CENTRE DE DROIT
BANCAIRE ET FINANCIER

Assistance administrative en matière fiscale

La correspondance de l'avocat ou du notaire avec des tiers

Par Joël Pahud le 18 juin 2026

Selon l'arrêt 2C_506/2024 du 4 mai 2026 (destiné à la publication), rendu par la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral, le secret professionnel ne fait pas obstacle à la remise par la Suisse à un Etat étranger, dans une procédure d'assistance administrative, des documents qui sont en mains de l'administration fiscale cantonale et que celle-ci a reçus d'un avocat, agissant pour son client.

Dans cette affaire, les autorités fiscales espagnoles soupçonnent un contribuable domicilié en Suisse d'être en réalité domicilié en Espagne. L'autorité espagnole compétente adresse des demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (AFC) fondées sur la convention de double imposition avec l'Espagne (CDI CH-ES), dans lesquelles elle détaille ses soupçons.

En exécution de ces demandes, l'AFC récolte notamment des documents auprès de l'administration fiscale thurgovienne. Celle-ci fournit à l'AFC les certificats de résidence fiscale qu'elle avait établis à l'attention du contribuable, ainsi que la correspondance qu'elle avait échangée avec les avocats que l'intéressé avait mandatés dans ce contexte.

L'AFC accorde l'assistance administrative et le contribuable recourt sans succès auprès du Tribunal administratif fédéral (arrêt A-5955/2023 du 26 septembre 2024). Il forme ensuite un recours auprès du Tribunal fédéral.

La IIe Cour de droit public entre en matière, considérant que le recours soulève une question juridique de principe (art. 84*a* LTF). Le recourant plaide en effet que le secret professionnel fait obstacle à la transmission à l'Espagne des documents que son avocat a remis à l'administration fiscale thurgovienne. Or, cette question n'a jamais été tranchée par le Tribunal fédéral.

La IIe Cour de droit public rejette le recours.

Elle observe d'abord que la question doit être résolue à l'aune de la CDI CH-ES. Or, l'art. 25bis par. 3 let. c CDI CH-ES est calqué sur l'art. 26 par. 3 let. c du Modèle de Convention de l'OCDE, qui prévoit que les dispositions sur l'échange de renseignements ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient (entre autres) un secret professionnel. Cela inclut le secret

professionnel de l'avocat.

En référence au Commentaire OCDE du Modèle de Convention, la IIe Cour de droit public juge 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. Le secret de l'avocat 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.

Ensuite, la IIe Cour de droit public note que le droit interne « va dans le même sens ». L'art. 8 al. 6 LAAF 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 protège les documents concernant « des contacts entre une partie et son avocat », indépendamment du lieu où ces documents se trouvent, mais ne concerne pas la correspondance échangée entre un avocat et une autorité.

Ainsi formulée, cette dernière affirmation apparaît trop péremptoire au regard d'un autre arrêt mis en ligne deux jours plus tard par le Tribunal fédéral et également destiné à la publication.

Selon cet arrêt rendu par la IIe Cour de droit pénal (7B_1144/2025 du 20 mai 2026), le secret professionnel protège les courriers entre l'avocat et son client *ou des tiers*. Lorsqu'une information protégée en raison d'un mandat entre un avocat et son client a été communiquée de manière volontaire à un tiers (p. ex. à une assurance ou à une autorité), cela n'a pas pour conséquence que ces faits seront nécessairement considérés comme connus ou que le maître du secret aurait renoncé à leur caractère confidentiel.

La IIe Cour de droit pénal juge donc que le secret s'oppose à ce que l'autorité pénale place sous séquestre des correspondances entre un notaire, qui n'a pas le statut de prévenu, et des tiers, intervenues dans l'exécution d'un mandat relevant de son activité typique. Du moins, tel est le cas lorsque les documents en question sont recueillis auprès du notaire : la Cour rappelle la jurisprudence selon laquelle, dans la mesure où des informations secrètes ont été divulguées volontairement et consciemment par l'avocat ou le notaire (ou leur mandant), le tiers ne peut pas se prévaloir du secret professionnel pour refuser de témoigner ou de produire les éléments requis qu'il détient. Il peut en revanche, le cas échéant, faire valoir ses propres motifs de refus (cf. ATF 150 IV 470 c. 5).

A notre sens, ces arrêts offrent une nouvelle illustration des « contours dissymétriques » du secret de l'avocat (Villard *in* https://cdbf.ch/1368/). La correspondance avec des tiers est en effet protégée par le secret professionnel lorsqu'elle se trouve en mains de l'avocat ou du notaire (arrêt 7B_1144/2025), alors qu'elle ne l'est pas en mains des tiers en question (arrêt 2C_506/2024).

Il nous paraît correct de retenir que la correspondance de l'avocat, ou du notaire, avec des tiers sort en principe de la sphère de protection du secret professionnel : cela ne vaut toutefois que dans les rapports entre le client de l'avocat et les tiers en question, non de manière générale. Ainsi la déclaration faite à l'autorité perd son caractère secret, mais uniquement dans le cadre de la procédure en cause (cf. CR LLCA Chappuis/Maurer, Art. 13 N. 195). Il nous paraît également correct d'admettre que les tiers en question peuvent devoir remettre les pièces reçues de l'avocat ou du notaire à une autorité administrative, pénale ou civile, si les conditions idoines sont remplies et à moins qu'ils ne puissent invoquer des motifs de refus qui leur sont

propres (cf. notamment art. 16 PA, art. 165 ss CPC, art. 168 ss CPP).

Toutefois, comme le relève le Tribunal fédéral, ces principes ne s'appliquent que lorsque l'avocat ou le notaire transmet *volontairement* des informations à un tiers. Or, l'hypothèse inverse n'est pas développée dans les arrêts commentés. Elle recouvre selon nous probablement deux cas de figure : les informations sont soustraites à l'avocat ou au notaire contre sa volonté (vol de documents physiques ou piratage informatique par exemple). Seconde hypothèse : les informations ont été transmises sous la contrainte, au sens de la jurisprudence relative au principe *nemo tenetur* (à ce sujet Hirsch *in* https://cdbf.ch/1269/).

Quoi qu'il en soit, l'enseignement de ces arrêts pour le praticien nous paraît clair : avant de remettre des pièces à un tiers (assurances, banques, autorités, etc.), pour le compte d'un client, et à moins que ce tiers ne soit un auxiliaire de l'avocat ou du notaire, il faut tenir compte du risque que ces pièces ne soient plus protégées par le secret professionnel et puissent notamment être utilisées dans d'autres procédures.

Reproduction autorisée avec la référence suivante: Joël Pahud, La correspondance de l'avocat ou du notaire avec des tiers, publié le 18 juin 2026 par le Centre de droit bancaire et financier, https://cdbf.ch/fr/1467/