

BGer 2C 116/2023 vom 2. Mai 2025

Bundesgericht, 2025-05-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_116_2023

FR: TF 2C 116/2023 du 2 mai 2025

IT: TF 2C 116/2023 del 2 maggio 2025

Regeste

Assistance administrative (CDI CH-FR) | Entraide et extradition

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). En conséquence, seule la voie du recours en matière de droit public est ouverte (cf. art. 113 LTF a contrario).

E. 1.1

Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l' art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 83 let. h et 84a LTF), ce qu'il appartient à la partie recourante de démontrer (art. 42 al. 2 LTF ; sur la notion de question juridique de principe, cf. ATF 139 II 404 consid. 1.3; 340 consid. 4; arrêts 2C_992/2022 du 5 juin 2024 consid. 1.2; 2C_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 2.1 non publié dans ATF 148 II 536).

E. 1.2

Tant l'Administration fédérale que A.A. _____ et B.A. _____ font valoir que la présente cause soulève une question juridique de principe liée au secret professionnel de l'avocat. Pour l'Administration fédérale, il s'agit de déterminer si les informations qui figurent dans la documentation des comptes bancaires d'un avocat, en particulier du compte qu'il a ouvert au moyen du formulaire R, sont protégées par le secret professionnel de l'avocat lorsque cette documentation est détenue et produite par une banque. Quant à A.A. _____ et B.A. _____, ils font notamment valoir que la présente cause soulève la question juridique de principe de la légalité de l'ingérence dans la vie privée (art. 8 CEDH) que représente la transmission de données bancaires protégées par le secret professionnel de l'avocat par la voie de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Le Tribunal fédéral s'est déjà interrogé sur la portée du secret professionnel de l'avocat dans le contexte d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale mais a laissé la question ouverte (arrêt 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 6). Cette problématique mérite un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral. Les deux recours remplissent donc la condition de recevabilité de l' art. 84a LTF .

E. 1.3

Au surplus, tant l'Administration fédérale que A.A. _____ et B.A. _____ ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 2 let. a LTF et arrêt 2C_992/2022 du 5 juin 2024 consid. 1.3 et

les références pour la première et art. 89 al. 1 LTF pour les seconds), ont agi en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF).

E. 1.4

Il convient donc d'examiner les deux recours, étant rappelé que les deux causes ont été jointes par ordonnance du 12 juillet 2024 (supra consid. D).

E. 2.1

Lorsqu'il entre en matière sur un recours en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le Tribunal fédéral examine l'ensemble des griefs en application des art. 95 ss et 105 ss LTF , sans se limiter aux questions qui ont justifié l'entrée en matière selon l' art. 84a LTF (cf. ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 et les références).

E. 2.2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine la violation de droits fondamentaux que si le grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 149 III 81 consid. 1.3; 148 I 127 consid. 4.3).

E. 2.3

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF).

E. 2.4

Selon l' art. 99 al. 1 LTF , aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente. Cette règle connaît des exceptions. Il est notamment possible d'invoquer des faits nouveaux qui rendent le recours sans objet (ATF 145 III 422 consid. 5.2 p. 428; 137 III 614 consid. 3.2.1) ou lorsqu'il s'agit de se prononcer sur une requête de suspension de la procédure.

E. 2.4.1

Selon la jurisprudence, si, alors qu'une procédure d'assistance administrative est pendante en Suisse, l'État requérant informe l'Administration fédérale qu'elle retire sa demande ou que les renseignements qu'il a requis ne lui sont plus utiles, les renseignements correspondants ne doivent pas être transmis même si les conditions de l'octroi de l'assistance administrative étaient remplies (cf. arrêt 2C_617/2022 du 21 mars 2024 consid. 3.1). Cette conclusion s'impose à tous les stades de la procédure en Suisse, y compris devant le Tribunal fédéral. Il faut, par analogie avec la jurisprudence précitée (consid. 2.4), tenir compte à titre d'exception des faits nouveaux selon lesquels l'autorité requérante n'a plus besoin des renseignements requis ou retire sa demande.

E. 2.4.2

En l'occurrence, le 24 février 2024, soit postérieurement à l'arrêt entrepris, l'autorité requérante a informé l'Administration fédérale que les renseignements qu'elle avait demandés le 8 novembre 2021 ne lui étaient plus utiles (supra consid. D). Il convient de tenir compte de ce fait nouveau sur l'issue de la présente procédure. En conséquence, ces renseignements devront être retranchés de la documentation à transmettre. II. Requêtes procédurales

E. 3

Dans leur recours, A.A._____ et B.A._____ demandent préalablement au Tribunal fédéral de suspendre la procédure jusqu'à droit connu sur l'arrêt que la Cour de cassation pénale française rendra à la suite de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 5 mai 2022 (à ce sujet supra consid. B.b in fine). De leur avis, les considérants de ce futur arrêt pourraient être de nature à mettre fin à la procédure d'assistance administrative ouverte à leur encontre. Il ressort du site gouvernemental français www.legifrance.gouv.fr que la Cour de cassation pénale française a rendu l'arrêt attendu en date du 22 mars 2023. Le motif justifiant la requête de suspension de la procédure a ainsi disparu (cf., sur la prise en compte de ces éléments, supra consid. 2.4), ce qui la rend sans objet.

E. 4

Dans leurs observations du 21 octobre 2024, les recourants demandent que la Cour de céans mette en oeuvre leur requête d'instruction du 20 août 2024 (supra consid. D). La Présidente de la Cour de céans a toutefois déjà rejeté cette requête par ordonnance du 2 octobre 2024 (ég. supra consid. D). La nouvelle demande des recourants apparaît être une demande de réexamen de l'ordonnance du 2 octobre 2023. Ils n'apportent toutefois aucun élément nouveau. Leur requête est partant irrecevable. III . Droit applicable

E. 5.1

Au plan international, l'assistance administrative est régie en l'espèce par l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) dans sa version actuelle, qui résulte de l'art. 7 de l'Avenant à la Convention conclu le 27 août 2009 (RO 2010 5683; ci-après: l'Avenant), ainsi que par le chiffre XI du Protocole additionnel, introduit par l'art. 10 de l'Avenant. Conformément à l'art. 11 par. 3 de l'Avenant, ces dispositions s'appliquent aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant, c'est-à-dire à compter du 1er janvier 2010.

E. 5.2

Au plan interne, la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1) règle l'exécution en Suisse de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande (cf. art. 1 LAAF). IV. Grief formel

E. 6

A.A._____ et B.A._____ se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus (art. 29 al. 2 Cst.). Ils reprochent aux juges précédents de ne pas avoir examiné si, comme ils l'avaient pourtant allégué devant eux, l'autorité requérante avait adopté un comportement contraire à la bonne foi en indiquant à l'Administration fédérale qu'elle avait besoin des renseignements bancaires concernant les recourants pour la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2018, alors qu'elle lui aurait menti au sujet de l'utilité de ces renseignements, car la procédure fiscale qu'elle avait ouverte à leur encontre ne concernait que les périodes fiscales 2016 et suivantes, les périodes antérieures étant déjà prescrites au jour des demandes.

E. 6.1

Une autorité viole le droit d'être entendu découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 150 III 1 consid. 4.5; 146 II 335 consid. 5.1). La motivation peut par ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt 9C_490/2020 du 30 juin 2021 consid. 6.1 non publié in ATF 147 V 402 ; 141 V 557 consid. 3.2.1).

E. 6.2

Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a reproduit le grief des recourants relatif au comportement de l'autorité requérante prétendument contraire au principe de la bonne foi, mais n'y a pas expressément répondu. Il a en revanche souligné que la question de savoir si des périodes fiscales faisant l'objet d'une demande d'assistance administrative fiscale sont ou non déjà prescrites dans l'État requérant n'a pas à être examinée par l'État requis, car il s'agit d'une question de fond qui dépasse le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable et qui doit être soulevée par les intéressés devant les autorités compétentes de l'État requérant (arrêt attaqué consid. 8.2 et 8.2.1). Il ressort de cette motivation que le Tribunal administratif fédéral a implicitement retenu que la question n'était pas pertinente puisqu'elle portait sur un point qu'il n'avait pas à examiner. On ne discerne pas de violation de l' art. 29 al. 2 Cst. Savoir si c'est à juste titre que la prescription invoquée n'a pas été prise en compte ne relève en effet pas du droit d'être entendu mais du fond et sera examiné ci-après (infra consid. 7). Le grief est partant rejeté. V. Pertinence vraisemblable (art. 28 par. 1 CDI CH-FR) et principe de la bonne foi du droit international public (art. 26 CV)

E. 7

A.A._____ et B.A._____ reprochent au Tribunal administratif fédéral d'avoir jugé que les renseignements que l'autorité requérante a demandés le 17 décembre 2019 étaient vraisemblablement pertinents, alors que la prescription était déjà atteinte en France pour les périodes fiscales 2010 à 2016 et qu'elle était désormais aussi atteinte pour les périodes fiscales 2017 et 2018 également concernées par les demandes. Ils reprochent aussi aux juges précédents de ne pas avoir retenu que l'autorité requérante s'était comportée de manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de la Suisse. Elle aurait sciemment induit l'Administration fédérale en erreur en indiquant avoir besoin de renseignements relatifs à des périodes fiscales dont elle savait pourtant qu'elles étaient déjà prescrites, car son but véritable et déguisé était d'obtenir ces renseignements pour le compte du Parquet national financier.

E. 7.1

En vertu de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2.

E. 7.1.1

Selon une jurisprudence établie, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. notamment ATF 145 II 112 consid. 2.1.1; 144 II 29 consid. 4.2.2; 142 II 161 consid. 2.1.1). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant. L'État requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. ATF 148 II 336 consid. 7.2; 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.1). Il n'incombe pas à l'État requis d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'État requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus (ATF 144 II 206 consid. 4.3). En particulier, le Tribunal fédéral a souligné à plusieurs reprises qu'il n'incombait pas à l'État requis d'examiner si certaines périodes fiscales concernées par une demande d'assistance administrative pourraient être atteintes par le délai de prescription dans l'État requérant (cf. notamment arrêts 2C_956/2022 du 12 juin 2024 consid. 8.1; 2C_912/2022 du 26 avril 2024 consid. 6.1.4; 2C_114/2023 du 26 avril 2024 consid. 5.1).

E. 7.1.2

En vertu du principe de la bonne foi garanti par le droit international public et exprimé à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV; RS 0.111), un État est présumé agir de bonne foi dans ses relations internationales. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique notamment que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant (principe de la confiance; ATF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 161 consid. 2.1.3 et consid. 2.4; 142 II 218 consid. 3.3).

E. 7.2

En l'espèce, l'autorité requérante a demandé l'assistance de la Suisse pour obtenir des renseignements concernant des comptes bancaires suisses liés aux recourants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2018. Elle exposait avoir besoin de ces renseignements pour établir les revenus et avoirs que les recourants n'auraient pas déclarés en France et, partant, le montant des impôts qu'ils auraient éludés. Les renseignements demandés sont propres à atteindre ce but fiscal et remplissent donc la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, étant rappelé qu'il incombera, le cas échéant, aux intéressés de se prévaloir de l'éventuelle prescription devant les autorités compétentes françaises. Par ailleurs, et comme il sera exposé ci-après (infra consid. 8.2), l'allégation selon laquelle l'autorité requérante aurait agi pour le compte du Parquet national financier est contredite par les faits constatés par l'instance précédente, de sorte que c'est en vain que A.A._____ et B.A._____ remettent en cause la bonne foi de l'autorité requérante pour ce motif.

E. 7.3

Les griefs de violations de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR et de l'art. 26 CV sont partant rejetés. VI. Principe de la spécialité en matière d'assistance administrative (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) et d'entraide pénale (art. 67 al. 1 EIMP)

E. 8

A.A._____ et B.A._____ soutiennent, d'une part, que la demande d'assistance administrative française du 8 novembre 2021 a été adressée à la Suisse sur la base d'informations que l'autorité requérante avait prélevées dans le dossier pénal du Parquet national financier, en violation du principe de spécialité consacré à l'art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP; RS 351.1). D'autre part, ils allèguent que l'autorité requérante a sollicité l'assistance administrative de la Suisse dans le but d'alimenter le dossier du Parquet national financier avec les renseignements qu'elle obtiendrait par cette voie, en violation du principe de la spécialité prévu à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

E. 8.1

Selon l' art. 67 al. 1 EIMP , les renseignements et les documents obtenus par voie d'entraide ne peuvent, dans l'État requérant, ni être utilisés aux fins d'investigations ni être produits comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une infraction pour laquelle l'entraide est exclue. Cette disposition pose le principe de la spécialité de l'entraide pénale. Or, la présente cause a pour seul objet la validité de la transmission de renseignements à l'autorité requérante par la voie de l'assistance administrative. La Cour de céans n'a donc pas à statuer sur la question du respect par le Parquet national financier du principe de la spécialité de l'entraide pénale. Partant, les griefs correspondants des recourants ne seront pas examinés.

E. 8.2

Selon l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, les renseignements reçus sont "tenus secrets" et ne sont "communiqués qu'aux personnes ou autorités (...) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts". Cette disposition instaure le principe dit de la spécialité de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (sur ce point ATF 146 II 150 consid. 7.2). En l'occurrence, c'est d'emblée en vain que A.A._____ et B.A._____ reprochent à l'autorité requérante d'avoir l'intention de contrevenir à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, parce qu'elle aurait sollicité l'assistance administrative de la Suisse dans le seul but d'alimenter le dossier pénal du Parquet national financier avec des renseignements bancaires qu'il ne pourrait pas obtenir par l'entraide pénale. En effet, cette dernière allégation est contredite par l'arrêt 1C_571/2019 du 17 décembre 2019, dont il ressort que le Parquet national financier a bien obtenu de la Suisse les renseignements qu'il demandait au sujet des comptes bancaires suisses de A.A._____ (cf. la liste de ces comptes bancaires concernés, reproduits au consid. A de l'arrêt). Dans ces circonstances, le grief de violation de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR ne peut qu'être rejeté. VII. Principe "ne bis in idem"

E. 9

A.A._____ et B.A._____ invoquent une violation du principe "ne bis in idem". Ils font valoir qu'en France, l'enquête pénale ouverte par le Parquet national financier à l'encontre de A.A._____ est liée aux mêmes faits que ceux pour lesquels l'intéressé risque une sanction administrative par l'autorité requérante si la Suisse lui accorde l'assistance administrative. Cette double sanction pourrait être contraire au principe "ne bis in idem" si les deux procédures ouvertes à l'encontre de l'intéressé en France ne sont pas menées de manière conforme aux exigences de la Cour européenne des droits de l'homme

(CourEDH).

E. 9.1

En vertu du principe "ne bis in idem", nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État (ATF 149 II 74 consid. 8.1). Au plan international, le principe est notamment garanti à l'art. 4 par. 1 du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH; RS 0.101). Selon la jurisprudence de la CourEDH, cette disposition ne s'oppose pas aux systèmes juridiques qui répriment au moyen d'une procédure mixte intégrée, c'est-à-dire administrative et pénale, le comportement consistant à soustraire des revenus à l'impôt, pour autant que certaines conditions soient remplies (arrêt A. et B. c. Norvège du 15 novembre 2016, requêtes n° 24130/11 et 29758/1). Tel est le cas si ce système était prévisible pour le contribuable, qu'il existe entre les deux procédures un lien matériel et temporel suffisamment étroit et que ce système n'aboutit pas à une charge globalement excessive pour l'intéressé (cf. arrêt A. et B contre Norvège du 15 novembre 2016 précité, § 120 ss).

E. 9.2

Savoir si le système de poursuite des infractions fiscales applicable dans l'État requérant remplit les conditions d'une procédure mixte intégrée au sens de la jurisprudence qui vient d'être rappelée suppose l'examen de son droit interne procédural. Or, il n'incombe en principe pas à l'État requis de procéder à un tel contrôle dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative (supra consid. 7.1.1). Il ne peut en aller différemment que si l'application du droit interne de l'État requérant aboutirait à une situation contraire à l'ordre public, car la contrariété à l'ordre public est une réserve à l'octroi de l'assistance administrative dans les clauses d'échange de renseignements calquées comme en l'espèce sur l'art. 26 MC OCDE (sur ce point cf. arrêt 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.1, publié dans StE 2021 A 32 Nr. 43). En l'occurrence, les recourants n'apportent aucun élément concret propre à faire craindre que les procédures menées en France à l'encontre de A.A._____ aboutiront à une situation contraire à l'ordre public en lien avec le principe "ne bis in idem". Au demeurant, A.A._____ n'a encore fait l'objet d'aucune condamnation ou acquittement par jugement définitif pour les faits pour lesquels il est poursuivi par le Parquet national financier (arrêt attaqué consid. 8.5.2). Il n'est de toute manière pas possible de vérifier à ce stade si les deux procédures menées en France contre A.A._____ le sont de manière conforme au principe "ne bis in idem".

E. 9.3

Au vu de ce qui précède, le grief de violation du principe "ne bis in idem" ne peut qu'être rejeté. VIII. Secret professionnel de l'avocat

E. 10

En lien avec le secret professionnel de l'avocat, l'Administration fédérale invoque une violation de l' art. 28 par. 3 let . c CDI CH-FR et de l' art. 8 al. 6 LAAF . Elle fait valoir en substance que ces dispositions se limitent à permettre à un avocat de refuser de transmettre des renseignements qui sont en sa possession et qu'elles ne s'appliquent pas aux renseignements qui sont en possession d'une banque. Quant à A.A._____ et B.A._____, ils font valoir que la transmission de leurs données bancaires viole l' art. 8 CEDH en tant que ces données concernent l'activité professionnelle et commerciale de

A.A._____. Il se prévalent de l'arrêt de la CourEDH Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal du 1er décembre 2015 (requête n° 69436/10).

E. 10.1

Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a d'abord constaté que, que ce soit devant l'Administration fédérale ou devant lui, A.A._____ n'avait fait état d'aucun élément qui aurait permis d'identifier, parmi les données recueillies, celles qui seraient couvertes par son secret professionnel d'avocat, ce qui était contraire à son obligation de collaborer à la procédure. Procédant eux-mêmes à l'examen de la documentation bancaire sous cet angle, les juges précédents ont conclu que celle-ci devait être communiquée à l'autorité requérante. S'agissant en particulier du compte n° uuu ouvert par A.A._____ auprès de la banque E._____ à l'aide du formulaire R (supra consid. A.d), le Tribunal administratif fédéral a retenu que, si un tel compte était par nature protégé par le secret professionnel de l'avocat, la documentation de ce compte devait néanmoins être transmise au vu des circonstances spécifiques du cas d'espèce. C'était en effet essentiellement des montants issus de la remise anonyme de chèques qui avaient été crédités sur ce compte. Or, comme l'autorité requérante soupçonnait précisément A.A._____ d'avoir encaissé des chèques anonymes sur des comptes bancaires non déclarés en Suisse, on ne pouvait pas exclure que l'avocat ait utilisé son compte professionnel à d'autres fins que celles pour lesquelles il avait été ouvert et devait être utilisé. Le Tribunal administratif fédéral a néanmoins ordonné le caviardage de l'unique nom de personne physique apparaissant dans les relevés de ce compte, au motif qu'il pourrait révéler un mandat d'avocat de A.A._____.

E. 10.2

Au préalable, il faut rappeler qu'en tant qu'avocat inscrit au tableau des avocats des États membres de l'Union européenne du registre du canton de Fribourg durant la période visée par les demandes (supra consid. A.b), A.A._____ était soumis en Suisse au secret professionnel de l'avocat en vertu de l'art. 13 de la loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (LLCA; RS 935.61), applicable par renvoi de l'art. 30 al. 2 LLCA (BENOÎT CHAPPUIS/MATHIEU CHÂTELAIN, dans Loi sur les avocats, Commentaire romand, 2e éd. 2022 [ci-après: Commentaire LLCA], n° 2 ad art. 30 LLCA).

E. 10.3

Savoir dans quelle mesure le secret professionnel de l'avocat fait obstacle à l'octroi de l'assistance administrative internationale en matière fiscale doit d'abord être déterminé à la lumière de ce que prévoit la convention internationale applicable, en l'occurrence la CDI CH-FR (infra consid. 11). Il faudra ensuite examiner dans quelle mesure les comptes bancaires d'un avocat contiennent des renseignements couverts par ce secret en droit suisse (infra consid. 12), puis quand un avocat peut se prévaloir de son secret professionnel pour s'opposer à la transmission de renseignements dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative (infra consid. 13).

E. 11.1

Selon l'art. 28 par. 3 let . c CDI CH-FR, calqué sur l'art. 26 par. 3 let . c du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE), les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements

dont la communication serait contraire à l'ordre public. Cette disposition permet à l'État requis de refuser d'échanger des renseignements vraisemblablement pertinents comme le prévoit le par. 1, si ceux-ci révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel, ou un procédé commercial, et ce même si l'État requérant s'est engagé à maintenir le secret (par. 2). Elle ne lui interdit pas d'échanger de tels renseignements (cf. ATF 148 II 336 consid. 9.4.1 à 9.4.3).

E. 11.2

La notion de secret professionnel au sens de l' art. 28 par. 3 let . c CDI CH-FR (art. 26 par. 3 let . c MC OCDE) inclut le secret professionnel de l'avocat. À cet égard, il ressort du Commentaire OCDE du MC OCDE, qui entre en ligne de compte dans l'interprétation des conventions calquées sur ce Modèle (ATF 144 II 130 consid. 8.2.3), que la définition des renseignements couverts par le secret professionnel de l'avocat ressortit au droit interne des États, mais qu'elle doit néanmoins être comprise de manière "étroite", en ce sens que ce secret ne peut protéger que les renseignements obtenus par un avocat agissant dans l'exercice de ses fonctions typiques et qu'il ne peut pas être invoqué de manière abusive (cf. Commentaire n° 19.3 ad art. 26 MC OCDE, ajouté le 15 juillet 2005).

E. 12.1

En droit suisse, le secret professionnel de l'avocat ne couvre que les informations obtenues dans le cadre de son activité typique (ATF 147 IV consid. 2.2; 143 IV 462 consid. 2.2; 135 III 597 consid. 3.3); il n'a pas pour but de protéger l'avocat auteur ou complice d'une infraction (arrêt 1S.31/2005 du 6 février 2006 consid. 2.4 non publié dans ATF 132 IV 63 mais dans SJ 2006 I 287) et ne peut pas être utilisé par un client pour mettre en lieu sûr des documents en les confiant à son avocat (abus de droit; ATF 117 Ia 341 consid. 6cc; arrêt 1B_611/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.1). Les faits qui portent sur la relation entre l'avocat et son client, qu'il s'agisse de l'existence même du mandat et/ou des honoraires, sont protégés par le secret professionnel (ATF 143 IV 462 consid. 2.2). Les comptes bancaires détenus par un avocat peuvent contenir des renseignements protégés par son secret professionnel.

E. 12.2

C'est a priori le cas des informations figurant sur le compte bancaire qu'un avocat ouvre au moyen du formulaire R (communément désigné comme "compte clients", "compte professionnel" ou "compte de dépôt" d'un avocat). Un tel compte permet à l'avocat de respecter l'obligation professionnelle prévue à l' art. 12 let . h LLCA, selon laquelle il doit conserver séparément les avoirs qui lui sont confiés et son patrimoine. S'il se voit confier des avoirs de clients, l'avocat doit alors ouvrir un compte spécifiquement dédié à cet effet au moyen du formulaire R prévu à l'art. 36 de la Convention relative à l'obligation de diligence des banques (CDB 20). Dans ce formulaire, l'avocat confirme à la banque qu'il ne sera pas lui-même l'ayant droit économique des valeurs patrimoniales qui seront portées en compte, qu'il est soumis à la législation applicable aux avocats et au secret professionnel protégé par la loi en ce qui concerne les valeurs en compte et qu'il utilisera ce compte exclusivement dans le cadre de son activité d'avocat (cf. art. 36 al. 1 CDB 20; cf. aussi MICHEL VALTICOS, in Commentaire LLCA, n° 261 ad art. 12 LLCA ; BENOÎT CHAPPUIS/PASCAL MAURER, in Commentaire LLCA, n° 154-156 ad art. 13 LLCA). Ainsi, et contrairement à ce qu'allègue l'Administration fédérale dans son recours, le compte bancaire qu'un avocat ouvre à l'aide du formulaire R est censé ne contenir que des

informations couvertes par son secret professionnel et qui relèvent donc de son activité typique. C'est du reste pour cette raison que ces comptes sont exclus de l'échange automatique de renseignements (cf. l'art. 8 de l'ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale [OEAR; RS 853.11] en lien avec l'art. 4 al. 3 de la loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale [LEAR; RS 653.1], ainsi que l'Annexe II chiffre III let. C de l'Accord du 14 février 2013 entre la Suisse et les États-Unis d'Amérique sur leur coopération visant à faciliter la mise en oeuvre du FATCA [RS 0.672.933.63]; à ce sujet HOLLENSTEIN/ SCHÄRER/ STAUBLIN, in Amtshilfe, Kommentar, 2020, p. 1061 s., n° 108 ad § 34; MATTHEY, in Loi sur le blanchiment d'argent, Commentaire, 2022, n° 106 ad art. 4 LBA ; ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS, Directive sur la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, Norme commune de déclaration, du 8 janvier 2021, ch. 3.12.6).

E. 12.3

Il faut présumer qu'un avocat utilise le compte bancaire qu'il ouvre au moyen du formulaire R de manière conforme à son but. Toutefois, s'il apparaît que l'avocat utilise ce compte à d'autres fins, les informations figurant sur ledit compte ne sont alors pas protégées par le secret professionnel (CHAPPUIS/MAURER, op. cit., n° 158 ad art. 13 LLCA). En d'autres termes, si un avocat fait usage d'un compte professionnel dans un autre but que ce pour quoi il est destiné, par exemple pour y faire créditer des revenus personnels, il n'y a pas de raison de soustraire ce compte à toute investigation sous le couvert du secret professionnel de l'avocat.

E. 12.4

Quant aux autres comptes bancaires détenus par un avocat, ils ne bénéficient pas de la présomption selon laquelle ils contiennent des renseignements couverts par le secret professionnel de l'avocat. Ils sont néanmoins couverts par ce secret s'ils contiennent des informations relevant de l'activité typique de l'avocat, par exemple le nom de clients qui apparaissent dans les relevés bancaires en lien avec le versement d'honoraires.

E. 13

Il reste à déterminer dans quelle mesure la LAAF et la CEDH permettent à un avocat de se prévaloir de son secret professionnel pour s'opposer à la transmission de renseignements bancaires dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative en matière fiscale.

E. 13.1

En tant que loi d'exécution des procédures d'assistance administrative (supra consid. 5.2), la LAAF contient des dispositions tendant à préserver la remise de documents couverts par le secret professionnel de l'avocat. Ainsi, aux termes de l' art. 8 al. 6 LAAF , les avocats qui sont autorisés à pratiquer la représentation en justice aux termes de la loi du 23 juin 2000 sur les avocats (LLCA) peuvent refuser de remettre des documents et des informations qui sont couverts par le secret professionnel. Comme le relève à juste titre l'Administration fédérale (supra consid. 10.1), il ressort du libellé clair de cette disposition ("refuser de remettre") que celle-ci ne s'applique qu'aux documents qui sont en possession de l'avocat (cf. aussi CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° 94 ad art. 8 LAAF). Par ailleurs, dans l'hypothèse où une perquisition est mise en oeuvre (art. 13 al. 2 let. a LAAF), la

LAAF impose à l'Administration fédérale d'agir de manière à sauvegarder le secret professionnel de l'avocat (art. 50 al. 2 DPA [RS 313.0], applicable par le renvoi de l' art. 13 al. 7 LAAF).

E. 13.2

La LAAF ne contient en revanche pas de règle spécifique permettant à un avocat de s'opposer à la transmission des renseignements couverts par son secret professionnel lorsqu'il est lui-même visé par une demande d'assistance administrative et que c'est une banque qui, en exécution d'une ordonnance de production (cf. art. 10 al. 1 LAAF), transmet à l'Administration fédérale les renseignements demandés au sujet des comptes bancaires détenus par ledit avocat. Cela n'a toutefois pas pour conséquence que, dans cette situation, l'avocat ne peut pas se prévaloir de son secret professionnel pour s'opposer à la transmission de renseignements. L'avocat visé par une procédure d'assistance administrative est une personne concernée au sens de l' art. 3 let. a LAAF . En cette qualité, il a le droit de participer à la procédure et de consulter les pièces du dossier (art. 15 al. 1 LAAF); il peut donc, dans ce cadre, faire valoir auprès de l'Administration fédérale que des renseignements figurant dans la documentation bancaire recueillie sont protégés par son secret professionnel. Si tel est le cas, l'Administration fédérale doit faire en sorte que ces renseignements ne soient pas transmis à l'autorité requérante. Cette solution est non seulement réservée par la CDI, qui autorise l'État requis à s'abstenir de transmettre des renseignements protégés par le secret professionnel (supra consid. 11). Elle est aussi justifiée par le fait que le secret professionnel de l'avocat protège non seulement l'intérêt du client, mais revêt aussi un intérêt public, qui consiste en la protection de l'ordre juridique, au sein duquel l'avocat joue un rôle particulier, et de l'accès à la justice (ATF 150 II 300 consid. 5.5; 147 IV 385 consid. 2.2; 135 III 597 consid. 3.4). Elle n'induit au surplus pas une charge de travail disproportionnée pour l'Administration fédérale, puisque le travail d'identification des renseignements couverts par le secret professionnel de l'avocat incombe avant tout à ce dernier.

E. 13.3

La CourEDH souligne aussi que l' art. 8 CEDH accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients, fondée sur le fait que les avocats se voient confier la mission, fondamentale dans une société démocratique, de la défense des justiciables (cf. arrêt Michaud c. France du 6 décembre 2012, requête 12323/11, § 118 s.). La protection renforcée du secret professionnel attaché aux correspondances échangées entre un avocat et son client se justifie notamment par le fait qu'elle est le corollaire du droit du client de ne pas contribuer à sa propre incrimination (arrêt Brito Bexiga Villa-Nova c. Portugal du 1er décembre 2015, requête n° 69436/10 § 56 et les références). La CourEDH accorde un "poids singulier" au risque d'atteinte au secret professionnel des avocats, car il est la base de la relation de confiance entre l'avocat et son client (arrêt Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova § 43 et les références). Cela étant, si un avocat est soupçonné de fraude fiscale, la consultation de ses extraits de comptes bancaires destinée à la recherche de preuves représente une ingérence qui poursuit un but légitime au sens de l'art 8 § 2 CEDH , à savoir la prévention des infractions pénales (arrêt Brito Bexiga Villa-Nova c. Portugal, § 52) . Pour être conforme à l' art. 8 CEDH , il faut toutefois et notamment que l'avocat ait alors l'occasion de participer à la procédure et de faire valoir ses arguments en lien avec le secret professionnel (arrêt Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal , § 56 et 59).

E. 14

Il découle des considérants qui précèdent que la CDI CH-FR permet à l'État requis de s'abstenir de transmettre des renseignements qui sont couverts par le secret professionnel de l'avocat selon son droit interne, pour autant que ces renseignements soient liés à une activité typique d'avocat et que le secret ne soit pas invoqué de manière abusive. Le droit suisse protège pour sa part de la transmission les informations couvertes par le secret professionnel de l'avocat, notamment les informations figurant sur un compte qu'un avocat a ouvert à l'aide du formulaire R, qui sont présumées être couvertes par ce secret.

Contrairement à ce que soutient l'Administration fédérale, les documents qui sont détenus par une banque sont aussi protégés. L'avocat visé par une demande d'assistance administrative peut ainsi, dans le cadre de son droit d'être entendu concrétisé par son droit à participer à la procédure, indiquer à l'Administration fédérale quels sont les renseignements contenus dans la documentation bancaire recueillie qui sont couverts par son secret professionnel, étant rappelé que les informations relatives au compte bancaire qu'un avocat a ouvert à l'aide du formulaire R sont présumées couvertes par ce secret, à moins qu'il existe des éléments propres à faire apparaître que ce compte a été utilisé de manière abusive.

E. 15

Il reste à se demander si l'arrêt attaqué, qui a confirmé la transmission de l'ensemble de la documentation bancaire recueillie au sujet de A.A. _____, mais qui a ordonné à l'Administration fédérale de caviarder l'unique nom de personne physique apparaissant dans les relevés du compte n° uuu ouvert à l'aide du formulaire R, est conforme aux principes précités.

E. 15.1

S'agissant du compte n° uuu ouvert à l'aide du formulaire R, A.A. _____ a fait valoir à juste titre que ce compte était en principe couvert par son secret professionnel. Dans le cas d'espèce toutefois, il ressort des constatations de l'arrêt attaqué qu'au crédit de ce compte étaient essentiellement inscrits des montants issus de la remise anonyme de chèques, ce qui est difficilement compatible avec un usage conforme au but de ce compte et qui renverse la présomption selon laquelle tous les renseignements y figurant sont couverts par le secret professionnel. À cela s'ajoute que l'autorité requérante soupçonne précisément A.A. _____ d'avoir encaissé des chèques anonymes sur des comptes bancaires en Suisse. Dans ces circonstances, on ne peut pas reprocher aux juges précédents d'avoir jugé qu'il n'était pas exclu que ce compte ait servi à d'autres fins que celles pour lesquelles il a été ouvert et devait être utilisé. C'est donc à bon droit qu'ils ont confirmé que la documentation relative à ce compte devait être transmise. Cela étant, les noms de personnes figurant sur les relevés du compte professionnel restent présumés couverts par le secret professionnel. Partant, on ne peut pas reprocher non plus aux juges précédents d'avoir ordonné le caviardage de l'unique nom de la personne physique qui apparaît dans les relevés. Dans la mesure où, dans leur conclusion subsidiaire, A.A. _____ et B.A. _____ font état devant le Tribunal fédéral de deux noms de personnes morales qui apparaissent dans la documentation bancaire du compte professionnel ouvert à l'aide du formulaire R, ces deux noms devront aussi, le cas échéant, être caviardés. Il n'y a en effet pas de raison de traiter différemment les noms de personnes selon qu'il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales. Dans cette mesure, le recours des époux A. _____ doit être partiellement admis.

E. 15.2

S'agissant des autres comptes bancaires détenus par A.A._____, il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué que celui-ci s'est borné à opposer de manière générale son secret professionnel et qu'il n'a fait état d'aucun élément concret qui aurait permis aux autorités précédentes d'effectuer un tri des données recueillies. Dans ces circonstances, il n'incombait pas aux juges précédents d'examiner eux-mêmes la documentation produite, comme ils l'ont pourtant fait. Dès lors qu'ils ont confirmé la transmission complète de la documentation bancaire relative à ces comptes, l'arrêt attaqué n'est pas critiquable dans son résultat. VIII. Conséquences, frais et dépens

E. 16

Au vu de ce qui précède, le recours de l'Administration fédérale, qui a conclu à l'annulation du caviardage ordonné par le Tribunal administratif fédéral et à la confirmation intégrale de ses décisions finales, doit être rejeté. Quant au recours de A.A._____ et B.A._____, il est très partiellement admis. En conséquence, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 8 février 2023 est partiellement réformé en ce sens que l'Administration fédérale devra aussi, le cas échéant, caviarder le nom des deux personnes morales qui, selon le recours de A.A._____ et B.A._____, apparaissent dans les relevés du compte professionnel de A.A._____. Il sera aussi rappelé que, comme l'autorité requérante a informé l'Administration fédérale que les renseignements objets de sa demande du 8 décembre 2021 ne lui étaient plus utiles (supra consid. D et consid. 4), ces renseignements devront être retranchés. L'arrêt attaqué est confirmé pour le surplus.

E. 17

Comme A.A._____ et B.A._____ n'obtiennent gain de cause que sur la dernière de leur conclusion subsidiaire, l'essentiel des frais de la procédure devant le Tribunal fédéral seront mis à leur charge, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Ces frais seront fixés en tenant compte des nombreuses requêtes procédurales et de réexamen formées tout au long de la présente procédure (art. 65 al. 1 et 2 LTF ; supra consid. D). A.A._____ et B.A._____, qui obtiennent gain de cause concernant le recours de l'Administration fédérale et très partiellement concernant leur propre recours, ont droit à une indemnité réduite à titre de dépens, à la charge de la Confédération (art. 68 al. 1 LTF). Aucun frais n'est mis à la charge de l'Administration fédérale, qui agit dans le cadre de ses attributions officielles (art. 66 al. 4 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.