



---

Cour I  
A-7089/2010

## Arrêt du 17 janvier 2011

---

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),  
Pascal Mollard, Daniel Riedo, juges,  
Celia Clerc, greffière.

---

Parties

**X.**\_\_\_\_\_, \*\*\*,  
représenté par A.\_\_\_\_\_, \*\*\*,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Amtshilfe USA,  
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

**Faits :****A.**

La Confédération suisse (ci-après : la Suisse) et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après : Etats-Unis) ont conclu, en date du 19 août 2009, un accord concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA (Accord 09, RO 2009 5669). En vertu de cet accord, la Suisse s'est engagée à traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe à l'Accord 09, ainsi que conformément à la Convention du 2 octobre 1996 entre la Suisse et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US 96, RS 0.672.933.61). Se fondant sur lesdits critères, les parties à l'Accord 09 ont estimé que la demande d'entraide administrative portait sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. La Suisse s'est en outre engagée à mettre sur pied une unité opérationnelle spéciale permettant à l'Administration fédérale des contributions (AFC), dans le cadre de la demande d'entraide précitée, de rendre ses décisions finales dans un délai de 90 jours s'agissant des 500 premières décisions et les décisions restantes dans les 360 jours suivant la date de la réception de ladite demande.

**B.**

Le 31 août 2009, l'administration fiscale américaine (Internal Revenue Service à Washington, IRS) a adressé à l'AFC une demande d'entraide administrative, en invoquant l'Accord 09. Cette demande est fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, le protocole d'accord faisant partie intégrante de la CDI-US 96, ainsi que sur l'accord mutuel du 23 janvier 2003 entre l'AFC et le département du trésor des Etats-Unis portant sur l'application de l'art. 26 CDI-US 96. L'IRS a requis les informations concernant des contribuables américains qui, durant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2008, ont eu le droit de signature ou un autre droit de disposer des comptes bancaires détenus, surveillés ou entretenus par une division d'UBS SA ou une de ses succursales ou filiales en Suisse.

**C.**

Le 1<sup>er</sup> septembre 2009, l'AFC a pris une décision à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements au sens de l'art. 20d al. 2 de l'Ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (OCDI-US 96, RS 672.933.61). Elle

a décidé d'ouvrir une procédure d'entraide administrative et a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09, de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09.

**D.**

Par arrêt A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/7), le Tribunal administratif fédéral a admis un recours contre une décision finale de l'AFC qui concernait, conformément à l'annexe de l'Accord 09, une contestation relevant de la catégorie mentionnée au ch. 2 lettres A/b (ci-après : catégorie 2/A/b). Il a considéré que l'Accord 09 était un accord amiable qui devait rester à l'intérieur du cadre fixé par la convention dont il dépendait, soit la CDI-US 96, selon laquelle l'entraide administrative est accordée seulement en cas de fraude fiscale, mais pas en cas de soustraction d'impôt. Compte tenu de cet arrêt, le Conseil fédéral a – après de nouvelles négociations avec les Etats-Unis – conclu le 31 mars 2010 un protocole modifiant l'Accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA, signé à Washington le 19 août 2009 (ci-après : Protocole 10, RO 2010 1459). Le Protocole 10 est applicable à titre provisoire dès le jour de sa signature par les parties (art. 3 al. 2 Protocole 10).

**E.**

Par arrêté fédéral du 17 juin 2010 portant approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, et du protocole modifiant cet accord (RO 2010 2907), l'Assemblée fédérale a approuvé l'Accord 09 et le Protocole 10 et autorisé le Conseil fédéral à les ratifier (la version consolidée de l'Accord 09 et du Protocole 10 est publiée au RS 0.672.933.612 et est désignée ci-après comme Convention 10, la langue originale de cette convention étant l'anglais). L'arrêté fédéral précité n'a pas été soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux selon l'art. 141 al. 1 lettre d ch. 3 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

**F.**

Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de Convention 10.

**G.**

Le dossier de X.\_\_\_\_\_ en tant que bénéficiaire économique de Y.\_\_\_\_\_, \*\*\*, concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 12 décembre 2009. Dans sa décision finale du 23 août 2010, l'AFC est arrivée à la conclusion que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA.

**H.**

Par acte du 27 septembre 2010, X.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) a interjeté recours contre la décision finale susdite auprès du Tribunal administratif fédéral. Il a demandé – sous suite de dépens – principalement que la décision entreprise soit annulée et que l'entraide administrative le concernant et concernant Y.\_\_\_\_\_ soit refusée. Subsidiairement, il a requis l'annulation de la décision finale et à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision. Il reproche notamment à l'autorité inférieure une violation de son droit d'être entendu et de l'interdiction de l'arbitraire en n'ayant pas tenu compte des pièces qu'il a produites devant elle.

**I.**

Dans sa réponse du 10 décembre 2010, l'AFC a conclu à l'admission partielle du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable.

**J.**

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

**Droit :****1.**

**1.1.** Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative basée sur l'art. 26 CDI-US 96 (cf. art. 20k al. 1 et 4 OCDI-US 96 en relation avec les art. 31 à 33 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], ainsi qu'avec l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). Le Tribunal de céans est donc compétent pour connaître de la présente cause.

**1.2.** L'intéressé a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et son recours, interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi est recevable. Il convient dès lors d'entrer en matière sur le recours.

## **2.**

**2.1.** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n° 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n° 1758 ss). Le droit fédéral au sens de cette disposition comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, n° 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid. 1.3). 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 p. 249 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2 et les références citées).

**2.2.** Le Tribunal administratif fédéral 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 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 invitent clairement (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.*, n° 677; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1857/2007 et A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 2.1).

## **3.**

**3.1.** Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une

manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (cf. ATF 135 V 2 consid. 1.3, 134 I 140 consid. 5.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_629/2010 du 15 novembre 2010 consid. 1.4). Une constatation de fait est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle se trouve clairement en contradiction avec la situation réelle, qu'elle repose sur une erreur manifeste ou qu'elle est dénuée de toute justification objective (cf. ATF 133 III 393 consid. 7.1 p. 398 et la jurisprudence citée). En outre, pour que la décision critiquée soit annulée, il ne suffit pas qu'elle se fonde sur une motivation insoutenable, il faut encore qu'elle soit arbitraire dans son résultat (cf. ATF 134 I 263 consid. 3.1 p. 266 et la jurisprudence citée; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_860/2008 du 20 novembre 2009 consid. 5.4).

**3.2.** Le requérant reproche à l'autorité inférieure d'avoir ignoré l'autorisation produite et intitulée « Consent to Sharing of IRS Information » qui autorise l'AFC à demander à l'IRS les copies des formulaires « Reports of Foreign Bank and Financial Accounts » (ci-après : FBAR). L'autorité inférieure n'aurait ainsi pas demandé à l'IRS la transmission des déclarations FBAR déposées par le requérant. Or, si elle l'avait fait, elle aurait pu constater qu'il avait rempli ses obligations de déclaration concernant le compte bancaire UBS objet de la procédure d'entraide, si bien qu'elle n'aurait pas accordé l'entraide dans son cas. N'ayant pas demandé à l'IRS les copies des déclarations FBAR, l'AFC aurait omis de prendre en compte un élément de preuve fondamental propre à modifier la décision. L'AFC serait ainsi tombée dans l'arbitraire.

**3.3.** Dans sa réponse, l'autorité inférieure admet avoir effectivement reçu, comme l'affirme le requérant, la formule « Consent to Sharing of IRS Information », dûment signée. Elle reconnaît également que la décision entreprise retient de manière erronée que le requérant n'aurait pas donné l'autorisation d'obtenir de l'IRS une copie de ses déclarations FBAR pour les années déterminantes. Elle considère que le renseignement de l'IRS concernant les éventuelles déclarations FBAR aurait pu influencer de manière déterminante le sort de la procédure devant elle et qu'il paraît indispensable que le formulaire « Consent to Sharing of IRS information » puisse être soumis à l'IRS.

**3.4.** L'autorité inférieure a considéré que l'entraide administrative devait être accordée lorsque les personnes visées n'apportaient pas la preuve qu'elles avaient rempli leurs obligations fiscales en rapport avec leurs intérêts dans les sociétés offshore concernées. Afin de pouvoir vérifier cet élément, l'AFC devait obtenir l'autorisation expresse des personnes visées de se faire remettre par l'IRS une copie de leurs déclarations FBAR (consid. 3a de la décision entreprise). Elle a retenu que le recourant ne lui aurait pas donné l'autorisation d'obtenir de la part de l'IRS des copies de ses déclarations FBAR (consid. 4 et 6 de la décision entreprise). Or, dans le cadre de ses déterminations déposées devant l'autorité inférieure, le recourant a expressément autorisé l'AFC à requérir auprès de l'IRS des copies des formulaires FBAR et a annexé l'autorisation originale signée.

En constatant que le recourant ne lui avait pas remis l'autorisation requise, l'autorité inférieure est tombée dans l'arbitraire. Cette constatation a influencé le résultat de la décision attaquée, car elle a conduit l'AFC à accorder, de manière arbitraire, l'entraide administrative dans le cas du recourant.

**3.5.** Par conséquent, le recours doit être déclaré bien-fondé s'agissant du grief de violation de l'interdiction de l'arbitraire. La décision entreprise est annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle requière des copies des formulaires FBAR de l'IRS, conformément à l'autorisation qu'elle a reçue du recourant. Dans le cadre de la nouvelle décision que l'AFC est appelée à prendre, elle devra en particulier examiner à nouveau, à la lumière des normes applicables, si les conditions pour accorder l'échange de renseignements sont remplies. Dans ce cadre, l'AFC tiendra compte, dans la mesure utile, des griefs qui ont été soulevés par le recourant (dans le cadre de la présente procédure), mais n'ont pas été traités en raison de l'issue du litige.

#### **4.**

**4.1.** 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).

**4.2.** Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, en cas de renvoi de l'affaire à l'instance précédente pour nouvelle décision, mais dont l'issue reste ouverte, le recourant est considéré comme ayant obtenu gain de cause (cf. ATF 132 V 215 consid. 6.1; MARCEL MAILLARD, in Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [éditeurs], Zurich 2009, n° 14 ad art. 63 PA). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les réf. cit.). L'avance de frais versée par le recourant, d'un montant de CHF 20'000.--, lui est restituée. Le recourant, qui est représenté par un avocat, a en outre droit à une indemnité à titre de dépens 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 10'000.--, montant mis à la charge de l'autorité inférieure.

## **5.**

La voie du recours au Tribunal fédéral n'est pas ouverte à l'encontre du présent arrêt (cf. art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

### **Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

#### **1.**

Le recours est admis. La décision attaquée est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

#### **2.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure.

#### **3.**

L'avance de frais effectuée par le recourant, d'un montant de CHF 20'000.--, lui est restituée. Le recourant est invité à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

#### **4.**

Il est octroyé au recourant une indemnité de dépens de CHF 10'000.--, à charge de l'autorité inférieure.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Recommandé)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; Recommandé)

Le président du collège :

La greffière :

Daniel de Vries Reilingh

Celia Clerc

Expédition :