



Cour I

A-2901/2019, A-2903/2019, A-2904/2019, A-2905/2019, A-2906/2019, A-2907/2019, A-2909/2019, A-2910/2019, A-2912/2019, A-2913/2019, A-2914/2019, A-2915/2019, A-2916/2019, A-2918/2019, A-2919/2019, A-2920/2019, A-2921/2019, A-2922/2019, A-2923/2019, A-2924/2019, A-2925/2019, A-2926/2019

Arrêt du 2 avril 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

1. A. _____
2. B. _____
3. C. _____
4. D. _____
5. E. _____
6. F. _____
7. G. _____
8. H. _____
9. I. _____
10. J. _____
11. K. _____
12. L. _____
13. M. _____
14. N. _____
15. O. _____
16. P. _____
17. Q. _____
18. R. _____
19. S. _____
20. T. _____
21. U. _____
22. V. _____

tous représentés par
Maître Douglas Hornung, Hornung Avocats,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-US).

Faits :**A.**

A.a En 2008, les autorités américaines (soit le Ministère de la justice des Etats-Unis, U.S. Department of Justice [DoJ]) se sont intéressées aux établissements bancaires suisses, suspectant certains d'entre eux d'avoir aidé des clients américains à éluder l'impôt américain.

En 2010, ces mêmes autorités américaines ont ouvert des enquêtes contre onze banques suisses qu'elles soupçonnaient d'avoir aidé des clients américains à se soustraire à leurs obligations fiscales ainsi que d'avoir contrevenu à la réglementation applicable lors des contacts intervenus avec ces clients. Elles ont requis l'entraide administrative de la Suisse en vue d'obtenir des renseignements sur les activités des banques visées aux Etats-Unis. Les banques visées ont transmis les documents requis aux autorités américaines après avoir, sur requête de la FINMA, caviardé les informations permettant l'identification des clients et remplacé les données de ses employés, de ses ex-employés et de tiers par des codes.

A.b Le 9 décembre 2011, les autorités américaines ont demandé aux banques visées de leur transmettre un certain nombre de documents complémentaires (en particulier sur les employés s'étant rendus aux Etats-Unis pour communiquer avec des clients américains) si elles voulaient éviter une inculpation. Le 18 janvier 2012, le Conseil fédéral a décidé que, provisoirement, seules devaient être transmises, dans le cadre de l'entraide, des données codées concernant les employés. A la mi-mars 2012, plusieurs banques ont demandé au Conseil fédéral d'autoriser la communication des informations exigées, comprenant le nom des employés et des tiers. Le 4 avril 2012, le Conseil fédéral a autorisé les banques concernées à transmettre directement aux autorités américaines des données non anonymisées, à l'exception de celles concernant les clients. Cette décision valait autorisation, au sens de l'art. 271 CP, à procéder sur le territoire suisse pour le compte d'un Etat étranger à des actes relevant des pouvoirs publics. L'appréciation de la responsabilité civile des banques demeurait cependant du ressort de ces dernières. Le 11 avril 2012, la FINMA a recommandé aux banques concernées de coopérer avec les autorités américaines dans le cadre prévu par le Conseil fédéral, en précisant que la procédure d'entraide administrative était, de ce fait, suspendue.

A.c Le 17 août 2012, le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (PFPDT) a ouvert une procédure d'éclaircissement au

sens de l'art. 29 de la loi sur la protection des données (LPD), afin de vérifier si les principes de la loi avaient été respectés lors de la transmission des données par les banques suisses aux autorités américaines. Le 6 septembre 2012, le PFPDT a adressé des recommandations à plusieurs banques, selon lesquelles la banque devait accorder aux personnes concernées (collaborateurs actuels et anciens, ainsi que tiers externes) le droit d'accès aux données selon l'art. 8 LPD. Le PFPDT a adhéré à l'argumentation de la banque qui faisait valoir que des copies de documents ne pouvaient pas être remises au vu de leur sensibilité liée au secret bancaire et à celui de la clientèle, ainsi que de ses propres règles de sécurité. Les banques ne se sont pas opposées aux recommandations du PFPDT, qui ont été publiées le 13 novembre 2012.

B.

B.a Le 14 février 2013, les autorités suisses et américaines ont signé un accord visant à faciliter la mise en œuvre par les établissements financiers suisses de la loi fiscale américaine (Foreign Account Tax Compliance Act [FATCA]). Le Conseil fédéral a ensuite soumis au Parlement fédéral un projet de loi fédérale sur les mesures visant à faciliter le règlement du différend fiscal entre les banques suisses et les Etats-Unis. Le 19 juin 2013, le Parlement suisse a refusé d'entrer en matière sur ce projet, considérant qu'il appartenait au Conseil fédéral de trouver des solutions dans le cadre du droit en vigueur. Le 3 juillet 2013, le Conseil fédéral a fixé les principes de coopération des banques suisses avec les autorités américaines en vue de régler leur différend fiscal, et il a donné la possibilité aux banques de demander une autorisation individuelle au sens de l'art. 271 CP. Il a notamment précisé qu'une telle autorisation excluait uniquement une punissabilité en vertu de cette disposition, mais qu'elle ne dispensait pas du respect des autres règles du droit suisse, notamment de la prise en compte du secret d'affaires et du secret bancaire existants, des dispositions sur la protection des données et des obligations de l'employeur.

B.b Le 29 août 2013, le Conseil fédéral et le DoJ ont trouvé un accord visant à mettre un terme au différend fiscal entre les banques suisses et les Etats-Unis. Trois documents servent à concrétiser cet accord: la déclaration commune (Joint Statement) du Conseil fédéral (Département fédéral des finances) et du DoJ, le programme volontaire américain (Program for Swiss banks), ainsi que l'autorisation modèle du Conseil fédéral du 3 juillet 2013. Le programme volontaire (Program for Swiss banks) classe les banques suisses en quatre catégories: la première catégorie, exclue du programme, s'adresse aux banques faisant l'objet d'une enquête pénale du DoJ ; la deuxième catégorie, destinée aux banques qui estiment avoir

violé le droit fiscal américain, permet à celles-ci de se mettre à l'abri d'une poursuite pénale en échange de leur participation au programme volontaire américain par la conclusion d'un Non-Prosecution Agreement (NPA) ; les catégories 3 et 4 visent les banques qui estiment ne pas avoir violé le droit fiscal américain. Selon le programme volontaire américain, les banques appartenant à la catégorie 2 doivent communiquer au DoJ le nom et la fonction des personnes ayant « structuré, géré ou supervisé les actions transfrontalières de la banque en lien avec les Etats-Unis » et le nom et la fonction de « toute personne, dont le gestionnaire de la relation client, le conseiller à la clientèle et gestionnaire d'actifs, ayant été en relation avec un Closed US Related Account ». Le 30 août 2013, la FINMA a rappelé aux banques qu'il appartenait à chacune d'elles d'évaluer de manière appropriée les potentiels risques juridiques et de réputation qu'entraînerait une non-participation au programme américain et d'en tenir compte dans leur processus de décision qui devra être documenté

C.

Chaque recourant est au bénéfice d'un jugement civil définitif et exécutoire (en dernier lieu le recourant 3 selon Jugement du Tribunal de première instance de Genève du [...]) dont les dispositifs ont en commun qu'ils interdisent à une banque déterminée, sous la menace des peines prévues à l'art. 292 CP, de communiquer aux autorités américaines hors d'une procédure d'entraide internationale des documents contenant des données des recourants, soit des informations qui les identifient ou permettent de les identifier.

Chaque recourant a en outre transmis une copie du jugement le concernant à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) en y indiquant le nom de la banque susceptible de transmettre des données le concernant. A réception de cette information, cette autorité a accepté de constituer chacune des personnes qui s'était ainsi manifesté comme « partie préconstituée » de la manière suivante. A chaque demande d'assistance fiscale formulée par les Etats-Unis pour laquelle des renseignements étaient requis d'une banque ainsi nommée par une partie préconstituée, l'autorité inférieure requérait de la banque qu'elle l'informe si des données personnelles de cette personne étaient incluses dans la documentation que la banque devait transmettre. Si tel était le cas, l'autorité inférieure aurait informé la personne concernée et lui aurait ouvert le droit de contester la décision d'assistance fiscale et de participer à la procédure en lui accordant donc la qualité de partie. Il n'est pas contesté entre les parties que cette hypothèse ne s'est pas concrétisée pour les recourants.

Il résulte de l'instruction complémentaire (mémoire d'information de l'autorité inférieure du 25 novembre 2019 p. 4, non contesté sur ces éléments par les recourants) que quarante et une personnes se sont ainsi constituées préalablement dans le cadre de l'assistance fiscale avec les Etats-Unis, en tant que tiers dont le nom était susceptible d'apparaître dans des documents bancaires relatifs à des personnes formellement concernées. Ce nombre a ensuite augmenté à cinquante-six au total jusqu'en 2018. A partir du mois de juin 2018, la possibilité d'une telle préconstitution de partie ayant été rendue plus largement publique dans le cadre d'un séminaire professionnel, ce sont cent septante-deux personnes supplémentaires qui se sont annoncées auprès de l'autorité inférieure.

D.

Par vingt-deux lettres toutes datées du 7 mai 2019, l'autorité inférieure a communiqué aux recourants qu'elle entendait changer la pratique appliquée jusqu'ici et qu'elle s'abstiendrait désormais de demander aux banques concernées si des données personnelles des recourants figuraient dans les documents bancaires produits. Il y était également mentionné que l'autorité inférieure n'accordera plus d'office la qualité de parties aux recourants. Dite décision contenait également l'information selon laquelle une recherche sur la base de données de l'autorité inférieure effectuée en date du 27 mars 2019 n'avait donné aucun résultat en lien avec le nom des recourants.

Plus exactement, le chiffre 3 commun aux courriers précités était le suivant :

« [...] l'AFC s'abstiendra avec effet immédiat de demander à [la Banque concernée] de lui communiquer si des données personnelles [des recourants] figurent dans les documents bancaires produits. Si des données personnelles [des recourants] devaient figurer dans des documents bancaires produits, l'AFC n'accordera plus d'office – s'appuyant sur la constitution préalable – la qualité de partie [aux recourants]. La constitution préalable [des recourants] sera supprimée. Toutefois, dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative concrète, [les recourants peuvent] toujours se constituer comme partie à la procédure [s'ils souhaitent] s'opposer à la transmission de [leurs] données personnelles à l'IRS, en présentant une demande dans ce sens auprès de l'AFC. »

Par leur conseil, les recourants ont le 17 mai 2019 écrit à l'ensemble des banques concernées pour porter à leur connaissance la décision de l'autorité inférieure du 7 mai 2019 et requis d'être tenus informés dès qu'elles en

avait connaissance, de toute demande d'entraide les concernant. Certaines banques n'ont pas répondu, d'autres ont répondu qu'elles n'entendaient pas donner suite à la requête des recourants.

E.

Par acte du 7 juin 2019, les recourants ont contesté les vingt-deux courriers précités en interjetant recours auprès de la Cour de céans. Ils concluent à leur annulation et au maintien de la pratique antérieure en matière de constitution préalable de partie et de son avocat. Par requête du 7 août 2019, les recourants ont sollicité la jonction des causes. Par décision incidente du 9 août 2019, la jonction des vingt-deux causes a été prononcée, l'avance de frais globale se montant dès lors à CHF 7'500.--. Dans sa réponse du 23 septembre 2019, l'autorité inférieure s'est déterminée en proposant le rejet intégral des recours, sous suite de frais et dépens. Par ordonnance du 23 octobre 2019, le Juge instructeur a procédé à une instruction complémentaire en demandant à l'autorité inférieure des précisions sur le travail effectué avant le changement de pratique contesté. Par courrier du 25 novembre 2019, l'autorité inférieure a répondu et s'est déterminée. Par courrier du 13 décembre 2019, les recourants ont encore répondu à ces déterminations.

Droit :

1.

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

2.

Le Tribunal administratif fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1). La première question qui se pose au titre de la recevabilité du recours est celle de la nature juridique de l'acte attaqué. Il convient en effet de déterminer si les vingt-deux correspondances précitées datées du 7 mai 2019, qui ne sont

pas désignées par leur émetteur comme des « décisions », qui ne contiennent pas de dispositif, mais qui sont toutes munies de voies de droit, peuvent être considérées comme des décisions au sens de l'art. 5 PA.

2.1 Les décisions sont définies à l'art. 5 al. 1 PA comme les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce qui, fondées sur le droit public fédéral, ont pour objet, soit de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (al. 1 let. a), soit de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (al. 1 let. b), soit encore de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (al. 1 let. c). Les décisions doivent en outre respecter les règles de forme énoncées aux art. 34 ss PA. Elles doivent ainsi être notifiées par écrit aux parties (art. 34 al. 1 PA). Même si l'autorité les notifie sous forme de lettre, elles doivent être désignées comme telles, motivées et mentionner les voies de recours (art. 35 al. 1 PA). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA).

En d'autres termes, est une décision l'acte émanant d'une autorité, prise dans un cas particulier et à l'égard d'une personne déterminée et qui a pour objet de régler une situation juridique concrète de manière contraignante (cf. ATF 139 V 72 consid. 2.2.1, 135 II 38 consid. 4.3 avec les réf. citées ; ATAF 2016/28 consid. 1.4.1, 2016/17 consid. 4.3.1, 2015/15 consid. 2.1.2.1, 2010/53 consid. 1.2). Si les éléments caractéristiques de la décision font défaut, il n'y a pas de décision au sens de l'art. 5 al. 1 PA et le juge ne peut entrer en matière relativement à un acte administratif dépourvu des caractéristiques de la décision (ATF 112 V 86 consid. 2c, ATF 102 V 152 consid. 4). Ne constituent ainsi pas une décision l'expression d'une opinion, une simple communication, une prise de position, une recommandation, un renseignement, une information, un projet de décision ou l'annonce d'une décision, car il leur manque un caractère juridique contraignant (cf. ATAF 2009/20 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_197/2008 du 22 août 2008 consid. 2.2 et réf. cit.; FELIX UHLMANN, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2^e éd. 2016, art 5 PA n° 97).

En revanche, en cas d'incertitude sur le caractère décisoire d'une lettre, peu importe que cet acte administratif soit désigné comme une décision ou qu'il remplisse les conditions formelles d'une décision, dans la mesure où il est suffisant qu'il réponde aux conditions matérielles posées par l'art. 5 al. 1 PA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-527/2017 du 15 février 2018 consid. 1.2.3, A-362/2014 du 2 septembre 2015 consid. 1.2.1, A-

4307/2010 du 28 février 2013 consid. 3.3.4, A-8271/2008 du 20 avril 2010 consid. 1.2.1, A-3932/2008 du 7 avril 2009 consid. 2.2.2 et les réf.). Le contenu juridique réel d'un acte et ses caractéristiques structurelles sont déterminants pour sa qualification en tant que décision (interprétation objective), indépendamment de la volonté des parties (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-142/2017 du 5 septembre 2017 consid. 4.3, A-5161/2013 du 7 avril 2015 consid. 1.2.1 non publié dans ATAF 2015/22).

2.2 En l'espèce, les correspondances contestées modifient la situation juridique des recourants en ce sens qu'elles leur refusent pour le futur la qualité de partie sur la base d'une préconstitution et leur dénie le droit dans le futur à être informés d'une demande d'assistance fiscale internationale emportant transmission de leur identité. En outre, la portée du changement de pratique par l'autorité inférieure modifie directement le mode de procéder applicable jusqu'alors, en particulier en tant que l'AFC n'ordonnera plus aux banques concernées de contrôler sur les documents remis à l'AFC la présence du nom des recourants. En outre, en tant que l'autorité inférieure indique que dès à présent elle ne les informera pas d'office de l'existence d'une procédure, les courriers modifient concrètement leur situation juridique. En ce sens, les décisions attaquées restreignent incontestablement les droits des recourants en rendant – c'est précisément l'objet du litige – plus difficile pour eux la défense concrète de leurs droits dans une procédure d'entraide fiscale avec les Etats-Unis. Les correspondances du 7 mai 2019 constituent bien des décisions au sens de l'art. 5 PA, ce que ne conteste au demeurant pas l'autorité inférieure qui les a considérées comme telles.

3.

Il s'ensuit que le TAF est compétent pour connaître du présent recours étant entendu que pour le surplus, celui-ci a été interjeté en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et dans les formes requises (art. 52 PA). Les destinataires des décisions litigieuses ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Il est cependant encore nécessaire de contrôler que les recourants disposent d'un intérêt digne de protection à leur annulation ou modification (art. 48 al. 1 PA).

Cet intérêt doit exister tant au moment du dépôt du recours qu'à celui où l'arrêt est rendu (cf. ATF 137 II 40 consid. 2 p. 41; ATF 136 II 101 consid. 1.1 p. 103). La jurisprudence admet toutefois que, dans des circonstances particulières, il se justifie d'examiner le recours au fond malgré l'absence d'un intérêt actuel, par exemple en cas de la libération du recourant

intervenue durant la procédure devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 136 I 274 consid. 1.3 ; ATF 125 I 394 consid. 5f p. 404 *in fine*).

3.1 Dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, les employés de banque dont les noms figurent dans la documentation bancaire fournie et qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande sont régulièrement cités comme exemple de personnes non concernées (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1; arrêt 2C_690/ 2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5). Il en découle qu'en principe l'Administration fédérale doit faire en sorte que les noms des employés de banque soient caviardés de la documentation transmise à l'Etat requérant en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, sauf si ceux-ci apparaissent, pour un motif ou un autre, vraisemblablement pertinents et leur remise proportionnée. En d'autres termes, si l'Administration fédérale renonce à supprimer les noms des collaborateurs de la banque qui fournit les renseignements, c'est parce qu'elle estime que leur identité est en lien avec la question fiscale formulée dans la demande ou qu'à tout le moins, ce renseignement a une certaine pertinence dans ce cadre qui justifie qu'il ne soit pas biffé. Si tel est le cas, force est de constater que l'employé visé peut faire valoir un intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 PA, ne serait-ce que pour vérifier que les autorités suisses ne fournissent pas ses coordonnées en violation de l'art. 4 al. 3 LAAF. Ainsi, un intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 PA a été reconnu à un employé de banque dont le nom figurait dans la documentation à transmettre dans le cadre d'une procédure d'assistance fiscale, lui permettant de participer à la procédure pour faire vérifier le respect de l'art. 4 al. 3 LAAF. Cette possibilité découlait en premier lieu de la LAAF, subsidiairement de la loi sur la protection des données et aussi d'une interdiction prononcée par un juge civil envers la banque de transmettre ledit nom. Il a été considéré que l'existence de ces garanties de nature procédurale n'entravait pas de manière inconsidérée la remise d'informations à l'Etat requérant (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1).

3.2 Il y a par conséquent lieu en l'espèce de reconnaître aux recourants un intérêt digne de protection suffisamment actuel dans le cadre de la présente procédure de recours. Plus précisément, les recourants disposent ici d'un intérêt digne de protection à *savoir s'ils pourront continuer* à bénéficier de la pratique appliquée jusqu'à ce jour par l'autorité inférieure ou à avoir s'ils pourront être informés d'office de l'existence d'une procédure. Ils disposent ainsi de la qualité pour recourir contre les décisions du 7 mai 2019. Dite qualité pour recourir dans la présente procédure ne préjuge en re-

vanche en rien de leur éventuelle qualité de partie préconstituée d'une manière générale dans les procédures d'assistance fiscale internationale, objet au fond du présent litige.

Il peut donc être entré en matière sur les mérites du recours.

4.

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd. 2016, n° 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd. 2013, n. 2.149).

Le Tribunal vérifie d'office les faits constatés par l'autorité inférieure (art. 12 PA), sous réserve du devoir de collaborer des parties (art. 13 PA). Il applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise. Il se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (« Rügeprinzip », cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et réf. cit.). Il peut aussi admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués, ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (« substitution de motifs » ; cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd. 2013, n° 1 p. 136 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. 1.54 s. ; ATAF 2007/41 consid. 2 ; arrêt du TAF A-2730/2016 du 23 avril 2018 consid. 1.3.2).

La Cour rappellera enfin qu'elle n'a pas à trancher des questions abstraites (cf. arrêt 2C_565/2013 du 6 décembre 2013 consid. 4.3.2), mais doit uniquement se prononcer sur les aspects de la décision entreprise qui exercent une incidence concrète pour les parties.

5.

5.1 Les décisions contestées en l'espèce n'ont pas de dispositif, de telle sorte qu'il importe d'examiner attentivement quel est l'objet du litige. L'objet de la contestation porté devant le Tribunal administratif fédéral est en effet déterminé par la décision attaquée. L'objet du litige, délimité par les con-

clusions des parties, ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Il s'ensuit que, devant le Tribunal administratif fédéral, le litige peut être réduit par une contestation partielle de la partie recourante de la décision attaquée, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité inférieure, qui l'a fixé – en principe - dans le dispositif de la décision attaquée et qui est devenu l'objet de la contestation devant la Cour de céans (*mutatis mutandis* devant le TF : ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 et les références citées; arrêt 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 3). La partie recourante ne peut par conséquent pas prendre des conclusions ni formuler des griefs allant au-delà de l'objet du litige.

Symétriquement, l'autorité inférieure, qui fixe l'objet de la contestation dans la décision attaquée, ne peut plus après le dépôt du recours réduire cet objet. L'effet dévolutif du recours (cf. art. 54 PA selon lequel, après le dépôt du recours, « le pouvoir de traiter l'affaire, objet de la décision attaquée, passe à l'autorité de recours ») ôte assurément à l'autorité inférieure ce pouvoir. Dans la mesure où l'autorité inférieure a rendu une décision sur un objet, qui devient ainsi un « objet de la contestation » dans le sens défini ci-dessus, elle ne saurait être ensuite restreinte. Toutefois, de manière dérogatoire à l'effet dévolutif du recours, le législateur a concédé à l'autorité qui a rendu la décision attaquée le droit jusqu'au dépôt de sa réponse au recours de « procéder à un nouvel examen de la décision attaquée » (art. 58 PA). Dans ce sens, elle peut ainsi modifier sa décision en faisant droit en tout ou partie aux griefs de la partie recourante.

5.2 Dans les décisions contestées en l'espèce, l'autorité inférieure a premièrement (ch. 3 1^{ère} phrase et 3^{ème} phrase) modifié sa pratique antérieure en refusant pour l'avenir de reconnaître la qualité de partie à une personne en dehors d'une procédure d'échange de renseignement ouverte devant elle en matière d'assistance fiscale internationale. Elle a ainsi renoncé, lorsqu'elle ordonne la production de document bancaire auprès d'une banque, à contraindre cette dernière à l'informer de l'éventuelle présence de données concernant une personne s'étant préconstituée partie.

Elle a secondement, bien que moins distinctement (ch. 3 2^{ème} phrase et 4^{ème} phrase) indiqué que si, dans un cas particulier, le nom d'un des recourants apparaissait dans les documents bancaires produits, elle ne considérerait pas d'office cette personne comme une partie à la procédure, mais qu'il était nécessaire qu'elle en fasse expressément la demande. Ceci résulte en effet de l'indication « dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative concrète, [les recourants peuvent] toujours se constituer comme partie à la procédure [s'ils souhaitent] s'opposer à la transmission

de [leurs] données personnelles à l'IRS, *en présentant une demande dans ce sens auprès de l'AFC.* » (souligné par la Cour).

Par déterminations du 25 novembre 2019, soit après le dépôt de sa réponse du 23 septembre 2019, l'autorité inférieure a indiqué : « Il sied d'emblée de recentrer l'objet de la présente procédure à la constitution préalable des tiers indirectement concernés. » Une reconsidération de la décision n'entre cependant ici pas en question, à aucun moment l'autorité inférieure n'ayant indiqué vouloir en tout ou partie admettre les conclusions du recours. En outre, une réduction de l'objet de la contestation à ce stade de la procédure n'est pas possible.

5.3 Dans ces circonstances, l'objet du litige est donc double. Premièrement, la question de la préconstitution de partie sera abordée. Sur celle-ci, les recourants font grief à dites décisions d'abord de les priver *de facto* de l'exercice de leur droit de partie, en particulier le droit d'accès à la justice et le droit d'être entendu (consid. 7 ci-après). Ensuite, ils estiment que l'autorité inférieure devait maintenir sa pratique antérieure, les conditions d'un changement de pratique n'étant pas réalisées (consid. 8 et 9 ci-après).

Secondement, il y aura lieu d'examiner la question du devoir d'information de l'autorité inférieure envers les recourants dès lors que celle-là estime ne pas avoir à les informer *d'office* de l'existence d'une procédure. La Cour se déterminera sur les griefs des recourants reprochant à l'AFC de ne pas systématiquement soit caviarder le nom des employés de banque ou de leur mandataire, respectivement de ne pas leur donner la garantie *ex ante* qu'il sera procédé à ce caviardage, soit de les informer d'office de l'existence d'une procédure ouverte. Ils y voient une violation du principe de pertinence vraisemblable (consid. 10 ci-après).

Il y a lieu auparavant de déterminer le cadre juridique applicable au litige.

6.

6.1 L'échange de renseignements entre la Suisse et les Etats-Unis est régi par 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 (ci-après : CDI CH-US, RS 0.672.933.61) et sur son Protocole (ci-après: Protocole à la CDI-US; également publié au RS 0.672.933.61) ; voir aussi ATF 143 II 506 consid. 4; arrêts du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 3.1, A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 3.1). Cette convention est entrée en vigueur le 19 décembre 1997 et

s'applique aux périodes fiscales ayant débuté le 1^{er} janvier 1998 ou postérieurement (art. 29 ch. 2 let. a CDI-US; arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 6). Quant au Protocole de modification de la Convention conclu le 23 septembre 2009 mais entré en vigueur uniquement le 20 septembre 2019 (RO 2019 3145), il n'est applicable qu'aux demandes déposées à la date de l'entrée en vigueur ou à une date ultérieure (art. 5 al. 2 let. b) du Protocole), et il n'est donc pas applicable en l'espèce.

6.2 L'art. 26 CDI CH-US règle l'échange de renseignements. Le chiffre 3 de l'art. 26 CDI CH-US mentionne pour sa part que les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à la réglementation propre ou à la pratique administrative de l'un des Etats contractants, ou qui sont contraires à sa souveraineté, à sa sécurité ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues ni sur la base de sa propre législation, ni de celle de l'Etat qui les demande. La CDI CH-US ne contient en revanche aucune disposition de nature procédurale. Ainsi, la CDI CH-US laisse au droit interne de chaque Etat contractant l'organisation de la procédure destinée à réunir les informations requises. Telle est la vocation de la LAAF. Elle règle au plan interne les compétences, la procédure et les voies de droit. En d'autres termes, elle détermine auprès de qui et par quels moyens les renseignements peuvent être obtenus, et comment ceux-ci doivent être transmis (AURÉLIA RAPPO/AURÉLIE TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, RDAF 2013 II 1, p. 4). Savoir si et dans quelle mesure une personne visée (directement ou indirectement) par une demande ou *a fortiori* un tiers dont le nom figurerait parmi la documentation fournie dispose d'un droit de recours avant la transmission des informations aux autorités requérantes est une question qui, à défaut de disposition topique dans la CDI concernée (cf. art. 1 al. 2 LAAF), relève de la procédure et dépend des garanties offertes par l'Etat requis. La seule réserve est que les droits procéduraux accordés sur le plan interne ne constituent pas des obstacles entravant de manière inconsidérée la remise d'informations à laquelle la Suisse s'est engagée en vertu du droit international (ATF 143 II 506 consid. 4 ; voir aussi les arrêts du TF 2C_725/2018 du 14 octobre 2019 consid. 3.4 et 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 consid. 4.6.4, ainsi que du TAF A-5715/2018 du 3 septembre 2019 consid. 4.6.2).

6.3 C'est donc en premier lieu au regard des dispositions procédurales de droit interne, qui figurent en l'occurrence dans la LAAF et dans la PA à laquelle celle-ci renvoie (cf. art. 5 al. 1 LAAF) qu'il convient d'examiner la

première question ici litigieuse de la préconstitution de parties dans le cadre de l'échange d'informations entre la Suisse et les Etats-Unis.

7.

La première question litigieuse en l'espèce consiste bien dans la détermination du statut des recourants dans le cadre de l'échange d'informations fiscales avec les Etats-Unis. Elle est cependant ici particulière en ce sens que ce statut n'est pas en lien avec une procédure actuellement ouverte, mais dans l'octroi d'un statut de partie préalablement constituée.

7.1 D'une manière générale, le point de savoir si l'Administration fédérale doit octroyer les droits de partie à une personne dépend du statut procédural dont celle-ci peut bénéficier. Ainsi, l'art. 14 al. 2 LAAF contraint l'AFC à informer de la procédure d'assistance administrative les personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir. Sont des personnes habilitées à recourir, en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF, outre la personne directement concernée, les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

A teneur de l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection de l'art. 48 al. 1 PA correspond à l'intérêt visé à l'art. 89 al. 1 LTF et doit être interprété de la même manière (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; ATF 139 II 328 consid. 3.2). Cet intérêt doit être direct et concret; en particulier, la partie recourante doit se trouver, avec la décision entreprise, dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; ATF 139 II 499 consid. 2.2 ; ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; ATF 137 II 30 consid. 2.2.2). En d'autres termes, 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 (ATF 142 II 80 consid. 1.4.1 ; ATF 141 II 14 consid. 4.4 ; ATF 140 II 214 consid. 2.1).

L'art. 6 PA régit de son côté la qualité de partie, conférant cette qualité notamment aux personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre. On admet qu'une personne qui est légitimée à agir au sens de l'art. 48 PA doit par définition pouvoir bénéficier des droits de partie au sens de l'art. 6 PA (cf. ATF 142 II 451 consid. 3.4.1 p.

457; ATF 129 II 286 consid. 4.3.1 p. 292 s.). Parmi les droits de partie que l'Administration fédérale doit garantir aux personnes habilitées à recourir en matière d'assistance administrative, on peut mentionner le droit d'information (cf. art. 14 al. 2 LAAF précité), le droit de participation et celui de consultation des pièces (cf. art. 15 LAAF).

7.2 L'ensemble de ce dispositif prévu dans la LAAF et la PA nécessite cependant l'existence d'une procédure ouverte devant l'autorité inférieure. En effet, définir la qualité de partie revient à déterminer qui a, dans une procédure particulière et à l'endroit d'une autorité qui la mène, des droits et des obligations de nature procédurales (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2^{ème} éd., 2011, p. 282). Or, la procédure administrative est orientée vers le fait de rendre une décision et le début de cette procédure peut être déterminé lorsque pointe à l'horizon la perspective d'une décision (FELIX UHLMANN, *Die Einleitung eines Verwaltungsverfahrens*, in ISABELLE HÄNER/BERNHARD WALDMANN (Ed.), *Das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren*, 2008, p. 4). C'est ainsi que le Tribunal fédéral (ATF 140 II 298 consid. 5.4) a jugé que sont déterminantes pour le début de la procédure la prise de mesures par une autorité à la suite desquelles on peut s'attendre à une prise de décision. Pour les procédures administratives devant l'autorité inférieure, la procédure est déclenchée formellement par la réception d'une requête d'assistance fiscale internationale par une autorité compétente étrangère. Il s'agit là d'une forme d'acte introductif d'instance. Par conséquent, contrairement à une procédure administrative non contentieuse, il existe bien dans la procédure régie par la LAAF un début de procédure formel. Dès ce moment, les parties sont effectivement constituées en tant que telles et peuvent alors exercer toutes les facultés qui découlent de leur qualité (RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3^e éd., 2014, n. marg. 839a).

En l'occurrence, aucune procédure d'assistance fiscale avec les Etats-Unis n'a été effectivement déclenchée à ce jour en relation avec les recourants, ce qu'ils ne contestent d'ailleurs pas. Il ne saurait dès lors être admis de reconnaître la qualité de parties à la procédure pour les recourants dans le sens qui précède, puisque cette qualité ne peut naître qu'au déclenchement de la procédure administrative.

7.3 Selon les recourants, il est des cas cependant dans lesquels un administré peut faire valoir des droits dans une phase antérieure au déclenchement de la procédure. Il faut toutefois pour cela qu'une loi le précise, ou, à

défaut, qu'il existe une lacune dans le système et qu'elle doive être comblée par le juge.

7.3.1 En l'occurrence, les recourants invoquent une lacune dans les dispositions légales applicables à l'assistance fiscale internationale sur le point particulier de la constitution préalable de parties. Ils estiment que faute de pouvoir se manifester préalablement à l'ouverture d'une procédure, ils seraient dans l'impossibilité matérielle de faire valoir leurs droits de parties n'étant pas informés de l'ouverture d'une procédure. Ils soutiennent qu'à défaut de la procédure de préconstitution actuellement appliquée par l'autorité inférieure, les renseignements seraient susceptibles d'être transmis aux autorités américaines sans qu'eux ne puissent exercer un contrôle dessus. Certes, les personnes intéressées ou formellement concernées pourraient faire valoir leur droit, mais eux, en tant que tiers concernés par la procédure selon la jurisprudence fédérale et autorisés à ce titre à recourir, n'en auraient pas matériellement la possibilité.

7.3.2 Conformément à une jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) (ATF 135 II 416 consid. 2.2 p. 418; 134 I 184 consid. 5.1 p. 193 et les arrêts cités).

L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Une telle lacune peut être occulte. Tel est le cas lorsque le législateur a omis d'adjoindre, à une règle conçue de façon générale, la restriction ou la précision que le sens et le but de la règle considérée ou d'une autre règle légale imposent dans certains cas (ATF 135 IV 113 consid. 2.4.2 p. 116). En d'autres termes, il y a lacune occulte lorsque le silence de la loi est contraire à son économie (ATF 117 II 494 consid. 6a p. 499 et la référence citée). En revanche, si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante (cf. ATF

129 III 656 consid. 4.1 p. 657 ss; 128 I 34 consid. 3b p. 40 ss; 125 III 425 consid. 3a p. 427; 124 V 271 consid. 2a et les arrêts cités).

D'après la jurisprudence précitée, seule l'existence d'une lacune proprement dite (apparente ou occulte) appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne constitue un abus de droit ou ne viole la Constitution.

Cela étant, savoir si l'on est en présence d'une lacune proprement dite occulte, que le juge peut et doit combler en raison de l'économie de la loi, ou d'une lacune improprement dite relevant de considérations de politique législative qui sortent du champ de compétence du pouvoir judiciaire, est une question d'interprétation parfois délicate, car la frontière entre ces deux notions peut s'avérer relativement ténue.

7.3.3 En l'espèce, il n'est pas contesté que la législation applicable ne contraint aucunement l'autorité inférieure à proposer le statut de parties préconstituées aux recourants. Ni les dispositions de la LAAF, ni celles plus anciennes de la PA ne prévoient une telle institution. Toutefois, la lacune légale consisterait selon les recourants dans l'absence de droit à la constitution préalable de partie et de l'absence de droit à la constitution préalable d'un avocat. Le législateur de la LAAF – contrairement par exemple au Code de procédure civile du 19 décembre 2008 (CPC ; RS 272) qui le prévoit à son article 270, sous l'appellation de mémoire préventif – aurait omis d'intégrer une telle possibilité. Conformément à la jurisprudence fédérale précitée, l'existence d'une lacune ne peut être admise que si l'interprétation des dispositions applicables peut conduire à la constatation d'une telle lacune. Or, il n'en est rien en l'espèce. En effet, le législateur a mis en place un système qui protège les différentes parties à la procédure. Ainsi, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. La notion de "personne non concernée" doit être interprétée restrictivement (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). Il s'agit, en application du principe de proportionnalité, de protéger les personnes qui n'ont rien à voir avec les faits décrits dans la demande et dont le nom apparaît par le fruit d'un pur hasard (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-765/2019 du 20 septembre 2019 consid. 2.3.1 et les réf. citées). En outre, la jurisprudence a retenu que la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que

leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6, arrêt du Tribunal fédéral 2C_615/2018 du 26 mars 2018 consid. 3.1). Ensuite, les tiers dont les noms doivent être transmis selon ce qui précède doivent être informés de l'existence d'une procédure d'assistance fiscale les concernant (cf. ci-après consid. 10). Enfin, le tiers dans la procédure est également protégé par le principe dit de spécialité. Les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêts du TAF A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3, A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres : ATAF 2018 III/1 consid. 2.9, arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

En outre, l'inexistence d'une lacune est aussi étayée par l'absence générale de cette institution en droit de procédure administrative. Il n'existe ainsi pas de possibilité de se constituer partie préalablement à l'ouverture d'une procédure pour par exemple un voisin qui voudrait s'opposer à une procédure de construction non encore formellement ouverte. De même dans une procédure d'adjudication de marché public, une entreprise ne peut pas s'annoncer avant l'ouverture de la procédure pour s'assurer d'être informée du délai pour le dépôt des offres. Enfin, dans les procédures d'entraide fiscale interne, entre autorités fiscales suisses ou entre une autorité fiscale et une autorité judiciaire, il n'existe pas non plus de possibilité de se préconstituer partie.

Finalement, l'analogie postulée par les recourants avec l'art. 270 CPC ne leur est d'aucun secours. Non seulement, il s'agit de procédure civile, mais surtout elle ne concerne que des mesures superprovisionnelles, un séquestre ou une mesure requise sans audition préalable. Il s'agit donc de procédures dans lesquels un juge est appelé à statuer rapidement sans entendre la partie adverse (JOHANN ZÜRCHER in: Kommentar zur ZPO, Art. 197-408, 2. Aufl. 2016, Art. 270 Rz. 6). Or, tel n'est pas le cas ici puisqu'il s'agit de procédures au fond. Par surabondance, on mentionnera que le dispositif de l'art. 270 CPC est limité dans le temps puisque le mémoire est caduc six mois après son dépôt.

7.4 Il faut souligner par surabondance que la lacune invoquée par les recourants ne consisterait pas uniquement dans l'admission au titre de partie avant l'ouverture d'une procédure formelle mais comportait en sus une obligation pour l'autorité inférieure d'exiger de la part des instituts bancaires concernés qu'ils effectuent un travail de contrôle sur les documents à remettre. Les règles de droit prétorien ainsi réclamées par les recourants reviendrait ainsi à la fois à leur admission comme parties de manière préalable mais aussi à reconnaître leur droit à ce que l'autorité inférieure contraigne les banques concernées. Compte tenu de l'ampleur de la lacune invoquée, on ne saurait admettre que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi.

7.5 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre, contrairement à l'avis des recourants, que le dispositif légal ne présente pas de lacune à combler. Le tiers à la procédure sont en effet protégés à la fois par le principe de la pertinence vraisemblable qui s'oppose à la transmission d'information qui ne seraient pas pertinentes, par le principe de spécialité – contre l'utilisation des données transmises par l'Etat requérant à leur encontre dès lors qu'ils n'étaient pas des parties concernées-, mais aussi par le droit d'être informés et le droit de recourir dont ils disposent (cf. ci-après consid. 10). L'institution de la préconstitution de parties est en quelque sorte étrangère à la procédure administrative ce qui ne saurait être considéré comme une lacune à combler.

En résumé, le grief des recourants qui veulent se voir reconnaître la qualité de parties préconstituées par l'autorité inférieure est rejeté. Le dispositif légal applicable à la transmission d'informations fiscales aux Etats-Unis ne présente pas de lacune au regard de l'absence de possibilité de préconstitution de partie. Dès lors, c'est à juste titre que l'autorité inférieure l'a refusé dans les décisions contestées.

8.

Dans un grief distinct, les recourants contestent le changement de pratique concrétisé dans les décisions attaquées.

8.1 On parle de « pratique » pour désigner la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être source du droit. Elles ne lient pas le juge. Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de

traitement (cf. PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, *Droit administratif*, vol. I, Berne 2012, n° 2.1.3.3 p. 89).

Une pratique bien établie acquiert un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (cf. à cet égard ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *op. cit.*, vol. I, n° 2.1.3.2 p. 86), un changement de pratique doit donc reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir notamment une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Une mauvaise application du droit peut également motiver un tel changement. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. De plus, les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique (cf. ATF 132 II 770 consid. 4 et 126 V 36 consid. 5a; ATAF 2011/22 consid. 4 et 2008/31 consid. 9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *op. cit.*, ch. 513).

Lorsque ces conditions sont remplies et pour autant que la nouvelle pratique s'applique de façon générale à tous les cas non encore traités au moment de son adoption, un changement de pratique ne contrevient ni à la sécurité du droit, ni à l'égalité de traitement et ce, bien qu'il en résulte inévitablement une différence de traitement entre les cas anciens et les cas nouveaux (cf. ATF 125 II 152 consid. 4c/aa; arrêts du Tribunal fédéral 9C_283/2010 du 17 décembre 2010 consid. 4.2 et 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.5).

8.2 Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi, qui découle de l'art. 9 Cst., doit néanmoins être pris en considération et peut s'opposer à l'application immédiate de la nouvelle pratique (cf. BETTINA BÄRTSCHI, *Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht*, in : *Steuerrecht 2008: Best of zsis*, Beusch/ISIS [édit.], Zurich 2008, p. 106 ss).

Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée; il en va ainsi notamment en matière de droits des parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 et 132 II

153 consid. 5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2007 du 21 décembre 2007 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.4).

On notera par surcroît qu'un changement de pratique suppose l'existence d'une pratique antérieure consacrée, c'est-à-dire qui résulte de la répétition de décisions semblables dans un grand nombre d'affaires analogues. Pour que le contribuable puisse en particulier prétendre à l'application d'une pratique contraire au droit, il faut ainsi que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés. Par ailleurs, le contribuable ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévéra dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 139 II 49 consid. 7.1 et 135 I 65 consid. 5.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.3 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1).

8.3 Compte tenu du petit nombre de personnes informées de la manière de procéder de l'autorité inférieure, de la durée relativement courte depuis la mise en place de cette procédure, de l'absence de publication et de son application au final limitée, on pourrait douter de l'existence d'une véritable pratique. Cette question peut cependant rester ouverte dès lors que les conditions pour un changement de pratique seraient de toute façon remplies, comme on le verra ci-après.

8.4 Les recourants avancent à cet égard en substance que le changement de pratique de l'AFC n'interviendrait qu'en raison de la surcharge de travail induite par la pratique actuelle, alors que non seulement cette surcharge n'existerait pas dans la réalité mais encore que l'administration devrait quoi qu'il en soit être en mesure de s'organiser pour pouvoir exercer ses prérogatives.

En réalité, comme l'explique l'autorité inférieure, la pratique informelle qu'elle suivait ne concernait jusqu'à présent que quelques personnes, au surplus presque toutes représentées par un même mandataire. L'accroissement important du nombre de demandes pour une préconstitution, le chiffre de 172 nouvelles demandes depuis l'été 2018 avancé par l'AFC n'est pas contesté par les recourants, permet déjà de justifier le changement de pratique. Peu importe à cet égard que les recourants concernés par la présente procédure soient tous au bénéfice d'un jugement civil interdisant à une banque spécifique de transfert les informations le concernant. Il n'y a pas de motif pour restreindre cette pratique – si elle devait être maintenue – aux seuls employés ayant obtenu un tel jugement de droit

civil. Il est ainsi erroné de soutenir que le cercle des personnes potentiellement concernées par la pratique est restreint pour ce motif. Au demeurant, il faut bien voir que cette pratique a été développée à un moment où le traitement manuel des demandes était encore possible. Il faut convenir avec l'autorité inférieure que l'augmentation des demandes dites groupées ou fondées sur des listes, couplée à l'augmentation des demandes, constituent des motifs objectifs et sérieux pour fonder un changement de pratique. Ce changement apparaît en outre d'autant plus admissible en l'occurrence que la pratique ainsi modifiée n'est guère ancienne puisqu'elle date des premiers jugements civils interdisant les transferts de données bancaires (ci-avant Faits, let. C), les recourants indiquant à cet égard (Recours, p. 21) qu'elle dure depuis « plus de deux ans ». Enfin, comme cela ressort des considérants ci-dessus, la pratique des préconstitution de parties en droit de procédure administrative suisse ne repose sur aucune base légale et ne saurait pallier une lacune du système légal.

Ainsi, le grief des recourants tendant selon lequel le changement de pratique en l'espèce viole les principes d'égalité de traitement et le principe de la bonne foi doit être rejeté.

9.

En parallèle de leurs griefs contre la modification de la pratique de l'autorité inférieure, les recourants contestent également ce qu'ils qualifient de rétroactivité du changement allégué de pratique. L'autorité inférieure ayant en effet décidé de cesser de demander aux banques concernées de rechercher parmi la documentation à transmettre le nom des recourants, elle a voulu procéder « à titre exceptionnel » à une recherche des noms sur sa base de données. Elle a effectué cette recherche en date du 27 mars 2019 (cf. ci-avant Faits, let. D), soit avant de rendre les décisions attaquées le 7 mai 2019. Il résulte des déterminations du 25 novembre 2019 de l'autorité inférieure (Prise de position du 25 novembre 2019 p. 3) qu'elle n'a jamais effectué de telles recherches auparavant et que la recherche mentionnée dans les décisions contestées était exceptionnelle. Ainsi, en tant que les recourants se plaignent de la rétroactivité de la modification de la pratique, ils ne sauraient être suivis. En effet, comme l'a confirmé l'autorité intimée (Prise de position du 25 novembre 2019 p. 3), la pratique de préconstitution a été maintenue jusqu'à droit connu sur le présent litige. La recherche générale avec les noms des recourants a été effectuée le 27 mars 2019, à titre exceptionnel, sur les bases de données de l'autorité intimée, avant de rendre les décisions en cause, sans préjudice de la modification de la pratique. Dite recherche, qui ne ressorti d'ailleurs pas à l'objet du litige, ne constitue pas une modification rétroactive de la pratique. Si la recherche

exceptionnelle découle, certes, de l'abandon de la pratique de préconstitution, la date à laquelle la recherche a été effectuée ne permet pas encore de préjuger de la date à laquelle la pratique est modifiée. En maintenant jusqu'à ce jour sa pratique, l'autorité inférieure n'a donc pas violé son devoir d'annoncer à l'avance le changement de pratique.

Le grief d'une modification rétroactive de la pratique est donc rejeté.

10.

Les recourants font valoir en rapport avec le second objet du litige (cf. ci-avant consid. 5.2, 2^{ème} paragraphe) qu'en application du principe de pertinence vraisemblable, l'autorité intimée devrait s'assurer de manière effective que leurs noms soient caviardés lors de toute transmission de documentation bancaire vers les États-Unis, faute de quoi leur droit d'être entendu serait violé. Dans ce cadre, la Cour procédera au contrôle de la partie de la décision de l'AFC selon laquelle « dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative concrète, [les recourants peuvent] toujours se constituer comme partie à la procédure [s'ils souhaitent] s'opposer à la transmission de [leurs] données personnelles à l'IRS, *en présentant une demande dans ce sens auprès de l'AFC.* » (souligné par la Cour). En d'autres termes, il y a lieu de contrôler si la décision de l'AFC en tant qu'elle indique aux recourants qu'elle ne les informera pas *d'office ou spontanément* de l'ouverture d'une procédure d'entraide dans le cadre de laquelle leur nom apparaîtrait comme tiers non impliqué, est conforme à la jurisprudence.

10.1 Le droit d'être entendu est un principe fondamental consacré à l'article 29 al. 2 Cst. qui s'applique pleinement dans le cadre des procédures d'entraide administrative. La jurisprudence a déduit de cette disposition, 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 influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3.1 p. 564; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282; arrêts 2C_782/2015 du 19 janvier 2016 consid. 3.1; 4A_178/2015 du 11 septembre 2015 consid. 3.2 non publié in ATF 141 III 433).

10.2 Dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, l'Administration fédérale doit informer, selon les modalités décrites aux art. 14 et 14a LAAF, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations

qu'elle entend communiquer. L'art. 19 LAAF traite de la question de la qualité pour recourir et indique (al. 2) qu'outre la personne concernée « les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA » peuvent recourir contre la décision de l'AFC. Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. Les dispositions de la PA sont applicables pour autant que la LAAF n'en dispose pas autrement (cf. le renvoi de l'art. 5 al. 1 LAAF). Entre notamment en ligne de compte l'art. 30 al. 1 PA, selon lequel l'autorité entend les parties avant de prendre une décision. Cette disposition, conjuguée avec l'art. 15 LAAF, implique que l'Administration fédérale doit impartir un délai aux personnes habilitées à recourir pour se déterminer avant de rendre sa décision (ATF 142 II 2016 consid. 2.4). Si elles ne consentent pas à la transmission des renseignements, l'Administration fédérale leur notifie une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (cf. art. 17 LAAF).

Au demeurant, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017, par l'ajout suivant : lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements (RO 2016 5059 ; voir à ce sujet l'ATF 143 II 506 consid. 5.2.1). Selon la jurisprudence désormais bien établie du Tribunal fédéral, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI, la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur carviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 s.; 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6 p. 446; 143 II 506 consid. 5.2.1; arrêt précité 2C_690/2015 consid. 4.5). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

10.3 Cela étant, la question litigieuse n'est ici pas tant de savoir si la transmission du nom des recourants est vraisemblablement pertinente – ce qui ne pourra être contesté d'ailleurs que dans le cadre d'un litige concret – mais bien plus de savoir comment devraient être informés les recourants

dans une telle hypothèse. Contrairement à ce que soutient l'autorité inférieure dans ses déterminations du 25 novembre 2019, le fait que cette question fasse l'objet actuellement d'une procédure devant le Tribunal fédéral n'empêche pas la Cour de céans de juger dès lors qu'elle fait partie de l'objet de la contestation (cf. au surplus ci-avant consid. 5).

S'agissant du droit d'être entendu des tiers, le Tribunal fédéral ne s'est à ce jour pas prononcé sur la question de savoir dans quelle mesure ces personnes devraient être informées de l'existence d'une procédure d'assistance administrative en cours, en particulier sous l'angle du droit d'être entendu. La jurisprudence la plus récente a cependant précisé que l'art. 14 LAAF concrétise le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. et que si une personne habilitée à recourir n'est pas informée de la procédure, parce que l'AFC n'a pas procédé à une notification adéquate au sens de l'art. 14 LAAF, il y a violation de son droit d'être entendue (ATF 145 II 119 consid. 4.2). Notre Haute Cour a en revanche eu l'occasion de préciser que les recours ne peuvent en principe pas être formés au nom ou dans l'intérêt d'un tiers, cela signifie que, dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, la personne concernée ne saurait être suivie en tant qu'elle requerrait à ce que les tiers concernés par la procédure d'assistance soient informés de l'existence de dite procédure (ATF 139 II 404). Elle a ainsi refusé d'entrer en matière sur une conclusion prise par les recourants tendant à obliger les autorités à informer les personnes dont les données n'étaient pas caviardées, afin que celles-ci puissent s'en plaindre, au motif que les recourants n'étaient eux-mêmes pas directement concernés et ne pouvaient donc faire valoir les intérêts de tiers. Le Tribunal fédéral a ensuite clarifié cette jurisprudence en exposant qu'un (ancien) employé de banque qui figurait dans les documents à transmettre avait en revanche le droit de déposer un recours pour lui-même (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1, arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.4, A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 4.2.8).

Pour sa part, le Tribunal administratif fédéral a considéré jusqu'ici les tiers matériellement concernés doivent en principe être informés de l'existence d'une procédure d'assistance administrative et ont qualité pour former recours (cf. arrêts du TAF A-1745/2019 du 1^{er} novembre 2019 consid. 3.3.2.2, A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.3.5, A-4588/2018 du 22 juillet 2019 consid. 4.3.7.5 et A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 4.5 et 6.5).

On ajoutera que dans un arrêt particulier (arrêt du TAF A-5715/2019 du 3 septembre 2019 [contesté devant le Tribunal fédéral]), la Cour de céans a admis un recours du Préposé fédéral à la protection des données et à la

transparence qui dénonçait la pratique de l'AFC consistant à transmettre aux États-Unis les noms de personnes indirectement concernées par une procédure d'assistance administrative sans les en informer au préalable. Il ressort de cet arrêt que lorsque des informations relatives à des tiers doivent être considérées comme étant vraisemblablement pertinentes, ces tiers ne peuvent être considérés comme des tiers non concernés selon l'art. 4 al. 3 LAAF et endossent en conséquence la qualité de personnes habilitées à recourir au sens des art. 14 et 19 al. 2 LAAF en lien avec l'art. 48 PA, étant donné que des renseignements les concernant sont susceptibles d'être remis à l'Etat requérant. Ces personnes doivent dès lors être informées de l'existence de la procédure. A l'inverse, les informations relatives à des tiers qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes doivent être caviardées.

10.4 Compte tenu de cette jurisprudence claire de la Cour de céans, même si pour l'essentiel contestée devant le Tribunal fédéral, l'autorité inférieure ne pouvait pas décider que les recourants ne sont pas informés lors d'une procédure mentionnant leur nom. Dès lors que les recourants sont des tiers matériellement concernés ils ont le droit d'être informés de l'existence d'une procédure d'assistance fiscale internationale. Il appartenait à l'AFC d'appliquer la jurisprudence précitée et de garantir aux recourants le droit à une information. Or, en indiquant, « dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative concrète, [les recourants peuvent] toujours se constituer comme partie à la procédure [s'ils souhaitent] s'opposer à la transmission de [leurs] données personnelles à l'IRS, en présentant une demande dans ce sens auprès de l'AFC » l'autorité inférieure a violé le droit d'être entendu des recourants.

Sur cet objet du litige, les recourants obtiennent gain de cause. Conformément à la jurisprudence précitée, l'AFC doit soit caviarder les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents, soit si tel n'est pas le cas, informer les personnes concernées, y compris les personnes comme les recourants qui ne sont que matériellement concernés, pour leur permettre de faire valoir leur droit d'être entendu et leur attribuer ainsi la qualité de partie à la procédure. Les décisions attaquées sont donc réformées sur ce point dans ce sens que l'AFC informera d'office les recourants en cas de transmission de renseignements vraisemblablement pertinents les concernant.

11.

L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties

et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1^{ère} phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]; arrêts du TAF A-7800/2016 du 20 juin 2018 consid. 5, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 7). Il convient de calculer la répartition des frais sur la base de l'issue de la procédure (arrêts du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.1, A-1517/2016 du 17 mars 2016 consid. 2).

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 7'500.-.

Le recours est partiellement admis, dans une mesure qui équivaut à la moitié des objets du litige. Succombant cependant sur la question principale de la constitution préalable, les recourants doivent supporter les frais de la procédure (art. 63 al. 1 PA) à raison de Fr. 4'000.--, qui sont imputés sur le montant de l'avance de frais de Fr. 7'500.-- qu'ils ont déjà versé. Le solde de cette avance, soit Fr. 3'500.--, leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Sur la base de calcul évoquée (voir art. 64 al. 1 PA, 7 ss FITAF et arrêt du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.2), les recourants ont droit à des dépens réduits de Fr. 5'250.--, qui sont mis à la charge de l'AFC. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à cette dernière (art. 7 al. 3 FI-TAF).

12.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). 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. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis au sens du considérant 10. Il est rejeté pour le surplus.

2.

Les frais de procédure de CHF 7'500.- sont mis partiellement à la charge des recourants à hauteur de CHF 4'000.-. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de CHF 7'500.-. Le solde de CHF 3'500.- sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Un montant de CHF 5'250.-- est alloué aux recourants à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

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). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :