Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-6556/2010

Arrêt du 7 janvier 2011

Composition

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

Parties

X._____, ***,
recourant 1,

Y._____, ***,
recourante 2,

tous les deux représentés par A._____ et B._____, ***,
recourants,

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 1er 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 1er 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. Il a notamment jugé que la Convention 10 le liait pleinement au sens de l'art. 190 Cst. Il a également considéré que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle, si bien que la Convention 10 était de même rang que la CDI-US 96. Cette dernière étant antérieure à la Convention 10, ses dispositions ne trouvaient application que pour autant qu'elles soient

en conformité avec les règles de la Convention 10, qui – étant plus récentes – primaient.

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 11 février 2010. Dans sa décision finale du 9 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. La décision a été transmise à l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA, à Zurich, en ce qui concerne tant X._____ que Y._____.

H.
Par acte du 14 septembre 2010, X._____ (ci-après : recourant 1) et Y._____ (ci-après : recourante 2; les recourants) ont interjeté recours contre la décision susdite auprès du Tribunal administratif fédéral. Ils ont demandé – sous suite de frais et dépens – que la nullité de la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC et de celle du 9 août 2010 soit constatée. Ils ont également conclu à l'annulation de la décision prise le 9 août 2010 et à ce que l'entraide administrative soit refusée. Ils ont invoqué, en substance, une violation du droit d'être entendu, un défaut d'indépendance et d'impartialité de la procédure d'entraide administrative, une violation de l'interdiction de la "pêche à l'information" ("fishing expedition"), une violation de l'interdiction de rétroactivité des lois, la nullité de la Convention 10 et que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

I.
Dans sa réponse du 1er novembre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

J.
Dans sa réplique du 29 novembre 2010, les recourants ont persisté dans leurs conclusions et arguments. Ils ont prétendu, en plus, que la Convention 10 serait complètement exécutée compte tenu du retrait complet et définitif de la procédure John Doe Summons par l'autorité fiscale américaine.

K.
Dans sa duplique du 13 décembre 2010, l'AFC a confirmé le contenu de sa réponse du 1er novembre 2010 et proposé une nouvelle fois le rejet du recours. L'autorité inférieure a en outre estimé qu'elle était tenue de

traiter l'intégralité des dossiers qui lui avaient été transmis. Elle a également précisé que la présente cause et, partant, la décision finale entreprise entraient dans le cadre du traitement des dossiers, qui avait dû intervenir avant la fin du mois d'août 2010. Le dépôt d'un recours dans cette affaire ne modifiait en rien ce point.

L.
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 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.

1.2. L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que les recourants ont procédé en français. L'autorité intimée a déposé sa réponse du 1er novembre 2010 en français et a expressément consenti à ce que la procédure soit menée dans cette langue. Par conséquent, la langue de la présente procédure – plus particulièrement celle du présent arrêt – est le français (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 1.1 et la référence citée).

1.3.
1.3.1. 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 (lettre a), est spécialement atteint par la

décision attaquée (lettre b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (lettre 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3817/2008 du 20 juillet 2010 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 grandes 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-3023/2009 du 4 mai 2010 consid. 1.3.3 et 1.3.5 et les références citées).

1.3.2. En l'occurrence, tant le recourant 1 que la recourante 2 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, le premier en tant que bénéficiaire économique du compte bancaire concerné et la seconde en tant que détenteur dudit compte et cocontractant d'UBS SA. Les deux 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 ou auraient dû participer à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

1.4. Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est – sous réserve des considérants 1.5 et 1.6 ci-après – recevable.

1.5. La décision prise le 9 août 2010 par l'AFC est une décision finale relative à la transmission de renseignements qui peut être attaquée devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 32 LTAF *a contrario* et art. 20k al. 1 OCDI-US 96). En revanche, toute décision antérieure à la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut être attaquée que conjointement à la décision finale (cf. art. 20k al. 2 OCDI-US 96). Par

conséquent, la conclusion des recourants tendant à ce que la nullité de la décision prise le 1er septembre 2009 par l'AFC à l'encontre d'UBS SA soit constatée est irrecevable. En effet, en vertu de l'effet dévolutif, la décision antérieure, faisant partie de la décision finale, ne peut être attaquée séparément (cf. ATF 126 II 300 consid. 2a p. 302 s.; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.4).

1.6.

1.6.1. 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 lettre 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 réf. cit.; cf. également ATAF 2010/12 consid. 2.3 et les réf. cit.). 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 condamnatoire; 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 B-1360/2009 du 11 mai 2010 consid. 3.1, A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. également ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 867).

1.6.2. Selon un principe général, la nullité d'un acte commis en violation de la loi doit résulter ou bien d'une disposition légale expresse, ou bien du sens et du but de la norme en question (cf. ATF 119 II 147 consid. 4a p. 155 et les arrêts cités). En d'autres termes, il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 121 III 156 consid. 1). Ainsi, d'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision; en revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la

décision sont des motifs de nullité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1C_280/2010 du 16 septembre 2010 consid. 3.1; ATF 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 21 consid. 3.2, 129 I 361 consid. 2, 122 I 97 consid. 3a, 116 Ia 215 consid. 2c).

1.6.3. En l'occurrence, la conclusion des recourants tendant à ce que le Tribunal administratif fédéral constate la nullité de la décision du 9 août 2010 est irrecevable, du moment que l'autorité inférieure a rendu une décision formatrice et que les recourants peuvent obtenir, devant l'autorité de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 1.2, 2C_176/2008 du 26 août 2008 publié in Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247 consid. 1.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. aussi YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, 2008, n° 2249, p. 867) et que le système d'annulabilité offre en l'occurrence la protection nécessaire. Au demeurant, les arguments invoqués à l'appui de la conclusion en nullité sont mal fondés (cf. consid. 4.2 ci-après).

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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., 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 réf. cit.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

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).

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 p. 142; 120 V 357 consid. 1a p. 360). 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 p. 71 s.; MOOR, op. cit., n. 2.2.6.3, p. 258 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral 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., n. 2.2.6.3, p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

3.

Les recourants requièrent toute une série de mesures d'instructions. Ils demandent qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure :

(a) de remettre aux recourants le contrat ou tout autre document en rapport avec la mission confiée à C._____ par l'AFC,
(b) de remettre aux recourants tout document attestant de l'absence de conflit d'intérêts chez C._____ en relation avec la mission confiée par l'AFC,
(c) de remettre aux recourants tout document indiquant quelle était la nature de l'examen auquel devaient procéder les collaborateurs de l'AFC et de C._____ chargés de se prononcer sur l'admissibilité de l'entraide, et
(d) d'indiquer quelles sont les précautions prises afin de soumettre les collaborateurs de C._____ au même secret professionnel que celui auquel sont astreints les collaborateurs de l'AFC.

Les recourants demandent ces mesures d'instructions dans le but de démontrer que la procédure a été entachée de vices de forme, justifiant une annulation de la décision entreprise. Comme cette dernière doit de toute façon être annulée, mais pour un autre motif, la problématique liée aux mesures d'instructions requises peut demeurer indécise.

4.
Les recourants considèrent que la notification de la décision du 9 août 2010 serait irrégulière et qu'en réalité aucun délai de recours n'aurait commencé à courir. La décision entreprise serait par conséquent nulle, subsidiairement annulable.

4.1. Conformément à un principe général du droit administratif (cf. art. 38 PA), la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties. Toutefois, la jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'impose de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme. Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3A, 111 V 149 consid. 4c et la référence citée). La protection des parties est dès lors suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 132 I 249 consid. 6 p. 253). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (cf. La Semaine Judiciaire [SJ] 2000 I p. 118, arrêt du Tribunal fédéral 8C_443/2008 du 8 janvier 2009 consid. *2.2*).

4.2. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si les recourants ont réellement été induits en erreur par la prétendue irrégularité de la notification et ont, de ce fait, subi un préjudice. Il s'agit, en effet, de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99). Lorsque la connaissance d'une décision est retardée à cause d'une notification irrégulière, on considère que la notification a eu lieu au moment où la décision est effectivement parvenue au destinataire, sans qu'il faille la réitérer (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_347/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral E-167/2010 du 12 mars 2010 consid. 2.4.1 et 2.4.2). Tel est précisément ce

qui s'est produit en l'espèce. En effet, la décision d'entraide administrative du 9 août 2010 a été adressée à l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA, à Zurich, qui l'a transmise à son tour aux recourants. Ces derniers ont donc eu connaissance de la décision entreprise, probablement quelques jours après la notification de la décision à l'Etude précitée. Ils ont alors fait valoir leurs droits en justice et interjeté recours devant le Tribunal de céans. Ils n'ont ainsi subi aucun préjudice du vice de notification allégué. Le grief du recourant tendant à la nullité, subsidiairement à l'annulation de la décision du 9 août 2010 pour vice de notification doit donc être rejeté.

5.
Les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendus.

5.1.
5.1.1. Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit en principe à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 127 V 431 consid. 3d/aa p. 437). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). En l'occurrence, il y a lieu de rappeler qu'une autorité ne saurait être tenue de traiter tous les arguments soulevés par une partie : seuls les arguments pertinents auront à être retenus (cf. MOOR, op. cit., ch. 2.2.7.3, p. 281; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1). Il s'agit donc pour le Tribunal de céans d'examiner si l'autorité inférieure a, comme l'affirment les recourants, violé leur droit d'être entendus en omettant de les informer sur l'ouverture de la procédure d'entraide administrative.

5.1.2. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu – découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. – en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1) ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282, 132 V consid. 3.1 p. 370, 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b p. 56, 126 I 15 consid. 2a/aa).

S'agissant plus précisément du droit de fournir des preuves, la jurisprudence a exposé que l'autorité avait l'obligation, sous l'angle du droit d'être entendu, de donner suite aux offres de preuve présentées en temps utile et dans les formes requises, à moins qu'elles ne soient manifestement inaptes à apporter la preuve ou qu'il s'agisse de prouver un fait sans pertinence (cf. ATF 131 I 153 consid. 3, 124 I 241 consid. 2, 121 I 306

consid. 1b). En outre, l'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui paraissent pertinents (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b et les arrêts cités; arrêt du Tribunal fédéral 4P.312/2006 du 27 février 2007 consid. 6.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.2).

En ce qui concerne l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier, il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb *in fine*, 112 Ia 202 consid. 2a). Le droit d'être entendu, notamment celui de consulter les pièces du dossier, est également expressément garantit par la PA (cf. art. 26 ss PA), qui reprend, pour l'essentiel, la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (cf. MOOR, op. cit., p. 275 et 286). Ainsi, l'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuves au siège de l'autorité appelée à statuer (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.2 et la référence citée).

Enfin, l'art. 20e OCDI-US 96 garantit également des droits de procédure à la personne concernée par une demande d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente. Il dispose que l'AFC notifie à la personne concernée qui a désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, la décision adressée au détenteur de renseignements ainsi qu'une copie de la demande de l'autorité américaine compétente, pour autant que la demande n'exige pas expressément le maintien du secret (art. 20e al. 1 OCDI-US 96). Si la personne concernée n'a pas désigné de mandataire habilité à recevoir des notifications, la notification devra être entreprise par l'autorité américaine compétente selon le droit américain. Simultanément, l'AFC fixe à la personne concernée un délai pour consentir à l'échange de renseignements ou pour désigner un mandataire habilité à recevoir des notifications (art. 20e al. 2 OCDI-US 96). La personne concernée peut, sauf exceptions, prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 20e al. 3 OCDI-US 96).

5.1.3. Une violation du droit d'être entendu peut, à titre exceptionnel, être considérée comme guérie lorsque la cognition de l'instance de recours n'est pas limitée par rapport à celle de l'instance inférieure et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le recourant (cf. ATF 126 V 130 consid. 2b p. 132, 124 II 132 consid. 2d p. 128).

5.2. En l'occurrence, les recourants font valoir qu'ils n'ont découvert l'existence de la procédure d'entraide administrative qu'en recevant, par le biais de l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA – pourtant non mandatée et au bénéfice d'aucune procuration – la décision du 9 août 2010 entreprise. Ils n'auraient ainsi pas été en mesure de faire valoir leurs arguments devant conduire, selon eux, au rejet de la demande d'entraide administrative.

L'autorité intimée n'a pas répondu à ce grief dans sa réponse du 1er novembre 2010.

5.3. Aucun élément du dossier ne permet de retenir que les recourants auraient été au courant de la procédure d'entraide administrative ouverte contre le recourant 1. Il se justifie dès lors, tant par équité que par respect du principe de l'égalité des armes, que l'AFC prenne une nouvelle décision après avoir donné l'occasion aux recourants d'exercer leur droit d'être entendu. La violation de ce droit n'est pas susceptible d'être réparée dans le cadre de la présente procédure de recours, ce d'autant plus que le recours devant l'autorité de céans n'est pas précédé d'une procédure de réclamation ou de recours et que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral est définitif (cf. consid. 7 ci-après). En raison du caractère formel de la garantie constitutionnelle, la violation du droit d'être entendu entraîne l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès des recourants sur le fond (cf. ATF 126 V 132 consid. 2b et les arrêts cités*;* cf. également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les réf. cit.). En conséquence – dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.5 et 1.6 ci-avant) – le recours doit être déclaré bien-fondé s'agissant du grief de violation du droit d'être entendu. La décision entreprise est annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle donne aux recourants la possibilité d'exercer leur droit d'être entendus et en particulier de se déterminer (cf. consid 5.1.2 ci-avant; art. 20e OCDI-US 96). Dans le cadre de la nouvelle décision que l'AFC est appelée à prendre, elle devra en particulier examiner à nouveau si les conditions pour accorder l'échange de renseignements sont remplies.

Compte tenu de l'admission du recours pour violation du droit d'être entendu, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres griefs invoqués par les recourants.

6.

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).

6.2. 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, la partie recourante est considérée 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 les recourants, d'un montant de Fr. 20'000.--, leur est restituée. Les recourants, qui sont représentés par des avocats, 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 Fr. 7'500.--, montant mis à la charge de l'autorité inférieure.

7.
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 dans la mesure où il est recevable. La décision attaquée est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour qu'elle donne l'occasion aux recourants de se déterminer et qu'elle rende une nouvelle décision, compte tenu des arguments invoqués et pièces produites par les recourants, au sujet de l'octroi éventuel de l'entraide administrative.

2.
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

3.
L'avance de trais effectuée par les recourants, d'un montant de Fr. 20'000.--, leur est restituée. Les recourants sont invités à communiquer au Tribunal administratif fédéral un numéro de compte pour le versement.

4.
Il est octroyé aux recourants une indemnité de dépens réduite de Fr. 7'500.--, à la charge de l'autorité inférieure.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Recommandé)
– à l'instance inférieure (n° de réf. *** ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :