



## Arrêt du 25 mai 2020

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Raphaël Gani, Daniel Riedo, juges,  
Valérie Humbert, greffière.

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
les deux domiciliés à  
et représentés par  
Me Yves Noël et Me Laure Dallèves,  
Etude Sulliger, Noël, Nguyen, Misteli, Bugnon et Vogel,  
Avenue du Tribunal-Fédéral 27, Case postale 247,  
1000 Lausanne 12,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR) ;  
décision de l'AFC du 1<sup>er</sup> juin 2018.

**Faits :****A.**

**A.a** En date du 20 décembre 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : DGFIP ou autorité requérante ou autorité fiscale française) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale, pour les impôts sur le revenu de 2013 et 2014 et pour l'impôt sur la fortune de 2010 à 2016, concernant A.\_\_\_\_\_ et son épouse B.\_\_\_\_\_, née C.\_\_\_\_\_, lesquels étaient mentionnés tant comme personnes concernées en France avec une adresse à Z.\_\_\_\_\_ que comme personnes susceptibles de détenir des renseignements en Suisse, avec une adresse dans le canton de Vaud (cf. pce 1 AFC).

**A.b** A l'appui de sa demande, la DGFIP indiquait procéder au contrôle fiscal du couple AB.\_\_\_\_\_, résidents français, A.\_\_\_\_\_ faisant par ailleurs l'objet d'une enquête judiciaire. Selon les informations obtenues lors de ce contrôle, le couple AB.\_\_\_\_\_ a acquis en Suisse, en date du (...) et pour un montant de xxx €, un bien immobilier, en état futur d'achèvement, situé à Y.\_\_\_\_\_. L'acte de cession a été instrumenté en l'Etude de Me D.\_\_\_\_\_, notaire à X.\_\_\_\_\_. La DGFIP s'interrogeait sur l'origine des fonds ayant permis l'acquisition de ce bien et soupçonnait les époux AB.\_\_\_\_\_ d'avoir disposé de revenus non déclarés au fisc au titre des années 2013 et 2014. Les époux AB.\_\_\_\_\_ n'ayant pas répondu aux convocations de l'autorité fiscale française, les renseignements sollicités étaient nécessaires à l'établissement du montant des impôts éludés. La DGFIP cherchait à savoir et à obtenir les documents suivants :

« a) M. et Mme AB.\_\_\_\_\_ sont-ils connus de l'administration fiscale Suisse ? Dans l'affirmative, veuillez fournir le détail des revenus déclarés à l'administration fiscale suisse ainsi que le montant d'impôt dû et le montant d'impôt payé sur ces revenus.

b) Veuillez communiquer une copie de l'acte du (...) concernant le bien immobilier mentionné ci-dessus.

c) Veuillez communiquer une copie de l'extrait de compte client détenu par Maître D.\_\_\_\_\_ concernant M. A.\_\_\_\_\_, relatif à la transaction mentionnée ci-dessus. Veuillez également mentionner les modalités de versement du prix de cette transaction.

d) Veuillez indiquer le détail et la nature des biens mobiliers et immobiliers détenus par M. et Mme AB.\_\_\_\_\_, directement ou indirectement, quelles que soient les structures interposées. »

**B.**

**B.a** Par ordonnance du 11 janvier 2017 résumant la substance de la demande d'assistance, l'AFC a requis de l'Administration fiscale cantonale vaudoise la production des renseignements sollicités en précisant que « les personnes concernées ne doivent pas être informées de la présente procédure ». Il ressort des informations communiquées le 20 suivant par l'Administration fiscale cantonale vaudoise que A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ étaient connus des autorités fiscales suisses. Ils avaient annoncé leur arrivée de France en date du (...) et n'avaient pas encore été taxés au titre de l'impôt sur le revenu pour la période fiscale 2016. L'Administration fiscale cantonale vaudoise a indiqué ne pas avoir connaissance d'autres biens mobiliers et/ou immobiliers détenus par le couple. Elle a transmis une copie de l'acte du (...) intitulé « vente à terme conditionnelle et cession de servitudes » ainsi qu'une copie de l'acte d'exécution de vente du (...).

**B.b** L'AFC, par ordonnance du 11 janvier 2017, a également demandé à Me D.\_\_\_\_\_, notaire, la production de l'acte du (...) ainsi qu'une copie de l'extrait de compte client concernant A.\_\_\_\_\_, relatif à cette transaction, et les modalités du versement du prix, en l'invitant à prévenir ses clients de l'existence de la présente procédure. Par pli du 18 janvier 2017, Me D.\_\_\_\_\_, agissant par son avocat, a opposé le secret professionnel du notaire, concluant « au retrait pur et simple » de l'ordonnance précitée.

**B.c** Par ordonnance du 26 janvier 2017, l'AFC a également demandé la production de l'acte du (...) au Registre foncier d'Aigle et de la Riviera, lequel s'est exécuté le lendemain.

**C.**

**C.a** N'étant pas parvenu à contacter A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ à leur adresse en Suisse, l'AFC, par deux plis séparés du 25 octobre 2017, les a informés, à leur adresse en France, de l'ouverture de la présente procédure en leur impartissant un délai pour désigner un représentant en Suisse, les avisant qu'à défaut, la procédure serait poursuivie par la publication d'une décision finale dans la Feuille fédérale.

**C.b** Par courrier du 10 novembre 2017, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, agissant par le truchement du même avocat qui avait représenté leur notaire, ont demandé un accès au dossier de la cause.

**C.c** Par pli du 25 janvier 2018, l'AFC a communiqué à l'avocat désigné par le couple AB.\_\_\_\_\_ l'intégralité du dossier tout en lui notifiant la teneur

des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale française, lui impartissant un délai pour déposer ses observations.

**C.d** Le 2 février 2018, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ se sont opposés, par leur avocat, à la transmission des renseignements recueillis. En substance, ils estimaient que la procédure souffrait d'un vice de forme dans la mesure où l'AFC avait commandé à l'Administration fiscale cantonale vaudoise de ne pas les informer de la procédure alors que l'Etat requérant n'avait pas demandé le secret. Cette attitude les aurait empêchés de s'opposer à la production de l'acte de cession du (...) par l'Administration fiscale cantonale vaudoise. Ils étaient d'avis que l'obtention par des voies détournées de ce document portait atteinte au secret professionnel du notaire.

**C.e** Par décision du 1<sup>er</sup> juin 2018, l'AFC a dit vouloir accorder l'assistance fiscale à l'autorité requérante et transmettre les informations demandées en répondant comme suit aux questions posées (cf. *infra* consid. Ab) :

- a) Selon les informations fournies par l'Administration cantonale des impôts du Canton de Vaud, Monsieur A.\_\_\_\_\_ et Madame B.\_\_\_\_\_ sont connus des autorités fiscales suisses. Durant la période concernée, ils n'étaient toutefois pas tenus de déclarer leurs revenus.
- b) Veuillez trouver, ci-joint, une copie du contrat de vente à terme conditionnelle et de cession de servitudes du (...).
- c) D'après l'acte du (...) (cf. annexe), le prix de vente de l'immeuble a été fixé à xxx CHF. Les modalités de paiement sont les suivantes:

«a) Par le virement, ce jour, à titre d'acompte, d'un montant de xxx (fr. xxx) correspondant au 20 % du prix de vente, par un virement sur le compte de l'Association des notaires vaudois, rubrique D.\_\_\_\_\_, en faveur du vendeur. Quittance définitive en est ici donnée.

[ ... ]

b) Le versement de xxx (fr. xxx) dès l'accord définitif et exécutoire de la commission foncière II, étant précisé que ce montant sera déconsigné en faveur du compte de construction du vendeur après remise d'une garantie bancaire de restitution de la somme jusqu'à l'exécution du présent acte.

c) Par le règlement du solde du prix de vente, représentant xxx (fr. xxx.-) par un virement sur le compte de l'Association des notaires vaudois, rubrique D.\_\_\_\_\_, en faveur du vendeur, le jour de la réception de l'ouvrage. »

Les informations relatives au compte client concernant Monsieur A.\_\_\_\_\_, détenu par Maître D.\_\_\_\_\_, notaire, sont couvertes par le

secret professionnel (art. 321 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP; RS 31.1.0]), dont ce dernier se prévaut.

- d) Selon les informations fournies par l'Administration cantonale des impôts du Canton de Vaud, Monsieur A. \_\_\_\_\_ et Madame B. \_\_\_\_\_ ne disposent d'aucun autre bien mobilier ou immobilier.

L'AFC a rejeté les arguments allégués par le couple AB. \_\_\_\_\_, considérant en substance que le secret professionnel se rapporte à la personne qui détient l'acte et non à l'acte en soi.

#### **D.**

**D.a** Par acte du 29 juin 2018, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ interjettent recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) à l'encontre de cette décision dont ils demandent principalement l'annulation pour vice de forme. A l'appui de leurs conclusions, ils soutiennent, en les développant, les mêmes griefs que dans leur opposition devant l'autorité inférieure, se prévalant d'une part, d'une violation de leur droit d'être entendu au motif qu'ils n'ont pas été informés de l'ordonnance de production adressée à l'Administration fiscale cantonale vaudoise et, d'autre part, d'un comportement contradictoire de l'autorité inférieure qui aurait reconnu que les pièces sollicitées étaient protégées par le secret professionnel tout en cherchant à les obtenir par une autre source.

**D.b** Par réponse du 16 août 2018, l'autorité inférieure réfute les reproches des recourants, relevant qu'ils ont reçu l'intégralité des pièces du dossier sur lesquelles ils ont pu se déterminer avant le prononcé de la décision litigieuse. Pour le surplus, elle rappelle que le secret de professionnel est lié à une fonction et non à un document.

**D.c** Par réplique du 4 septembre 2018, les recourants, insatisfaits de la réponse de l'autorité inférieure, sollicitent l'interpellation de celle-ci sur la question de l'interdiction faite à l'Administration fiscale cantonale vaudoise de les informer de la procédure d'assistance.

**D.d** Dans sa duplique du 24 septembre 2018, l'autorité inférieure motive plus en détail sa position qu'elle maintient intégralement.

**D.e** Les recourants se déterminent par triplique spontanée du 2 octobre 2018, réitérant leurs conclusions.

**E.**

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

**Droit :****1.**

**1.1** 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]). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

**1.2** Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF).

**1.3** Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA) par les destinataires de la décision litigieuse, lesquels possèdent un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

**2.**

**2.1** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135).

**2.2** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor*

dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, ch. 2.149, p. 73 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, ch. 1146 ss).

### 3.

**3.1** La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), 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 (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3).

**3.2** L'art. 14 LAAF concrétise dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.1, arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 3.1). Ainsi, l'AFC doit informer, selon les modalités décrites par cette disposition, 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 (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2<sup>e</sup> éd. 2015, p. 262). Lorsqu'une personne habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (cf. art. 14 al. 3 LAAF).

Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêts du TAF A-769/2015 du 23 avril 2019 consid. 1.5.1.2, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale de refuser à la personne habilitée à recourir, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA. Il y a alors lieu de lui communiquer le contenu essentiel de ces pièces (art. 28 PA).

**3.3** De nature formelle, le droit d'être entendu est une garantie de procédure primordiale, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 135 I 187 consid. 2.2, 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2).

#### **4.**

##### **4.1**

**4.1.1** L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve 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 fiscale (ci-après: CDI CH-F, RS 0.672.934.91) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et pour la France depuis le 1<sup>er</sup> avril 2012, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. Message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

**4.1.2** En l'espèce, l'autorité fiscale française a basé sa demande sur l'art. 28 CDI CH-FR, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de



convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC-OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et le ch. XI du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-FR, aussi au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

Pour être complet, il sied encore de signaler que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195) concernant uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant.

**4.1.3** Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; parmi d'autres, arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 4.1.3).

La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1; arrêt du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 3.4.1).

**4.2** Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant

l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

**4.3** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 Protocole additionnel CDI CH-FR; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. *infra* consid. 4.5.1) correspondent au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.4).

**4.4** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel CDI CH-FR), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2327/2017 du 21 janvier 2019 consid. 5.3.3).

#### **4.5**

**4.5.1** Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-F, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202).

La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats 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 d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 con-

sid. 4.2, arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

**4.5.2** Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 4.2.2, A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.3), il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation. Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3).

#### **4.6**

**4.6.1** Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis. Ainsi un Etat contractant n'est pas tenu (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant; (b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant et (c) 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 (cf. art. 28 par. 3 CDI CH-FR ; ég. art. 8 al. 1 LAAF).

**4.6.2** L'Etat requis doit utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales (cf. art. 28 par. 4 CDI CH-FR).

Cela étant un Etat contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque – les règles sur le secret bancaire (art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques [LB, RS 952.0] n'ont donc pas à être respectées (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2) –, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne (cf. art. 28 par. 5 CDI CH-FR et art. 8 al. 2 LAAF).

**4.6.3** En vertu 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, RS 935.61) peuvent refuser de remettre des documents et des informations qui sont couverts par le secret professionnel. Les documents que l'avocat possède à un autre titre sont soumis à l'obligation de transmission. Cette protection du secret professionnel des avocats correspond à l'art. 28 par. 3 let. c CDI-FR précité (soit à l'art. 26 par. 3 let. c du modèle OCDE, cf. Message du Conseil fédéral du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une LAAF [MCF LAAF], FF 2011 5771, 5787 ; arrêt du TAF A-6035/2018 du 26 février 2020 consid. 3.9.2).

**4.6.4** Pour obtenir les renseignements, l'AFC s'adresse aux personnes et autorités citées aux art. 9 à 12, dont elle peut admettre qu'elles détiennent ces renseignements (cf. art. 8 al. 3 LAAF).

L'art. 9 al. 1 LAAF autorise l'AFC à requérir de la personne concernée (soit celle visée par la demande, cf. art. 3 let. a LAAF) assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance. La personne concernée est informée du contenu de la demande dans la mesure où cela est nécessaire à l'obtention de renseignements (art. 9 al. 3 LAAF).

L'art. 10 LAAF contraint le détenteur de renseignements à remettre tous les renseignements pertinents en sa possession ou sous son contrôle. L'AFC l'informe du contenu de la demande dans la mesure où cela est nécessaire à l'obtention de renseignements. Le détenteur des renseignements est défini comme étant la personne qui détient en Suisse les renseignements demandés (art. 3 let. b LAAF).

L'art. 11 al. 1 LAAF permet à l'AFC d'obtenir de l'Administration fiscale cantonale des renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance. Cette assistance mutuelle est réglée par l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11; cf. MCF LAAF, FF 2011 5771, 5791 ; cf. ATF 142 II 69 consid. 4, arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1). L'AFC communique à l'Administration fiscale cantonale l'intégralité de la demande et lui fixe un délai pour la remise des renseignements (cf. art. 11 al. 2 LAAF).

L'art. 12 al. 1 LAAF lui permet en outre de requérir les renseignements en main d'autres autorités suisses, fédérales, cantonales ou communales. Dans ce cas, l'AFC informe les autorités requises des éléments essentiels

de la demande en leur donnant un délai pour la production des renseignements (cf. art. 12 al. 2 LAAF).

L'art. 13 al. 2 LAAF énumère enfin les mesures de contrainte que l'AFC peut mettre en œuvre aux fins de l'obtention des renseignements requis.

**4.7** Conformément au principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR), 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. arrêt du TAF 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 : arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

## **5.**

En l'espèce, en raison du caractère formel du droit d'être entendu, il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. *infra* consid. 5.1). Le Tribunal examinera ensuite si les conditions de forme propres à la demande ont été respectées (cf. *infra* consid. 5.2), puis il se penchera sur les griefs des recourants (cf. *infra* consid. 5.3) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. *infra* consid. 5.4).

## **5.1**

**5.1.1** L'autorité inférieure a adressé deux ordonnances le même jour, soit le 11 janvier 2017, à l'Administration cantonale fiscale vaudoise et à Me D.\_\_\_\_\_, notaire, leur demandant à tous deux la production de l'acte de cession du (...). A l'Administration cantonale fiscale vaudoise, il a été précisé que les personnes concernées ne devaient pas être informées de la procédure alors qu'à l'inverse, à Me D.\_\_\_\_\_, il était demandé de prévenir les personnes concernées de la procédure – dans la mesure où la relation d'affaire était confirmée pour la période concernée – au moyen de courriers joints à l'ordonnance. La date de distribution des courriers ou la difficulté à entrer en contact avec les personnes concernées devaient être communiquées à l'AFC dans les meilleurs délais. Me D.\_\_\_\_\_ a opposé le secret professionnel à l'ordonnance lui ayant été adressée, sans préciser s'il avait été en mesure de prévenir les recourants de l'existence de la procédure. Dès qu'elle a été en possession des renseignements demandés par l'Etat requérant, l'autorité inférieure a cherché à entrer directement en contact avec les recourants. Informée des pouvoirs de leur avocat constitué, elle a transmis à ce dernier l'intégralité du dossier en lui indiquant la

teneur des informations qu'elle entendait transmettre, lui octroyant un délai pour se déterminer à cet égard, ce qui a été fait, dans le délai imparti. L'autorité inférieure, dans sa décision finale litigieuse, a par ailleurs répondu aux griefs élevés par les recourants dans leur opposition.

**5.1.2** Le Tribunal constate que la procédure a été en tout point conforme aux exigences de la LAAF et de la PA dès lors que les personnes habilitées à recourir ont été informées de la procédure, ont eu un accès complet au dossier et ont pu prendre position avant qu'une décision soit prononcée à leur égard. Il faut rappeler que la personne visée par une décision à prendre ne peut pas exiger d'être informée à chaque stade de la procédure ; ce qui compte c'est qu'elle ait l'occasion de prendre connaissance des pièces sur lesquelles se fonde l'autorité pour prononcer sa décision et se déterminer à leur égard (cf. *supra* consid. 3.1).

**5.1.3** Contrairement à ce que prétendent les recourants, l'autorité inférieure n'a pas placé la procédure sous le sceau du secret. Elle a agi conformément aux dispositions légales applicables (cf. *supra* consid. 3.2). Les recourants étant domiciliés à l'étranger, elle a demandé au détenteur de renseignements (soit Me D. \_\_\_\_\_) de les informer de la procédure. L'Administration fiscale cantonale vaudoise n'étant pas considérée comme détentrice de renseignements au sens de la LAAF (cf. systématique de la LAAF et *supra* consid. 4.6.4 et MCF LAAF, FF 2011 57771, 5782), il ne lui revenait en effet pas de le faire. Le Tribunal observe que les deux ordonnances de production sont datées du même jour, ce qui démontre l'absence de volonté de soustraire la procédure à la connaissance des recourants.

Il suit de ce qui précède que les allégations des recourants au sujet d'une violation du droit d'être entendu sont sans aucun fondement dès lors qu'ils ont pu pleinement s'exprimer avant que la décision les concernant soit prononcée, laquelle était également suffisamment motivée.

**5.1.4** Par surabondance, le Tribunal relève encore que quand bien même les recourants auraient été informés par l'Administration fiscale cantonale vaudoise de l'ouverture de la procédure, ils n'auraient pas été en droit de s'opposer à ce que celle-là communique les informations demandées.

En effet, toute décision précédant la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut faire l'objet d'un recours qu'avec la décision finale (cf. art 19 al. 1 LAAF). Ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les

autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA (cf. art. 19 al. 2 LAAF). En règle générale, le détenteur de renseignements au sens de l'art. 3 let. b LAAF n'est pas habilité à recourir, à moins qu'il puisse démontrer qu'il satisfait aux conditions de l'art. 48 PA et qu'il est davantage touché dans ses intérêts propres par la publication et la transmission d'informations dans une procédure déterminée que les autres détenteurs d'informations « ordinaires » lesquels sont uniquement impliqués dans la mesure où ils sont en possession des renseignements demandés (cf. arrêts du TAF A-630/2019 du 12 avril 2019 consid. 2.1, A-360/2017 du 5 avril 2017 consid. 3.1, A-4974/2016 du 25 octobre 2016 consid. 2.4.4).

Or, non seulement l'ordonnance de production adressée à l'Administration cantonale fiscale vaudoise n'est pas une décision finale, mais cette administration n'est pas assimilable à une personne détentrice de renseignements et doit, en qualité d'autorité cantonale, prêter assistance à l'AFC pour l'accomplissement de ces tâches (*supra* consid 4.6.4).

**5.2** Pour ce qui est de la forme de la demande, le Tribunal observe qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. *supra* consid 4.2) dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne concernée (ch. 2 de la demande, pce 1 AFC), le détenteur des informations (ch. 3 de la demande, pce 1 AFC) les impôts concernés et la période visée (ch. 4 de la demande, pce 1 AFC), le but de la demande (ch. 5 de la demande, pce 1 AFC) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 6 de la demande, pce 1 AFC).

**5.3** Les recourants soutiennent que l'AFC n'a pas respecté les règles de procédure en envisageant de transmettre des documents couverts par le secret professionnel des notaires. Il convient donc dans un premier temps de circonscrire le secret professionnel des notaires (cf. *infra* consid. 5.3.1), puis d'examiner l'art. 8 al. 6 LAAF qui réserve le secret professionnel des avocats et le contexte dans lequel cette disposition a été adoptée (*infra* consid. 5.3.2) ainsi que son application au secret professionnel des notaires (*infra* consid. 5.3.3) et au cas de l'espèce (*infra* consid. 5.3.4).

**5.3.1** Le notaire exerce généralement deux formes d'activités: l'activité ministérielle et des activités accessoires. La première concerne l'instrumentation d'actes authentiques en vertu du monopole que lui confère l'Etat et est soumise à son contrôle. Les activités accessoires correspondent à celles pour lesquelles le notaire ne dispose pas du monopole et qui sont régies généralement par les règles du mandat (cf. CHRISTOPHE FIGUET, Les activités notariales et la législation sur le blanchiment in: François Bianchi

[éd.], Mélanges de l'Association des Notaires Vaudois, 2005, p. 9 ; MICHEL MOOSER, *Le droit notarial en Suisse*, 2e éd., Berne 2014, n° 8 ss). Dans le canton de Vaud, les activités ministérielles du notaire sont régies par la loi sur le notariat du 28 juin 2004 (LNo, RS-VD 178.11). Selon l'art. 42 al. 1 et 2 LNo, le notaire et ses auxiliaires, ainsi que les témoins et traducteurs intervenant à l'acte sont liés par le secret professionnel ; à ce titre, ils ne peuvent être obligés de révéler ce qu'une personne leur a confié en cette qualité, même si l'intéressé les délie de cette obligation. La loi vaudoise a adopté la conception latine qui fait du secret une obligation absolue dans la mesure où le notaire reste maître de la décision de collaborer ou non s'il est libéré du secret par les parties à l'acte (cf. ETIENNE JEANDIN, *La profession de notaire*, 2017, p. 95). Elle correspond à celle reprise pour les avocats à l'art. 13 LLCA. Toutefois, le Code de procédure civile suisse du 19 décembre 2008 (CPC, RS 272) a opté pour la tradition germanique pour les notaires en fixant à l'art. 166 al. 1 let. b CPC qu'« A l'exception des avocats et des ecclésiastiques, le tiers soumis à une obligation de dénoncer ou délié de l'obligation de garder le secret a le devoir de collaborer, à moins qu'il ne rende vraisemblable que l'intérêt à garder le secret l'emporte sur l'intérêt à la manifestation de la vérité ». Cela étant, le fondement de l'obligation du notaire de respecter le secret professionnel est l'art. 321 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0) ou l'art. 320 CP pour les cantons où les notaires sont employés de l'Etat, ce qui n'est pas le cas du canton de Vaud (cf. art. 1 al. 3 LNo). L'art 321 CP couvre toutes les activités professionnelles *typiques* du notaire, qu'elles soient ministérielles ou accessoires (cf. MOOSER, op. cit., p. 164, n° 246), mais ne s'étend pas à une activité commerciale sortant de ce cadre (cf. ATF 132 II 103 consid. 2.1).

### 5.3.2

**5.3.2.1** Dans le domaine de l'assistance internationale en matière fiscale, l'art. 8 al. 6 LAAF (cf. *supra* consid. 4.6.3) s'oppose à la transmission d'informations uniquement dans le cas où la personne concernée ou le détenteur d'informations – appelé par l'AFC à fournir les informations vraisemblablement nécessaires pour répondre à la demande d'assistance administrative conformément à l'art. 9 LAAF, respectivement conformément à l'art. 10 LAAF – qui l'invoque est *un avocat au sens de la LLCA*.

**5.3.2.2** La LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013, a été adoptée par le Parlement le 28 septembre 2012 (RO 2013 231).

Le même jour, le Parlement a adopté la Loi fédérale sur l'adaptation des dispositions de procédure relatives au secret professionnel des avocats



(RO 2013 847). Cette dernière loi avait pour but d'harmoniser les dispositions de procédure figurant dans les différentes lois fédérales de sorte que la portée du secret professionnel des avocats (protection des documents des avocats) y soit circonscrite de la même manière que dans le CPC et le Code de procédure pénale du 5 octobre 2007 (CPP, RS 312.0), entrés tous les deux en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Cela étant, comme même ces deux codes employaient une terminologie différente, le projet de loi visait aussi à faire converger l'art. 160 al. 1 let. b CPC et l'art. 264 al. 1 CPP (cf. Message du Conseil fédéral du 26 octobre 2011 concernant la loi fédérale sur l'adaptation des dispositions de procédure relatives au secret professionnel des avocats [MCF secret de l'avocat], FF 2011 7509, 7511). L'adoption de cette loi a conduit à l'introduction de l'art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA qui dispose que l'obligation de collaborer ne s'étend pas à la remise d'objets et de documents concernant des contacts entre une partie et son avocat, si celui-ci est autorisé à pratiquer la représentation en justice en vertu de la LLCA.

**5.3.2.3** Pour que l'exception à l'obligation de collaboration de l'art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA s'applique, il faut que l'avocat soit inscrit à un registre cantonal (cf. art. 6 LLCA) ou au tableau public des avocats membres de l'UE et de l'AELE (cf. art. 28 LLCA) et que l'objet ou le document concerné se rapporte à l'activité *typique* de l'avocat (cf. AUER/BINDER, in : Auer/Müller/ Schindler [éd.], VwVG - Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2019, n° 32 et 33 ad art. 13 PA ; sur l'activité typique de l'avocat, cf. ATF 135 III 410 consid. 3.3). La notion de secret couvre les objets et documents concernant des contacts entre une personne et un avocat inscrit au sens de la LLCA. Seuls sont protégés les objets et documents établis par l'avocat lui-même (ou ses auxiliaires), son client ou un tiers dans le cadre d'un mandat professionnel de représentation. Les documents comprennent non seulement la correspondance au sens classique (lettres et courriers électroniques), mais aussi les notes prises par l'avocat, les expertises juridiques faites avant une procédure, les procès-verbaux d'entretien, les documents stratégiques, les projets de contrat ou d'arrangement, etc. En revanche, il n'importe pas que les documents se trouvent dans le cabinet de l'avocat ou bien en possession de son client ou d'un tiers (cf. MCF secret de l'avocat, FF 2011 7512, et les nombreuses références citées ; AUER/BINDER, op. cit., n° 34 ad art 13 PA ; à noter que cette question n'a été examinée que de manière partielle dans l'arrêt du TAF A- 6035/2018 du 26 février 2020 consid. 4.4.2).

Ce dernier point a été clairement exprimé par le législateur lors des délibérations au sujet de l'art. 160 al. 1 let. b CPC (cf. Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 2007 E 514) et de l'art. 264 al. 1 let. a et c CPP (cf. BO

2006 E 1031s, BO 2007 N 990, BO 2007 E 721), les deux dispositions sur lesquelles s'appuie la loi fédérale sur l'adaptation des dispositions de procédure relatives au secret professionnel des avocats qui a introduit le nouvel art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA. La jurisprudence du Tribunal fédéral antérieure à l'entrée en vigueur de ces deux codes de procédure fédéraux reflétait un autre avis en affirmant que le secret de l'avocat ne s'étendait pas aux documents que le client a en sa possession ou qu'il a remis à des tiers (cf. arrêts du TF 1B\_101/2008 du 28 octobre 2008 consid. 4.4.1, 1P.133/2004 du 13 août 2004 consid. 3.2 et 4.2 ; ATF 117 Ia 341, consid. 6c, 114 III 105, consid. 3b).

**5.3.2.4** Cette modification de l'art. 13 PA – qui traite de l'obligation des parties à collaborer à la constatation des faits en procédure administrative – est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2013, soit 3 mois après la LAAF. Selon une autrice, cette entrée en vigueur a rendu obsolète l'art. 8 al. 6 LAAF (cf. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 81 p. 181ss, 193). Une autre renvoie dans son commentaire de l'art. 8 al. 6 LAAF à l'art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA (cf. SCHODER, op. cit., n° 95 ad art. 8 al. 6 LAAF).

**5.3.2.5** Le secret dont il est question à l'art. 8 al. 6 LAAF devrait donc être interprété à l'aune des autres dispositions de procédure, harmonisées par la loi d'adaptation du 28 septembre 2012, en particulier de l'art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA, étant rappelé par ailleurs que la PA s'applique dans la procédure d'assistance à moins que la LAAF en dispose autrement (cf. *supra* consid. 1.2).

Toutefois l'art. 8 al. 6 LAAF – comme l'art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA – ne réserve que le secret professionnel de l'avocat. Un auteur estime qu'il s'agit d'une lacune involontaire de la loi et qu'il faut mettre sur le même plan le secret professionnel du notaire, comme le fait en matière fiscale l'art. 43 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14) et l'art. 127 al. 2 LIFD (cf. JEANDIN, op. cit., p. 106).

### **5.3.3**

**5.3.3.1** Avant d'examiner la question de l'application de l'art. 8 al. 6 LAAF au secret professionnel des notaires, le Tribunal rappelle, s'agissant de la portée de cette disposition, qu'en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les CDI sont directement applicables. La LAAF a été conçue et voulue comme une loi d'exécution des CDI prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale (cf. parmi d'autres ATF 143

II 224 consid. 6.1). A ce titre, elle tend donc avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en oeuvre lesdites conventions (cf. ATF 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. A cela s'ajoute que l'art. 8 al. 6 LAAF fait référence à la relation entre l'AFC et la personne concernée ou le détenteur d'informations. Dans un arrêt récent qui concernait une demande d'assistance néerlandaise, le TF a relevé que non seulement l'art. 8 al. 6 LAAF ne contient pas de définition du secret professionnel de l'avocat, mais qu'il n'est pas non plus possible d'en déduire l'étendue des obligations de droit international liant les deux Etats contractants à la CDI (cf. arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 6.2). Le TF a observé que l'art. 26 par. 3 let. c CDI CH-NL (qui correspond à l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR, tous les deux étant calqués sur l'art. 26 MC-OCDE), contrairement au let. a et b de cette disposition, ne fait pas référence à la disponibilité des informations dans les procédures internes, si bien qu'il n'est pas d'emblée clair que les secrets professionnels dont la divulgation pourrait être exigée dans certaines circonstances par les autorités fiscales suisses ou celles de l'Etat contractant, doivent toujours être communiquées au cocontractant. Puis, la Haute Cour a laissé ouverte la question de savoir si la protection du secret de l'avocat prévue à l'art. 26 par. 3 lit. c CDI CH-NL (qui correspond à l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR) s'étendait aux informations qui ne sont pas détenues par l'avocat mais par son client (cf. arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 6.3), alors qu'en droit suisse, c'est manifestement le cas (cf. *supra* consid. 5.3.2.3).

**5.3.3.2** La Cour de céans constate donc que si l'art. 8 al. 6 LAAF n'a pas de portée autonome, il sied donc de se reporter à l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR, lequel ne limite pas les secrets professionnels opposables à ceux détenus par l'avocat (cf. *supra* consid. 4.6.1). Le commentaire MC OCDE (cf. *supra* consid. 4.1.2) précise qu'« Un État requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou *autre représentants légaux agréés* agissant dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où ces communications sont préservées de toute divulgation en vertu de son droit interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini d'une manière étroite. [...] Les communications entre avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats ou autres représentants légaux

agréés et non à un autre titre [...] » (cf. OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version complète, état 2017], n° 19.3 ad art. 26 p. 545).

Cela correspond à la conception du droit suisse qui n'accorde la protection du secret professionnel qu'en lien avec l'activité typique de l'avocat (cf. *supra* consid. 5.3.2.3) et du notaire (cf. *supra* consid. 5.3.1).

**5.3.3.3** Le commentaire MC-OCDE poursuit en affirmant que « La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit en vertu duquel la question est soulevée ». Il précise que « Les États contractants désireux de se référer expressément à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat ou autre représentant légal agréé peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 3 :

d) à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé, lorsque ces communications sont :

(i) produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique ou

(ii) produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée. » (OCDE, op. cit. n° 19.4 ad art. 26 p. 545).

Cette adjonction est inexistante dans la CDI CH-FR et ne figure pas non plus dans la CDI CH-NL précitée. On peut dès lors douter que l'art. 8 al. 6 LAAF corresponde effectivement – ainsi que l'a affirmé le Conseil fédéral dans son message (cf. *supra* consid. 4.6.3) – à l'art 26 par. 3 let. c MC-OCDE. La question de pose de savoir s'il est dès lors impératif de convenir d'une disposition équivalente à l'art. 26 par. 3 let. d MC-OCDE avec un Etat contractant afin de pouvoir opposer l'art. 8 al. 6 LAAF ou si cet article 8 al. 6 LAAF peut être compris comme la concrétisation de l'art. 26 par. 3 let. a ou b MC-OCDE (équivalent à l'art. 28 par. 3 let. a et b CDI CH-FR) qui permet de refuser de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale.

Elle peut souffrir de rester ouverte comme peut finalement l'être celle consistant à déterminer si l'art. 8 al. 6 LAAF inclut le secret professionnel du notaire et si celui-ci, comme celui qui protège l'activité de l'avocat, frappe de manière absolue une information, même détenue par un tiers.

**5.3.3.4** En effet, en tout état de cause, ne sont protégées de manière absolue que les *communications* entre l'avocat ou le représentant légal agréé et son client (cf. *supra* consid. 5.3.3.2). Ce par quoi, il faut entendre, comme en droit suisse, la *correspondance* avec l'avocat, respectivement le notaire (cf. certes dans un sens large, cf. *supra* consid. 5.3.2.3). En effet, le secret protège avant tout la relation entre le mandant et son mandataire et ne saurait être invoqué pour s'opposer systématiquement à la divulgation de documents au seul motif que ceux-ci se sont trouvés en main du défenseur, respectivement du notaire (cf. ATF 143 IV 462 consid. 2.3 ; arrêts du TF 1B\_264/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.1, 1B\_376/2017 du 22 novembre 2017 consid. 3.2 ainsi que 1B\_158\_2019 du 25 juillet 2019 par lequel le TF a admis la saisie par l'AFC, au domicile de la personne qui l'a rédigé, d'un testament identique à celui, olographe, déposé chez le notaire).

En l'espèce, le document litigieux est un acte de vente à terme conditionnelle et cession de servitude, produit non pas par le notaire, mais par l'Administration fiscale cantonale vaudoise et le registre foncier. Il devait impérativement accompagner, dans sa forme originale, la réquisition d'inscription audit registre, cette inscription ayant un effet constitutif pour l'acquisition de la propriété (cf. art. 656 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210] et art. 64 de l'ordonnance du 23 septembre 2011 sur le registre foncier [ORF, RS 211.432.1]). Ce document ne saurait dès lors bénéficier de la protection absolue, instaurée pour la seule correspondance, étant par ailleurs rappelé qu'en matière d'assistance, le champ d'application de la protection accordé par le secret ne doit pas être excessivement large car cela entraverait un échange effectif de renseignements (cf. OCDE, op. cit., n° 19.3 ad art. 26 p. 545).

Il s'en suit que les griefs des recourants à cet égard doivent également être rejetés.

**5.4** Pour le surplus, la condition de la pertinence vraisemblable (cf. *supra* consid. 4.5) est également réalisée dans la mesure où il est manifeste que les renseignements demandés ont un lien de connexité avec les circonstances présentées et sont de nature à être utilisés dans la procédure étrangère.

**5.5** L'Etat requérant a fait également valoir suffisamment de points de rattachement fiscaux et l'ensemble des éléments qu'il cite est donc propre à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Il y a donc lieu

de retenir que la demande telle que formulée par l'autorité requérante ne constitue pas une pêche aux renseignements (cf. *supra* consid. 4.3)

**5.6** Le Tribunal ne voit pas de motif – et les recourants n'en soulèvent aucun – de remettre en doute le respect du principe de la subsidiarité (cf. *supra* consid. 4.4). Il n'existe pas non plus d'élément qui donnerait à penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi (cf. *supra* consid. 4.1.3) et que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait – pour d'autres motifs que ceux examinés dans les considérants précédents – à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. *supra* consid. 4.6). Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité requérante du principe de la spécialité (*supra* consid. 4.7) ; le recourant ne le prétend pas non plus.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être rejeté.

## **6.**

**6.1** Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.– (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

**6.2** Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

## **7.**

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.

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.–, sont solidairement mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie RoCHAT Pauchard

Valérie Humbert

**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 :