AJP/PJA 11/2026



Secret professionnel de l'avocat : parent pauvre de l'assistance fiscale internationale ?



Andrew M. Garbarski*

Adam Zaki**



Enzo Bastian***

Le secret professionnel de l'avocat constitue une garantie essentielle de l'État de droit ; il protège tant les intérêts privés du client qu'un intérêt public. Sa protection demeure pourtant précaire dans l'assistance administrative internationale en matière fiscale et est progressivement érodée par la jurisprudence. La présente contribution livre un tour d'horizon de cette jurisprudence récente et propose un bref rappel des règles applicables avant d'aborder les raisons pour lesquelles une lecture plus libérale et transversale des dispositions pertinentes, mieux alignée sur la protection du secret professionnel prévalant en droit procédural interne suisse et sur le standard de l'art. 26 par. 3 let. c MC-OCDE, est nécessaire afin de sauvegarder les droits fondamentaux des justiciables.

Das Anwaltsgeheimnis stellt eine wesentliche Garantie der Rechtsstaatlichkeit dar; es schützt sowohl die privaten Interessen des Mandanten als auch ein öffentliches Interesse. Sein Schutz ist jedoch im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nach wie vor prekär und wird durch die Rechtsprechung zunehmend ausgehöhlt. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über diese jüngere Rechtsprechung und bietet eine kurze Zusammenfassung der geltenden Regeln, bevor er auf die Gründe eingeht, warum eine liberalere und übergreifendere Auslegung der einschlägigen Bestimmungen, die besser mit dem im schweizerischen Verfahrensrecht geltenden Schutz des Anwaltsgeheimnisses und dem Standard von Art. 26 Abs. 3 lit. c MC-OECD in Einklang steht, notwendig ist, um die Grundrechte der Rechtssuchenden zu wahren.

Plan

I. Introduction
II. Cadre juridique relatif au secret professionnel de l'avocat et à l'assistance administrative internationale en matière fiscale
  A. Secret professionnel de l'avocat
    1. Fondements juridiques
    2. Champ d'application *ratione materiae*
    3. Champ d'application *ratione personae*
  B. Secret professionnel de l'avocat dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale
    1. Notion d'assistance administrative internationale en matière fiscale
    2. Règles applicables au secret professionnel de l'avocat dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale
III. Tour d'horizon de la jurisprudence récente sur la portée du secret professionnel de l'avocat dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale
  A. La protection est limitée aux informations et documents se rapportant à une activité typique de l'avocat
  B. La portée de la protection varie selon le détenteur de l'information
    1. Hypothèse 1 : L'avocat est le détenteur de l'information
    2. Hypothèse 2 : Un auxiliaire de l'avocat est le détenteur de l'information
    3. Hypothèse 3 : Le client de l'avocat est le détenteur de l'information
    4. Hypothèse 4 : Un tiers est le détenteur de l'information
    5. Hypothèse 5 : L'autorité est la détentrice de l'information
  C. L'articulation entre l'art. 8 al. 6 LAAF, les CDI et les règles internes de procédure
IV. Appréciation critique du cadre juridique applicable
  A. Interprétation (trop) restrictive de l'art. 8 al. 6 LAAF
  B. Articulation (toujours) peu claire entre l'art. 8 al. 6 LAAF et l'art. 13 al. 1bis PA
  C. Cercle des personnes pouvant opposer la protection du secret professionnel selon l'art. 13 al. 1bis PA
  D. Perte du caractère confidentiel en cas de remise volontaire à un tiers
  E. Sort des documents protégés par le secret professionnel d'un avocat non soumis à la LLCA
V. Conclusion

* Andrew M. Garbarski, Prof. Dr. iur., Professeur à l'Université de Lausanne, Avocat au barreau de Genève.
** Adam Zaki, Avocat au barreau de Genève.
*** Enzo Bastian, Dr. iur., Avocat stagiaire au barreau de Genève.

I. Introduction

L'assistance administrative internationale en matière fiscale constitue l'un des piliers de la coopération entre États dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale[1]. Par le biais de conventions internationales, les autorités fiscales d'un État peuvent solliciter la remise, par un autre État, de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de leur législation fiscale. Ce mécanisme, qui repose sur la confiance mutuelle entre les États, s'est considérablement renforcé au cours des deux dernières décennies, sous l'impulsion notamment de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

La Suisse a longtemps fait figure d'exception dans ce paysage, en particulier en raison de son secret bancaire. En effet, pendant longtemps, le secret bancaire constituait un obstacle majeur à toute transmission d'informations détenues par des établissements financiers suisses. Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a toutefois annoncé un changement de paradigme, en décidant de reprendre le standard de l'article 26 de la Convention Modèle OCDE (MC-OCDE[2]) dans les nouvelles conventions de double imposition conclues par la Confédération[3]. Ce tournant historique a signé, *de facto*, «*l'abandon du secret bancaire*» comme motif de refus opposable aux demandes d'assistance administrative en matière fiscale[4]. C'est ensuite la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF), entrée en vigueur le 1er février 2013, qui a achevé de structurer, à l'échelle du droit interne, le cadre procédural de cette coopération internationale.

Or, si le secret bancaire suisse a définitivement cédé le pas face aux exigences de la coopération internationale, il semblerait désormais que ce soit le secret professionnel de l'avocat qui fasse, à son tour, l'objet d'une érosion croissante et il faut s'en inquiéter. En effet, la jurisprudence récente, au demeurant passablement fluctuante, illustre une tension croissante entre, d'une part, les intérêts de la Suisse en matière de coopération fiscale internationale et, d'autre part, la garantie du secret professionnel de l'avocat. Le rôle protecteur de ce secret ne sert pourtant pas uniquement les intérêts privés du client ; il préserve également un intérêt public, à savoir la protection de l'ordre juridique, au sein duquel l'avocat joue un rôle particulier, et de l'accès à la justice[5]. Il est donc essentiel de veiller à sa préservation, y compris dans un contexte de coopération fiscale internationale.

La présente contribution se propose ainsi d'analyser la place qui reste au secret professionnel de l'avocat, en l'état actuel d'une jurisprudence qui s'est démarquée ces dernières années par son ambivalence. Après un rappel du cadre juridique applicable à l'assistance administrative internationale en matière fiscale et à la protection du secret professionnel de l'avocat (II.), nous exposerons les développements jurisprudentiels suisses récents qui redéfinissent les contours et restreignent l'étendue de cette protection (III.). Nous nous livrerons ensuite à une analyse critique des solutions consacrées par la jurisprudence (IV.), avant de conclure en esquissant quelques pistes de réflexion *de lege ferenda* (V.).

II. Cadre juridique relatif au secret professionnel de l'avocat et à l'assistance administrative internationale en matière fiscale

A. Secret professionnel de l'avocat

1. Fondements juridiques

Si un client ne peut pas consulter un avocat dans un cadre strictement confidentiel, il est entravé dans son accès à la justice et au droit. Le secret professionnel de l'avocat, principe cardinal pour le fonctionnement d'un État de droit, jouit d'une protection particulière dans l'ordre juridique suisse, parce qu'il est indispensable à l'exercice de la profession d'avocat et, partant, à une saine administration de la justice. Le secret professionnel de l'avocat est consacré par plusieurs fondements juridiques, dont le champ d'application et la portée sont variables[6].

---

1 Fabien Liégeois, Secret bancaire et assistance administrative internationale en matière fiscale, «Les changements apportés par la révision des conventions Suisse-France et Suisse-USA», RDAF 2011 II, 1 ss, 3.

2 OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (version complète), Éditions OCDE, Paris 2019, Internet : https://doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr (consulté le 15.9.2026).

3 Cf. ATF 142 II 161 c. 4.3 ; Conseil fédéral, Rapport explicatif relatif à la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale, 14 janvier 2015, 8 ; Xavier Oberson, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, IFF Forum für Steuerrecht 2012, 5 ; Christian Chillà, Le point sur l'échange de renseignements sur demande à l'aune de la jurisprudence du Tribunal fédéral des dernières années, RDAF 2021 II, 432 ss, 432.

4 Cf. ATF 142 II 161 c. 4.3.

5 ATF 147 IV 385 c. 2.2 ; 145 II 229 c. 7.1 ; 144 II 147 c. 5.3.3 ; 112 Ib 606 c. 2b.

6 Benoît Chappuis/Jérôme Gurtner, La profession d'avocat, Genève/Zurich/Bâle 2021, N 1700 ss.