

# BGer 2C\_506/2024 vom 4. Mai 2026

Bundesgericht, 2026-05-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_506\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_506_2024)

FR: TF 2C\_506/2024 du 4 mai 2026

IT: TF 2C\_506/2024 del 4 maggio 2026

## 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; sur la notion de question juridique de principe, cf. ATF 139 II 404 consid. 1.3; arrêt 2C\_992/2022 du 5 juin 2024 consid. 1.2). Dans le contexte de l' art. 84a LTF , la question juridique de principe doit concerner le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, c'est-à-dire l'application de normes spécifiques à ce domaine, qu'elles soient de rang international ou qu'il s'agisse de dispositions du droit interne (arrêt 2C\_601/2024 du 13 décembre 2024 consid. 2.1; 2C\_651/2021 du 13 septembre 2021 consid. 6.1 et les références).

Il suffit que le recourant soulève une question juridique de principe pour que le Tribunal fédéral entre en matière et examine l'ensemble des griefs en application des art. 95 ss et 105 ss LTF (cf. ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 et les références; arrêt 2C\_352/2024 du 24 septembre 2025 consid. 1.1 in fine).

##### E. 1.1.1

Le recourant soutient que la présente cause soulève deux questions juridiques de principe.

La première est liée à la portée du secret professionnel de l'avocat dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale. En substance, le recourant reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir procédé à un examen matériel de la correspondance que ses avocats ont échangée avec l'administration fiscale thurgovienne pour déterminer si elle contenait ou non une information secrète et d'avoir jugé que, dans une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le secret professionnel de l'avocat ne faisait pas obstacle à la transmission de documents lorsque ceux-ci étaient détenus par une autorité.

##### E. 1.1.2

Cette question revêt les caractéristiques d'une question juridique de principe, qui n'a encore jamais été tranchée par le Tribunal fédéral. L'arrêt 2C\_116/2023 du 2 mai 2025, publié in ATF 151 II 873 , a en effet examiné la portée du secret professionnel de l'avocat dans une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale, mais dans un autre

contexte, car il s'agissait d'une demande visant personnellement un avocat soumis au secret professionnel selon le droit suisse, qui était soupçonné de détenir des comptes bancaires non déclarés en Suisse et qui se prévalait de son secret professionnel pour s'opposer à la transmission de toute information sur ces comptes. Le recours remplit donc la condition de l'art. 84a LTF. Partant, il n'est pas nécessaire de déterminer si la seconde question soulevée par le recourant revêt aussi les caractéristiques d'une question juridique de principe (supra consid. 1.1 in fine).

### **E. 1.2**

Un recours au Tribunal fédéral doit contenir des conclusions (art. 42 al. 1 LTF). Comme le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (cf. art. 107 al. 2 LTF), des conclusions purement cassatoires (c'est-à-dire en annulation) sont en principe irrecevables (ATF 137 II 313 consid. 1.3; 134 III 379 consid. 1.3; arrêt 2C\_292/2025 du 20 août 2025 consid. 1.5). L'interdiction du formalisme excessif commande toutefois d'interpréter les conclusions à la lumière de la motivation, selon le principe de la confiance. Partant, si le mémoire de recours permet de comprendre en quoi l'arrêt attaqué doit être modifié, le recours est recevable (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3; arrêt 2C\_21/2024 du 5 février 2025 consid. 1.2). En l'espèce, le recourant se limite à conclure à l'annulation de l'arrêt attaqué, subsidiairement au renvoi de la cause pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Il ressort toutefois de la lecture de son mémoire qu'il conteste l'arrêt attaqué en tant qu'il a confirmé la transmission à l'autorité requérante des certificats de résidence fiscale établis par l'administration fiscale thurgovienne et de la correspondance que ses avocats avaient échangée avec cette dernière à ce sujet. Le recourant demande donc implicitement que l'arrêt attaqué soit réformé en ce sens que cette documentation soit retranchée des renseignements à transmettre à l'autorité requérante. Ainsi interprétées à la lumière de la motivation, les conclusions du recours sont admissibles.

### **E. 1.3**

Au surplus, le recourant, qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), a agi en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prescrites par l'art. 42 LTF. Il convient donc d'entrer en matière.

## **E. 2**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) et statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF).

### **E. 3.1**

Sur le plan international, l'assistance administrative est régie en l'espèce par l'art. 25bis de la Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ES; RS 0.672.933.21) et par le chiffre IV (ad art. 25bis) de son Protocole, dans leur teneur actuelle, résultant des art. 9 et 12 du protocole du 27 juillet 2011 qui modifie la CDI CH-ES et son protocole et qui est entré en vigueur le 24 août 2013 (RO 2013 2367).

### **E. 3.2**

L'exécution d'une procédure d'assistance administrative relève du droit interne de l'État requis. En Suisse, c'est la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative

internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1) qui est applicable (cf. art. 1 LAAF), ainsi que la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), pour autant que la LAAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 5 al. 1 LAAF). Comme le Tribunal fédéral l'a déjà souligné, la LAAF a été conçue et voulue comme une loi d'exécution des conventions contre les doubles impositions et des autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Elle tend avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en oeuvre lesdites conventions (ATF 143 II 224 consid. 6.1; 143 II 136 consid. 4.1-4.4). Les définitions matérielles que cette loi contient n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce (ATF 143 II 224 consid. 6.1; 143 II 136 consid. 4.4).

#### **E. 4**

Le litige porte sur le point de savoir si la documentation fournie par l'administration fiscale thurgovienne, qui comprend les certificats de résidence fiscale et la correspondance qu'elle a échangée à ce sujet avec les avocats du recourant, peuvent être transmis à l'autorité requérante.

#### **E. 5**

Le recourant invoque en premier lieu une violation de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES et de l'art. 7 let. a LAAF. Il soutient que ni les certificats de résidence fiscale ni la correspondance que ses avocats ont échangée avec l'administration fiscale thurgovienne à ce sujet ne sont des renseignements vraisemblablement pertinents au sens de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, car ils n'apportent aucun élément propre à contribuer à déterminer le lieu de sa résidence fiscale. En demandant ces informations, l'autorité requérante aurait procédé à une simple recherche de preuves au sens de l'art. 7 let. a LAAF.

##### **E. 5.1**

Selon l'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la 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 2.3.

L'art. IV (ad art. 25bis) ch. 3 du Protocole de la CDI CH-ES précise que la référence aux renseignements "vraisemblablement pertinents" a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux États contractants d'aller à la "pêche aux renseignements" ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Il découle de l'art. 7 let. a LAAF qu'il n'est pas entré en matière sur une demande d'assistance administrative si elle est déposée à des fins de recherche de preuves, c'est-à-dire lorsqu'elle représente une simple pêche aux renseignements ("fishing expedition"; arrêt 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 4; CHARLOTTE SCHODER, in StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° 76 ad art. 7 LAAF).

## **E. 5.2**

Selon la jurisprudence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée remplie 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, il est sans importance qu'une fois fournie, l'information demandée se révèle 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 susceptibles d'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). Une demande d'assistance administrative peut avoir pour but l'obtention de renseignements destinés à établir le lieu de résidence fiscale d'une personne. Tel est notamment le cas si un État soupçonne qu'une personne assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse a en réalité sa résidence fiscale dans l'État requérant, par exemple parce qu'elle y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

Concernant la notion de l'interdiction de la pêche aux renseignements, le Tribunal fédéral a précisé qu'elle présentait à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas représenter une simple recherche de preuves) et qu'elle constituait également une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'État requérant d'obtenir des renseignements qui n'ont pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (cf. arrêts 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.5; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 et 9.1.2).

## **E. 5.3**

En l'espèce, l'autorité requérante a demandé à l'Administration fédérale une série de renseignements dans le but de vérifier si le recourant avait sa véritable résidence fiscale non pas en Suisse mais en Espagne, comme elle le soupçonnait en raison de plusieurs indices (supra consid. A.a). Parmi les documents demandés figurent les certificats de résidence fiscale que l'administration fiscale thurgovienne a établis au nom du recourant, ainsi que ses annexes (supra consid. A.b). Les certificats de résidence fiscale établis par l'administration fiscale thurgovienne et la correspondance que le recourant a échangée à ce sujet avec cette autorité, par l'intermédiaire de ses avocats, sont des renseignements qui présentent un lien concret avec le but poursuivi par l'autorité requérante et qui sont propres à contribuer à vérifier le lieu de la résidence fiscale du recourant. Cette circonstance suffit à confirmer que ces documents remplissent la condition de la pertinence vraisemblable et à exclure que l'autorité requérante avait procédé à une simple recherche de preuves.

Partant, les griefs de violations de l' art. 25bis par. 1 CDI CH-ES et de l' art. 7 let. a LAAF sont rejetés.

## **E. 6**

Le recourant soutient ensuite que le Tribunal administratif fédéral a méconnu les règles relatives à la protection du secret professionnel de l'avocat en autorisant la transmission de la correspondance que ses avocats avaient échangée avec l'administration fiscale thurgovienne et qui était en possession de cette dernière. Il soutient qu'en droit interne suisse, cette correspondance est protégée par le secret professionnel de l'avocat en vertu de l' art. 13 al. 1bis PA en lien avec l' art. 8 al. 6 LAAF et ajoute que le fait de s'abstenir de

transmettre cette correspondance à l'État requérant n'est pas contraire à la CDI CH-ES, car cette convention réserve aussi le secret professionnel de l'avocat à l' art. 25bis par. 3 let . c CDI CH-ES.

### **E. 6.1**

Comme les conditions de l'assistance administrative entre la Suisse et l'Espagne découlent en premier lieu de la CDI CH-ES (supra consid. 3.1), savoir si le secret professionnel de l'avocat peut faire obstacle à la transmission de la correspondance litigieuse doit être examinée à l'aune de cette convention.

### **E. 6.2**

Selon l' art. 25bis par. 3 let . c CDI CH-ES, qui est 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.

### **E. 6.3**

Selon le Commentaire OCDE du MC OCDE, qui est pris en compte dans l'interprétation des conventions calquées sur ce Modèle ( ATF 144 II 130 consid. 8.2.3), le secret professionnel réservé à l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE inclut le secret professionnel de l'avocat. Le Commentaire précise à cet égard que l'État requis peut refuser de transmettre des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre des avocats agissant dans l'exercice de leurs fonctions (c'est-à-dire dans le cadre de leur activité typique d'avocat) et leurs clients, dans la mesure où ces communications sont préservées de toute divulgation en vertu du droit interne de l'État requis et que les documents n'ont pas été remis à un avocat dans le but de les préserver de toute divulgation (abus de droit, cf. Commentaire OCDE, n° 19.3 ad art. 26 MC OCDE; cf. également ANDREA OPEL, in Amtshilfe, 2020, § 3 Amtshilfe nach DBA [Art. 26 OECD-MA] n° 325; DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 3e éd. 2024, p. 279; XAVIER OBERSON, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n° 129 ad art. 26 MC OCDE; cf. aussi MICHAEL ENGELSCHALK, in Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland (...): Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 7e éd. 2021, n° 106 ss ad art. 26 MC OCDE).

### **E. 6.4**

Il ressort du Commentaire OCDE du MC OCDE que la possibilité de refuser de transmettre des renseignements à l'État requérant au motif que ceux-ci sont protégés par le secret professionnel de l'avocat est limitée aux communications entre les avocats et leurs clients (cf. à ce sujet l'arrêt 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 6.3, dans lequel le Tribunal fédéral a laissée ouverte la question de savoir si cette réserve incluait aussi ces communications lorsqu'elles se trouvent non pas chez l'avocat mais chez son client). Le secret professionnel de l'avocat réservé à l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE ne concerne donc ni les renseignements qu'une autorité fiscale aurait reçus d'un avocat, ni les échanges de correspondance avec l'avocat, qui seraient en possession de l'autorité. Pour ce motif, l' art. 25bis par. 3 let . c CDI CH-ES (correspondant à l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE) ne permet pas de s'opposer à la transmission de la correspondance échangée entre son avocat et

l'administration fiscale thurgovienne qui se trouve en mains de cette dernière.

### **E. 6.5**

Au demeurant, le droit interne va dans le même sens. C'est ainsi à tort que le recourant fait valoir qu'en droit suisse, cette correspondance serait protégée par le secret professionnel de l'avocat en vertu de l' art. 8 al. 6 LAAF en lien avec l' art. 13 al. 1bis PA . L' art. 8 al. 6 LAAF , qui permet aux avocats de refuser de remettre des documents et des informations couverts par le secret professionnel dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale, ne s'applique qu'aux documents qui sont en possession de l'avocat ou de son auxiliaire (cf. ATF 151 II 873 consid. 13.1). Quant à l' art. 13 al. 1bis PA , il permet certes à une partie de s'opposer à la production d'un document concernant "des contacts entre une partie et son avocat" indépendamment du lieu où ce document se trouve (Message du 26 octobre 2011 concernant la loi fédérale sur l'adaptation de dispositions de procédure relatives au secret professionnel des avocats, FF 2011 ch. 3.2 p. 7513; cf. aussi et notamment WIEDERKEHR/MEYER/BÖHME, VwVG Kommentar, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren mit weiteren Erlassen, 2022, n° 21 ad art. 13 PA ; AUER/BINDER, in VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar 2e éd. 2019, n° 34 ad art. 13 PA ; KRAUSKOPF/WYSSLING, Verwaltungsverfahrensgesetz, Praxiskommentar, 3e éd. 2023, n° 75 ss ad art. 13 PA ). Cette disposition ne concerne toutefois pas la correspondance qui a été échangée entre un avocat et une autorité (SEITZ/WOHLERS, Anwaltsgeheimnis. Legal privilege im schweizerischen und internationalen Kontext, 2019, p. 89; KRAUSKOPF/WYSSLING, op. cit., n° 75 ad art. 13 PA ).

Du reste, le Tribunal fédéral a récemment rappelé que, si un avocat transmet volontairement une information confidentielle à un tiers (par exemple à une assurance ou à une autorité), la protection conférée par le secret professionnel de cet avocat ne s'applique en principe plus et seuls entrent en ligne de compte les motifs de refus de collaborer qui sont propres à cette autorité, par exemple le secret de fonction (cf. ATF 150 IV 470 consid. 5.1 et les références; arrêts 7B\_691/2024 du 7 février 2025 consid. 5.2.3; 7B\_874/2023 du 6 août 2024 consid. 3.1 et 3.2; cf. aussi MAURER/GROSS, dans Loi sur les avocats, Commentaire de la loi fédérale sur la libre circulation des avocats, 1e éd. 2010, n° 249 ad art. 13 LLCA ). Cette problématique échappe au secret professionnel de l'avocat.

### **E. 6.6**

La transmission des documents litigieux ne tombe donc pas sous le coup de la réserve de l' art. 25bis par. 3 let . c CDI CH-ES et ne viole au surplus pas les art. 8 al. 6 LAAF et 13 al. 1bis PA.

### **E. 7**

Ce qui précède conduit au rejet du recours. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al.1 LTF ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens ( art. 68 al. 3 LTF ).

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