Assistance administrative fiscale CH-ES et portée limitée du secret professionnel de l'avocat

Arrêt TF 2C_506/2024 (f) du 4 mai 2026*

Par Hélène Rodriguez-Vigouroux, le 27 août 2026

> Dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative entre l'Espagne et la Suisse visant à déterminer la résidence fiscale du recourant, le Tribunal fédéral considère que la correspondance échangée entre le recourant, par l'intermédiaire de ses avocats, et l'administration fiscale cantonale, n'est pas protégée par le secret professionnel de l'avocat (art. 8 al. 6 LAAF cum art. 13 al. 1bis PA).

I. En fait

Les 15 et 21 février 2023, le Service espagnol d'échange d'informations en matière fiscale (ci-après : l'autorité requérante) adresse plusieurs demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'Administration fédérale) au sujet d'A. Ces demandes, fondées sur la Convention de double imposition entre la Suisse et l'Espagne (ci-après : CDI CH-ES), s'inscrivent dans le cadre d'un examen de la situation fiscale d'A pour la période du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2020. En effet, l'autorité requérante soupçonne que la résidence fiscale réelle d'A se situe en Espagne et non en Suisse comme ce dernier le prétend. Elle demande ainsi la transmission de divers renseignements détenus par deux banques suisses, une société de cartes de crédit, une compagnie aérienne et l'administration fiscale du canton de Thurgovie (ci-après : l'administration fiscale thurgovienne).

S'agissant plus spécifiquement de cette dernière, l'autorité requérante sollicite la copie du formulaire de demande de certificats de résidence fiscale déposé par A avec ses annexes, ainsi que, le cas échéant, les déclarations fiscales suisses d'A pour les années 2018 à 2020.

Sur la base d'ordonnances de production rendues entre février et avril 2023, les détenteurs de renseignements transmettent les informations demandées à l'Administration fédérale. L'administration fiscale thurgovienne a notamment remis les certificats de résidence fiscale établis pour A, ainsi que de la correspondance échangée avec les avocats mandatés par ce dernier.

Le 28 juillet 2023, A s'oppose à la transmission de tout renseignement à l'autorité requérante.

Par arrêt du 26 septembre 2024, le Tribunal administratif fédéral rejette le recours d'A.

A forme recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral contre cette décision.

II. En droit

Dans son recours, A fait notamment valoir qu'autoriser la transmission de la correspondance de ses avocats échangée avec l'administration fiscale thurgovienne à l'autorité requérante viole les règles relatives à la protection du secret professionnel de l'avocat (c. 6).

Le Tribunal fédéral rappelle que les conditions de l'assistance administrative entre la Suisse et l'Espagne découle en premier lieu de la CDI CH-ES. La question de savoir si le secret professionnel de l'avocat peut faire obstacle à la transmission de la correspondance litigieuse doit donc être examinée à l'aune de cette dernière (c. 6.1).

Aux termes de l'art. 25bis § 3 let. c CDI CH-ES, les dispositions des § 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient notamment un secret professionnel. Ce secret professionnel inclut le secret professionnel de l'avocat. 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'avocats, et leurs clients. Cette possibilité suppose toutefois que ces documents soient préservés de toute divulgation en vertu du droit interne de l'État requis, et que les documents n'aient pas été remis à un avocat dans le seul but de les soustraire à toute divulgation (c. 6.2 et 6.3).

Or, selon le droit interne suisse, cette correspondance n'est pas protégée par le secret professionnel de l'avocat (art. 8 al. 6 LAAF *cum* art. 13 al. 1bis PA). En effet, 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. 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 se trouve le document. La disposition ne concerne cependant pas la correspondance échangée entre un avocat et une autorité comme en l'espèce (c. 6.5).

En outre, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 150 IV 470), si un avocat transmet volontairement une information confidentielle à un tiers, la protection conférée par le secret professionnel de cet avocat ne s'applique plus. Seuls entrent alors en ligne de compte les motifs de refus de collaborer propres à l'autorité, par exemple le secret de fonction. Or, cette problématique échappe au secret de l'avocat (c. 6.5)

Par conséquent, la transmission des documents litigieux ne tombe pas sous le coup de la réserve de l'art. 25bis § 3 let. c CDI CH-ES et ne viole pas les art. 8 al. 6 LAAF et 13 al. 1bis PA (c. 6.6).

Partant, le recours d'A est rejeté (c. 7).

Proposition de citation : Hélène Rodriguez-Vigouroux, Assistance administrative fiscale CH-ES et portée limitée du secret professionnel de l’avocat, in : https://www.crimen.ch/389/ du 27 août 2026