.5.3 Dans le cadre de l'entraide administrative selon la LIFD, il n'est donc pas nécessaire que l'autorité qui enquête soit en mesure de nommer les assujettis qui ont, peut-être, commis des délits. Au contraire, des soupçons au sujet de l'existence d'un délit suffisent. Cette jurisprudence doit s'appliquer également à l'échange d'information selon l'art. 26 CDI-USA 96 (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6011/2013 du 13 mars 2013 consid. 7.2.2, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.2.2, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 4.3.4 et les références citées). Une demande d'entraide qui ne nomme pas les personnes concernées mais porte au contraire sur un nombre indéterminé d'individus n'est donc pas, en soi, irrecevable. Toutefois, la description de l'état de fait et du comportement incriminé doit répondre à des exigences de précision élevées. En effet, d'une part, le détenteur des informations requises doit être en mesure d'identifier les personnes concernées sur la base de la demande d'entraide ou sur celle de la décision de l'AFC qui lui est adressée (cf. ROBERT WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions?, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009 p. 281); d'autre part, la description détaillée de l'état de fait permet de distinguer entre une vraie demande groupée et une "fishing expedition" prohibée. Toutefois, même dans ce cadre, il ne faut pas oublier que les demandes d'entraide servent à résoudre des questions restées ouvertes, si bien qu'il n'est pas possible d'exiger de l'autorité requérante une présentation sans lacune ni contradiction aucune (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6473/2011 du 29 mars 2013 consid. 5.3.2).

3.

3.1 Il convient maintenant d'examiner si la requête d'entraide de l'IRS du 3 juillet 2012 remplit les exigences posées en la matière (cf. consid. 2.3.2 ci-dessus), de sorte que l'entraide puisse, dans son principe, être accordée.

Au point de vue formel, la demande désigne les autorités compétentes, l'objet et le motif de celle-ci. L'état de fait déterminant est également présenté. Les dispositions topiques du droit américain s'y trouvent, alors qu'elles manquaient dans la requête du 26 septembre 2011. Comme déjà indiqué, la requête ne mentionne aucun nom particulier, mais des "critères de sélection". Or cette manière de faire est admissible, selon ce qui vient d'être exposé (cf. consid. 2.5 ci-dessus). Ainsi, la demande de l'IRS n'est pas critiquable quant à la forme (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11).

D'un point de vue matériel, il convient d'examiner d'abord si, sur la base de l'état de fait présenté dans la demande, il existe un soupçon fondé relatif à l'existence de délits bénéficiant de l'entraide administrative (cf. consid. 3.2 ci-après). Si l'existence d'un soupçon fondé se confirme sur ce point, il faudra encore (cf. consid. 2.5.3 ci-avant) se demander si ce soupçon concerne les groupes de personnes mentionnés dans la demande, autrement dit, si les critères d'identification énumérés dans celle-ci sont propres à identifier les personnes qui ont commis, du moins selon un certain degré de vraisemblance, les infractions pénales évoquées (cf. consid. 3.3 ci-dessous). Il sera ensuite possible de dire si la demande d'entraide de l'IRS est recevable (cf. consid. 3.4 ci-dessous). Si tel est le cas, il restera à se prononcer sur le cas particulier du requérant, pour savoir s'il fait partie des personnes visées par la demande (cf. consid. 4 ci-dessous).

3.2 Dans son arrêt A-737/2012 du 5 avril 2012, le Tribunal administratif fédéral est arrivé à la conclusion que, selon l'état de fait présenté dans la demande, certains collaborateurs du Credit Suisse se voyaient reprocher d'avoir agi comme complices dans le cadre de délits donnant lieu à l'octroi de l'entraide administrative – pour autant que les autres conditions fussent remplies. Il faut relever que l'état de fait présenté par les autorités requérantes fait foi, puisque, en droit international, le principe de la confiance s'applique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 8.2.3; cf. consid. 5.3 ci-dessous). La présente demande d'entraide se base sur les mêmes sources et expose, pour l'essentiel, le même état de fait, raison pour laquelle on peut admettre à nou-

veau que certains employés du Credit Suisse ont pris part à des agissements susceptibles de donner lieu à l'octroi de l'entraide administrative. Sur la base de l'état de fait tel qu'il est présenté dans la demande, il faut donc constater qu'il existe des soupçons fondés par rapport à l'existence de tels comportements. La demande ne contient pas de lacune, d'erreur ou de contradiction manifeste (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.1).

3.3 Il reste à examiner les critères de sélection et à se demander si ces critères font peser sur le groupe de personnes visé concrètement les soupçons évoqués. Il sied de préciser que ces critères ne doivent pas être appréciés séparément, car c'est uniquement de leur concours que peut résulter, potentiellement, un cas de "fraudes ou délits semblables".

3.3.1 Les critères invoqués sont les suivants:

- Le compte est détenu par une société de domicile dont l'ayant droit économique est une "US person".
- Des titres américains y sont déposés.
- A un moment ou à un autre entre les années 2002 et 2010, plus de USD 50'000.-- étaient déposés sur le compte.
- Il n'existe pas d'indication chez le Credit Suisse que le formulaire 1099, qui désigne l'ayant droit économique du compte et qui sert à annoncer à l'IRS tous les paiements faits à des ayants droit américains, ait été établi en temps utile et de manière correcte.
- Il existe une contradiction entre le formulaire A et le formulaire W-8BEN (ou un document similaire) ou alors aucun formulaire W-8 ni aucun formulaire W-9 n'a été rempli.
- Il est établi ("there is evidence") que l'ayant droit économique américain jouissait du contrôle sur le dépôt, en violation des principes de la "corporate governance", par exemple parce qu'il donnait des instructions à la Banque au sujet du compte de la société de domicile sans être dans le même temps directeur, trustee ou personne autorisée ("authorized officer"), ou sans disposer de l'accord écrit de la société, ou encore parce qu'il retirait de l'argent du compte pour son usage personnel.

3.3.2 Il faut donc que le dépôt dont l'ayant droit est attrait dans la procédure d'entraide contienne dans tous les cas des titres américains. Tel n'était pas forcément le cas dans la demande du 26 septembre 2011 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

De même, il ne suffit plus qu'une personne US n'ait pas rempli le formulaire W-9. A cet égard, le Tribunal administratif fédéral avait mentionné, dans son arrêt A-737/2012 du 5 avril 2012, au considérant 8.3.1, qu'il existait une lacune dans le système de l'intermédiaire qualifié, si bien qu'il se trouvait des cas dans lesquels aucun formulaire ne devait être rempli, parce que le dépôt ne contenait pas de valeurs US. Les personnes qui firent usage de cette lacune notoire (et qui se sont ainsi rendues coupables de soustraction d'impôt tout au plus, infraction qui n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure d'entraide) ne sont donc plus englobées dans la procédure, puisque la possession de titres américains constitue désormais l'un des critères de sélection (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

De plus, il est exigé que la Banque ne détienne aucun formulaire 1099. Ce critère empêche que les personnes ayant exploité une autre lacune – à savoir la possession de titres américains avant la mise en vigueur de l'accord sur les intermédiaires qualifiés – ne soient englobées à tort dans la procédure (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 8.4.5). Ce formulaire sert notamment à communiquer la retenue de l'impôt à la source sans mention du nom de la personne concernée (si, en revanche, la communication a lieu au moyen d'un formulaire W-9, les noms correspondants doivent être indiqués).

Le critère relatif à la possession de plus de USD 50'000.-- à un moment donné entre 2002 et 2010 n'est pas critiquable. Ce point n'appelle pas de remarque particulière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

Une contradiction entre le formulaire A et le formulaire W-8BEN (ou un document similaire) a déjà été considérée comme un indice de l'existence d'un délit susceptible de donner lieu à une procédure d'entraide, à condition que d'autres critères s'y ajoutent (cf. en particulier arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 7.5.7). Si l'on y ajoute le critère selon lequel le compte doit être détenu par une société de domicile dont l'ayant droit est une personne US et celui selon le-

quel cette personne ne respecte pas la structure de la société et dispose directement des fonds détenus par elle, il en résulte un comportement susceptible de donner lieu à une procédure d'entraide. Cela signifie notamment qu'une personne non annoncée comme ayant droit économique sur le formulaire W-8BEN pouvait disposer des fonds et que, ainsi, le formulaire contenait une fausse déclaration (cf. consid. 2.2.2 ci-dessus; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2866/2011 du 12 décembre 2011 consid. 7.5.6, A-7342/2008 et A-7426/2008 du 5 mars 2009 consid. 5.5.2.5). Dans les mêmes circonstances, l'absence de formulaire W-9 a le même effet, dans la mesure où il en résulte une violation du rapport de confiance engendré par le système de l'intermédiaire qualifié (consid. 4.2; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

3.4 Selon ce qui précède, les critères de sélection retenus dans la demande d'entraide du 3 juillet 2012 sont propres à identifier des personnes dont on peut soupçonner qu'elle ont commis des délits donnant lieu à l'octroi de l'assistance administrative. Donc, même comme demande groupée, la demande de l'IRS satisfait aux exigences en la matière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.2).

On relèvera encore que l'utilité des documents requis pour l'enquête menée aux Etats-Unis paraît donnée. Pour pouvoir enquêter sur des fraudes et délits semblables au sens de l'art. 26 CDI-USA 96, il est assurément utile de disposer de la documentation relative aux comptes concernés. Sur ce point également, la demande des Etats-Unis répond aux principes applicables en matière d'entraide (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 11.3).

4.

En l'espèce, il convient de savoir si les critères de sélection sont remplis (cf. consid. 4.2 ci-dessous). Il faudra ensuite se demander si le recourant parvient à prouver que la demande d'entraide ne le concerne pas (cf. consid. 4.3 ci-dessous). Cependant, avant toute chose, il y a lieu de vérifier que son droit d'être entendu a été respecté (consid. 4.1 ci-après).

4.1 Le recourant indique qu'il n'a eu connaissance de la procédure qu'après que la décision attaquée eut été notifiée au représentant désigné d'office par l'AFC (cf. recours p. ...). Il y voit une violation de son droit d'être entendu et demande à pouvoir déposer une réplique afin de compenser le peu de temps qu'il a eu à disposition entre le moment où il a

pris connaissance de la décision et l'échéance du délai de recours. Il a été fait droit à cette requête au cours de l'instruction (cf. lettre G ci-dessus). Le grief soulevé par le recourant est ainsi caduc, celui-ci ne l'ayant pas invoqué pour demander l'annulation de la décision attaquée. Toutefois, par souci d'exhaustivité, le Tribunal rappellera que l'AFC avait publié un avis officiel dans la Feuille fédérale au sujet de la procédure d'entraide (cf. lettre E ci-dessus). Il a déjà été jugé qu'un tel avis constituait un mode de notification valable et que les destinataires devaient être tenus pour informés de la procédure les concernant. Il s'agit là d'une présomption irréfragable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 2.2 ss, également A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 2.2.2). C'est donc à juste titre que le recourant n'a pas réclamé l'annulation de la décision attaquée, son droit d'être entendu ayant été formellement respecté.

Comme cela a déjà été indiqué, l'IRS avait déposé une première demande d'entraide en 2011, qui a été jugée irrecevable par le Tribunal administratif fédéral (cf. lettre A et B ci-dessus). Il peut donc paraître surprenant que le recourant n'ait (visiblement) pas eu connaissance de cette première procédure. Toutefois, il semble que, au moment où le Tribunal a rendu l'arrêt par lequel la demande de 2011 était jugée irrecevable, l'AFC n'eût pas encore traité tous les cas qui lui avaient été soumis. Ainsi, il n'est pas impossible que le recourant n'eût rien entendu de la première demande, si tant est qu'il fût déjà concerné par celle-ci.

4.2 Le recourant est domicilié aux Etats-Unis et, par voie de conséquence, assujetti à l'impôt sur le revenu dans ce pays (cf. p. ex. p. ...). La société titulaire du compte, A. _____ Ltd, était manifestement une société de domicile; elle était basée à I. _____, elle avait son adresse auprès d'une autre société du même lieu et tout indique qu'elle n'avait pas d'activité sur place (cf. p. ex. p. ...). Le solde du compte dépassait régulièrement USD 50'000.-- (cf. p. ex. p. ...). Le dépôt contenait des titres américains (cf. p. ...).

Sur la base de la documentation fournie par le Credit Suisse, le recourant paraît être le bénéficiaire économique du compte litigieux. En premier lieu, il est expressément mentionné comme ayant droit dans les notes internes du Credit Suisse (cf. p. ...: "15.12.2009: Kundenbesuch von Y. _____ bei ... in der CS Der WB, X. _____ [wohnhaft in Amerika], muss bei der UBS alle Konten saldieren, da dieses sonst der amerikanischen Steuerbehörde gemeldet werden [gemäss Infoschreiben der UBS]. Nun hat er grosse Angst, dass auch unsere Konten gemeldet wer-

den und will alles saldieren und nach J._____ überweisen. Obwohl wir Y._____ versichert haben, dass wir bis heute keine Namen gemeldet haben, wünscht der WB die Saldierung"). En deuxième lieu, le recourant disposait du droit de signature individuelle, recevait tous les extraits de compte et passait les ordres de paiement (cf. p. ...); le nom de Y._____ n'apparaît quant à lui jamais dans les extraits de compte fournis par la banque (cf. p. ...). Enfin, certains prélèvements ont eu lieu en faveur du recourant directement, sans qu'aucun motif soit indiqué (cf. p. ...). L'AFC remarque encore que le nom de la société fait fortement penser aux initiales du recourant.

Quant au reste, aucun formulaire 1099 ne se trouve parmi les pièces fournies par la Banque. Il existe une contradiction entre le formulaire A (cf. p. ...), qui indique comme bénéficiaire économique un tiers, Y._____, et le formulaire W-8BEN qui désigne A._____ Ltd. A cet égard, on relèvera que ce sont avant tout les indications apparemment fausses contenues dans le formulaire W-8BEN qui sont ici déterminantes. Le fait que le formulaire A indique le nom de Y._____ et non celui du recourant n'empêche pas, en soi, de considérer que l'ayant droit économique du compte était le recourant (cf., pour un cas où le formulaire A était remplacé par un autre formulaire, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 7.2; cf. également consid. 4.3.4 ci-dessous).

Enfin, les règles de la "corporate governance" n'ont pas toujours été respectées, puisque le recourant a opéré des retraits en sa faveur sans que ceux-ci soient justifiés vis-à-vis de la société, du moins de prime abord. Tous les critères de sélection définis par l'IRS dans la demande d'entraide sont donc réunis.

Vu ce qui précède, l'AFC était en droit de conclure que le recourant contrôlait lui-même le compte bancaire et qu'il avait fait fi de l'existence de la société. Elle a donc admis à juste titre la présence d'un soupçon fondé quant à l'existence d'un cas de fraudes ou de délit semblable.

4.3 Il reste à se demander si le recourant parvient à dissiper ce soupçon par ses explications.

4.3.1 Le recourant indique qu'il est ami d'enfance de Y._____, lequel est de nationalité ... mais domicilié à K._____. Ce dernier serait né à l'avenue ... à ... et il commercialiserait des vêtements, ce qui expliquerait

le nom de la société A._____ Ltd. Tous les fonds crédités sur le compte de A._____ Ltd proviendraient des activités de Y._____.

Selon le recourant, la société était détenue par un trust créé par Y._____, le "B._____ Trust". Cette entité a depuis lors été remplacée par le "C._____ Trust", qui détiendrait toujours la société, celle-ci ayant elle-même changé de nom en 2009 pour devenir la "D._____ Ltd". Les bénéficiaires du trust seraient uniquement des membres de la famille étroite de Y._____. Plusieurs trustees se seraient succédé comme responsable des fonds. Se seraient ainsi suivis la U._____ Ltd, à ..., V._____ Ltd, société basée à ... mais dont les bureaux se trouvent apparemment à ..., à partir de 2002, et W._____, qui possède une adresse à ..., dès 2004 (cf. recours p. ...). Toutefois, V._____ Ltd semble avoir encore agi pour A._____ Ltd jusqu'en 2010 au moins (cf. pièces ...), sans que l'on en connaisse la raison.

En raison de leur vieille amitié, Y. _____ aurait demandé au recourant de gérer la société A._____ Ltd. Les retraits effectués par ce dernier sur le compte d'icelle seraient donc des rémunérations symboliques pour services rendus. C'est par commodité que le recourant aurait reçu à son domicile la correspondance relative à la société. A la fin de l'année 2008, Y._____ aurait décidé de réorganiser ses affaires, ce qui expliquerait que les avoirs du compte aient été transférés dans une banque à J._____. Son commerce s'étant bien développé, la participation du recourant à la gestion de la société serait devenue superflue et son pouvoir de signature aurait été supprimé.

4.3.2 A titre de preuve, le recourant fournit essentiellement un affidavit de Y._____, qui confirme ses explications (pièce ...). Il produit aussi une note de dossier d'un employé de V._____ Ltd, qui fut trustee du B._____ Trust entre 2002 et 2004 environ. Ce document indique que la société A._____ Ltd appartient au B._____ Trust, mais que, en revanche, elle était gérée ("was run") par le recourant et que celui-ci s'occupait également du compte bancaire de celle-ci (pièce ...). Un message de U._____ Ltd du 22 juillet 2002 indique par ailleurs que la société n'a (toujours) pas de directeur et que ces trustees sont dans l'impossibilité d'accepter eux-mêmes cette charge tant que la situation en ce qui concerne l'actionnariat au porteur n'est pas résolue et sauf à ce qu'il soit satisfait aux règles locales au sujet du contrôle des affaires financières ("In addition A._____ Ltd is still without a director. We have been unable to accept such an appointment ourselves without resolving the outstanding bearer share situation and also satisfying local regulatory re-

quirements regarding proper control over the company's financial affairs.", cf. pièce 11 ...).

Le recourant fournit également quelques certificats d'actions, afin de prouver que le B._____ Trust était bien le propriétaire de A._____ Ltd. Toutefois, ces certificats indiquent (peut-être par erreur) que ce trust détenait une (1) part sur cent mille (100'000) de la société (cf. pièces ...). Un document de W._____ SA du 20 novembre 2012 reconnaît en revanche avoir détenu cent pourcents des parts de A._____ Ltd pour le compte du C._____ Trust (cf. pièce ...). Un "rapport sommaire" du 25 novembre 2002 indique le B._____ Trust comme propriétaire de la société et Y._____ comme ayant droit économique. On ignore toutefois totalement d'où provient ce rapport, par qui il a été établi et à qui il était destiné.

Un procès-verbal d'une séance du 16 octobre 1997 indique que la société a décidé d'ouvrir un deuxième compte bancaire, désigné compte "B". Le compte doit être géré par le recourant et il s'agit apparemment du compte litigieux (cf. pièce ...).

Le recourant donne passablement d'explications sur les versements qui ont eu lieu en sa faveur et sur les différents prêts et remboursements que lui-même et Y._____ ont accordés chacun à la famille de l'autre. Ainsi, le recourant aurait financé les traites hypothécaires du frère de Y._____ aux Etats-Unis, ce qui justifierait en partie les retraits effectués par lui-même sur le compte de la société. Réciproquement, Y._____ aurait octroyé des avances au frère du recourant.

4.3.3 Selon ce qui a été indiqué plus haut, il ne revient pas au Tribunal administratif de décider si, dans un cas particulier, les éléments constitutifs d'un délit de fraude sont réunis. Le Tribunal doit contrôler que la demande d'entraide repose sur des soupçons suffisants et que les critères de sélection sont propres à identifier des personnes sur lesquelles ces soupçons pèsent effectivement. En l'occurrence, comme on l'a vu, tel est le cas. Toute personne identifiée a cependant la possibilité de prouver par titres que les soupçons qui la concernent sont infondés. En revanche, il n'appartient pas à la Cour de céans d'examiner tous les éléments de l'affaire pour déterminer si une infraction a véritablement été commise (cf. consid. 2.4.2 ci-dessus).

Il convient donc de se demander ici si les éléments fournis par le recourant prouvent d'emblée que les soupçons qui le concernent sont infondés.

A cet égard, il faut relever que nombre de documents produits par lui sont de mauvaise qualité, que l'on ignore parfois d'où ils proviennent (cf. pièces ...) et que l'on ne sait pas toujours s'il s'agit de projets ou d'actes définitifs (cf. en particulier pièce ...). De ce point de vue, leur valeur probante est, en soi, relativement faible. Ensuite, il est difficile de se fier sans réserve à l'affidavit de Y._____, dans la mesure où celui-ci est manifestement une personne proche du recourant, dont les intérêts convergent avec ceux de ce dernier. Enfin, les explications données au sujet de A._____ Ltd et des entités qui y sont liées font apparaître une situation juridique extrêmement compliquée. A._____ est elle-même détenue par un trust ("B._____ Trust") dont la femme (ou l'ex-femme, cf. pièce ...) et les deux enfants de Y._____ seraient les bénéficiaires. Toutefois, les documents fournis indiquent aussi que la fortune du trust devrait revenir à un autre trust en cas de décès du constituant (pièce 16 du recourant, qui concerne le "C._____"). Le nom du recourant apparaît aussi comme référence pour les trustees, au cas où ceux-ci auraient besoin d'indications sur la manière de gérer les fonds (cf. pièce ...). Toutes les entités concernées ont changé de nom entre 2008 et 2009 (pièce ...) et les fonds ont été transférés dans une banque à J._____ à peu près au même moment (cf. pièce ...).

Les explications données par le recourant ne sont pas dénuées de vraisemblance. Toutefois, vu la faible qualité des documents transmis au Tribunal, le nombre d'entités qui sont impliquées dans la gestion de A._____ Ltd et les lacunes ou les imprécisions qui apparaissent dans le dossier, la Cour de céans ne peut considérer que le recourant a rapporté la preuve du fait qu'il n'était pas l'ayant droit économique du compte litigieux.

En particulier, la Cour s'étonne que seul un courriel assez vague fasse référence aux instructions ou aux discussions entre le recourant et Y._____, alors que le compte devait servir aux activités commerciales de celui-ci (cf. pièce ...). On s'attendrait plutôt, de la part d'un mandataire, à ce que des informations régulières soient données au propriétaire du dépôt. De même, aucun des documents fournis ne présente, même de manière sommaire, les comptes de A._____ Ltd ou ne justifie les mouvements de fonds faits en son nom. Si le compte litigieux servait aux affaires internationales de Y._____, ce dernier aurait dû régulièrement informer le recourant des fournisseurs à régler ou des paiements à encaisser.

Les retraits du recourant ne sont pas non plus étayés. Même si ceux-ci sont de faible importance et relativement peu nombreux, il est difficile de croire qu'ils aient eu lieu sans fondement plus précis que le fait que le recourant dût gérer la société de Y._____. En particulier, le lien entre les prêts accordés au frère de ce dernier et les montants prélevés par le recourant sont loin d'être évidents, dans la mesure où il n'y a aucune correspondance de date ni de montant entre ces opérations. Ainsi, les prélèvements ont eu lieu entre 2002 et 2008 alors que les chèques émis par le recourant en faveur du frère de Y._____ datent des années 2007 à 2010 (cf. recours p. ...; pièce ...). Réciproquement, il est surprenant que le frère et la sœur du recourant aient remboursé des montants sur le compte litigieux sans qu'il existe de document attestant d'un prêt de la société à ceux-ci. De telles opérations paraissent pourtant étrangères au but social de l'entreprise. Une telle situation tend plutôt à confirmer, sous réserve de preuve contraire, que le compte était détenu par le recourant et que les règles de la "corporate governance" n'ont pas été respectées.

Enfin, il est surprenant que les fonds aient été transférés à J._____ entre 2008 et 2010 et que le nom de toutes les entités impliquées ait été modifié au même moment (cf. recours p. ..., on notera incidemment que les dates des pièces ... ne concordent pas entre elles). Au demeurant, le montant transféré à J._____ selon le recourant ne représente qu'un quart environ du montant du dépôt (cf. recours p. ...; p. ...). Le recourant explique que les affaires de Y._____ se seraient développées et que celui n'aurait plus eu besoin de son aide pour la gestion des fonds. Toutefois, en l'absence d'autre preuve que des documents basés sur les déclarations de Y._____, le Tribunal ne peut considérer que les faits soient suffisamment établis pour démontrer l'absence de lien entre le recourant et les fonds.

4.3.4 En définitive, il n'est pas prouvé de manière claire et sans conteste que Y._____ soit le seul ayant droit économique des fonds de A._____ Ltd (cf. consid. 2.4.3 ci-dessus). Plus spécifiquement, il n'est pas établi de manière définitive que celui-ci fût bien l'ayant droit économique du compte litigieux. Or là se trouve précisément la question à examiner dans la présente affaire. En effet, pour déterminer qui doit être considéré comme l'ayant droit économique d'un compte, il convient de procéder à une analyse selon le principe "substance over form" (cf. ATAF 2011/6 consid. 7.3.2). Ainsi, ce qui est déterminant, c'est l'ampleur du contrôle économique exercé par telle ou telle personne sur les comptes ou les dépôts qui sont détenus par une société, et le pouvoir de décision

sur ceux-ci (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 10).

Vu l'absence de comptabilité ou de justificatifs en lien avec les opérations effectuées depuis le compte, il est impossible de faire le lien entre les fonds disponibles et l'activité de la société. Au contraire, le recourant a fourni un document qui montre que A. _____ Ltd possédait plusieurs comptes, dont l'un (au moins) devait être géré par le recourant. Or la question de l'ayant droit économique de ce compte reste, à ce stade, ouverte. Dans ces circonstances, il convient de constater que le recourant n'a pas rapporté la preuve du fait qu'il n'était pas l'ayant droit économique des fonds déposés auprès du Credit Suisse.

5.

A titre subsidiaire, le recourant conclut à ce que le nom de Y. _____ soit effacé dans tous les documents qui seront transmis à l'IRS.

5.1 Comme on l'a vu, l'entraide administrative est soumise au principe de proportionnalité (cf. consid. 2.3.1 ci-dessus). En ce qui concerne les données relatives à des tiers, cela signifie que les noms des personnes qui n'ont manifestement aucun rapport avec les agissements considérés ne doivent pas être transmis à l'IRS (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 13.1 et les références citées). Pour savoir qui doit être considéré comme un tiers non impliqué, il convient de se référer aux principes pertinents en matière d'entraide judiciaire internationale (consid. 5.2).

5.2 Au sens de l'art. 10 ch. 2 du Traité du 25 mai 1973 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique sur l'entraide judiciaire en matière pénale (RS 0.351.933.6), seul celui qui n'a apparemment aucun rapport avec l'infraction mentionnée dans la demande doit être considéré comme un tiers non impliqué. Tel n'est pas le cas, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsqu'il y a un rapport réel et direct entre une personne et l'un des faits que décrit la demande et qui constitue une infraction; point n'est besoin que le tiers ait participé à l'infraction au sens du droit pénal (ATF 120 Ib 251 consid. 5b, 112 Ib 462 consid. 2b, 107 Ib 252 consid. 2b; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 13.3.1 et les exemples donnés).

5.3 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandés et pour lesquels ils lui ont été

transmis. Si l'entraide repose sur un traité, l'Etat requérant est tenu par les dispositions de celui-ci. Si le traité ne décrit la manière dont l'Etat requérant doit utiliser les informations reçues que dans les grandes lignes, ce sont les principes généraux du droit en matière d'entraide internationale qui viennent à s'appliquer (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.551/2001 du 12 avril 2002 consid. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Bâle 2001, ch. 287 et 326 ss; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3^e éd., Berne 2009, p. 680 s. ch. 726). Dans le domaine de l'assistance administrative, l'art. 26 CDI-USA définit d'emblée à qui et pour quel usage les informations transmises peuvent être employées:

"Tout renseignement reçu par un Etat contractant [...] n'est communiqué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par l'administration et la mise à exécution de ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts."

En outre, les décisions de l'AFC prises à la suite de la requête d'entraide du 3 juillet 2012 rappellent que la documentation transmise à l'IRS ne peut être utilisée, dans l'Etat requérant, relativement à l'état de fait mentionné dans la requête du 3 juillet 2012, que dans la procédure ouverte à l'encontre de l'ayant droit économique ainsi identifié (cf., en l'occurrence, ch. 3 let. a de la décision attaquée).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le respect du principe de spécialité par les Etats qui sont liés à la Suisse en vertu d'un traité d'assistance judiciaire doit être tenu pour assuré en raison du principe de la confiance, sans qu'il soit nécessaire de leur réclamer une garantie expresse (ATF 107 Ib 264 consid. 4b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6242/2011 du 11 juillet 2011 consid. 11.4, A-6925/2010 du 1^{er} juillet 2011 consid. 2.4, A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.5). Dans sa décision (cf. ch. 3a du dispositif), l'AFC rend d'ailleurs expressément l'IRS attentif au fait que les documents qui lui sont transmis ne peuvent être employés que dans des procédures concernant le recourant.

5.4 Seuls doivent donc être rendus illisibles les noms des tiers qui ne sont pas impliqués dans les faits qui sont reprochés, de prime abord, au recourant. Manifestement, tel n'est pas le cas de Y._____, vu la situation qu'il prétend lui-même avoir à l'égard de A._____ Ltd. La requête du recourant ne répond donc pas aux conditions applicables sur ce point.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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 Fr. 15'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais déjà fournie. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

7.

En principe, les nouvelles dispositions de procédure sont applicables dès le jour de leur entrée en vigueur (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. 327). Ainsi, pour déterminer les voies de droit qui entrent en ligne de compte ici, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a et 100 al. 2 let. b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), tels qu'ils sont entrés en vigueur le 1^{er} février 2013. Par conséquent, le présent arrêt, qui concerne un cas d'entraide internationale en matière fiscale, peut être attaqué par un recours en matière de droit public, à condition qu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agisse pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Il revient au Tribunal fédéral de dire si les conditions de recevabilité du recours sont réunies.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**1.**

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, par Fr. 15'000.-- (quinze mille francs), sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance du même montant déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ... ; acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :