



D6cision du 16 novembre 2023 Cour des plaintes

Composition

Les juges p6naux f6d6raux
Roy Garr6, pr6sident,
Giorgio Bomio-Giovanascini
et Patrick Robert-Nicoud,
le greffier Federico Illanez

Parties

1. **A. SA,**
2. **B. LTD,**
3. **C. LTD,**

repr6sent6es par Me Christian Girod, avocat,

plaignantes

contre

**ADMINISTRATION F6D6RALE DES
CONTRIBUTIONS,**

partie adverse

Objet

Plainte (art. 26 al. 1 et 3 DPA)

1. S6questre (art. 46 DPA); effet suspensif (art. 28 al. 5 DPA)
2. Mise sous scell6s (art. 50 al. 3 DPA); mesures provisionnelles (art. 388 CPP)

Faits:

- A.** Le 18 avril 2019, le Chef du Département fédéral des finances a autorisé l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) à mener une enquête fiscale spéciale contre D., E. et F. en raison de soupçons de graves infractions fiscales au sens des art. 190 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) en relation avec les art. 175 et 176 LIFD. D. aurait commis, pendant les périodes fiscales 2009 à 2017, des soustractions d'importants montants d'impôt sur le revenu puisqu'il aurait touché des distributions dissimulées de revenus versées par le Trust G. (sis à Île de Man) et/ou ses sociétés filles, tout en dissimulant aux autorités fiscales son domicile effectif pour éviter un assujettissement fiscal illimité en Suisse. E. aurait également commis, entre 2009 et 2017, des soustractions sur d'importants montants d'impôt sur le revenu, en omettant de déclarer des salaires et/ou des distributions dissimulées de revenus versées par le Trust G. et/ou ses sociétés filles. F. se serait rendu coupable de complicité aux soustractions fiscales commises par D. et E. (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2, p. 2, 8; act. 2.1).
- B.** Dans le cadre des investigations en cours, la Division affaires pénales et enquêtes de l'AFC (ci-après: DAPE) a, par demandes d'édition d'actes des 8 mai et 18 décembre 2019, requis des banques H., I. et J. la transmission de diverses informations en lien avec les personnes sous enquête (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2.2 à 2.4, 2.6 à 2.9).
- C.** Par trois ordonnances de séquestre d'actes édités du 31 janvier 2023 – notifiées le 1^{er} février 2023 –, la DAPE a prononcé le séquestre de divers documents transmis par les institutions financières susdites et leur versement aux actes d'enquête (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2.10 à 2.12). Ces pièces ont trait aux relations bancaires ouvertes au nom de:
- A. SA auprès des banques H. (n° 1), I. (n° 2) et J. (nos 3, 4 et 5);
 - B. Ltd auprès de la banque H. (n° 6); et,
 - C. Ltd auprès de la banque H. (n° 7).
- D.** Par courrier du 1^{er} février 2023, A. SA, B. Ltd et C. Ltd ont requis, sous la plume de leurs conseils, la mise sous scellés « de l'ensemble de la documentation visée par [l]es demandes d'édition et, *a fortiori*, ordonnances de séquestre d'actes édités [...] » (BV.2023.12-14, act. 2.13).

Par décision du 2 février 2023, l'enquêteur de la DAPE a refusé la requête

de mise sous scellés, en substance, au motif que les trois sociétés précitées, tiers à la procédure, « [...] n'ont pas démontré de manière suffisante l'existence d'un intérêt juridiquement protégé » (BV.2023.12-14, act. 1.1, 2.14). Une copie des demandes d'édition d'actes (*supra* let. B) et des pièces séquestrées comme moyens de preuve (*supra* let. C) a, par la même occasion, été communiquée aux conseils juridiques des sociétés susdites.

E. Le 6 février 2023, A. SA, B. Ltd et C. Ltd ont saisi, sous la plume de leur conseil, le Directeur de l'AFC de deux plaintes où elles concluent, notamment et sous suite de frais et dépens, à:

a) en ce qui concerne la première plainte (BV.2023.9-11, act. 1, p. 2 s.):

Préalablement et à titre de mesures provisionnelles

- Interdire à l'AFC de verser au dossier de la procédure pénale fiscale et d'exploiter les actes concernant les comptes n^{os} 6 (B. Ltd), 7 (C. Ltd), 1 et 2 (A. SA).

Principalement

- Annuler les ordonnances de séquestre d'actes édités du 31 janvier 2023 concernant B. Ltd, C. Ltd et A. SA (s'agissant de cette dernière société uniquement dans la mesure où le prononcé concerne les pièces obtenues auprès des banques H. et I.).

Cela fait:

- Ordonner la restitution aux banques H. et I. des divers actes dont les plaignantes sont titulaires.

Subsidiairement

- Annuler les ordonnances de séquestre d'actes édités du 31 janvier 2023 concernant B. Ltd, C. Ltd et A. SA (s'agissant de cette dernière société uniquement dans la mesure où le prononcé concerne les pièces obtenues auprès des banques H. et I.).
- Renvoyer la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

b) s'agissant de la seconde plainte (BV.2023.12-14, act. 1, p. 2 à 4):

Préalablement et à titre de mesures provisionnelles

- Interdire à l'AFC de verser au dossier de la procédure pénale fiscale et d'exploiter les actes concernant les comptes n^{os} 6 (B. Ltd), 7 (C. Ltd), 1 et 2 (A. SA).

Principalement

- Prendre acte du fait que les plaignantes retirent leur demande de mise sous scellés en tant qu'elle concerne les actes liés au compte de A. SA auprès de la banque J.
- Annuler la décision de l'AFC du 2 février 2023 en tant qu'elle refuse la mise sous scellés des actes concernant leurs relations bancaires.

Cela fait

- Ordonner à l'AFC de mettre sous scellés les actes concernant leurs relations bancaires.

Subsidiairement

- Prendre acte du fait que les plaignantes retirent leur demande de mise sous scellés en tant qu'elle concerne les actes liés au compte de A. SA auprès de la banque J.
- Annuler la décision de l'AFC du 2 février 2023 en tant qu'elle refuse la mise sous scellés des actes concernant leurs relations bancaires.
- Renvoyer la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

F. Par actes du 13 février 2023, le Directeur de l'AFC s'est déterminé sur les plaintes. Il conclut, en substance et sous suite de frais, au rejet de celles-ci dans la mesure où il est entré en matière (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2, p. 2). À cette même date, les pièces pertinentes du dossier ont été transmises à la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral.

G. Par actes du 14 février 2023, la Cour des plaintes a octroyé l'effet suspensif à titre super-provisoire (BP.2023.10-12, act. 2) ainsi que des mesures provisionnelles (BP.2023.14-16, act. 2).

H. Invitées à répliquer, les plaignantes ont transmis leurs observations le 17 avril 2023 (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 11). Une copie de ces dernières a été transmise pour information à l'AFC (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 12).

Les arguments et moyens de preuve invoqués par les parties seront repris, si nécessaire, dans les considérants en droit.

La Cour considère en droit:

1.

1.1 Lorsque la poursuite d'infractions est confiée à une autorité administrative fédérale, le droit pénal administratif est applicable (art. 1 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 [DPA; RS 313.0]). Dans la mesure où le DPA ne règle pas exhaustivement certaines questions, les

dispositions du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP; RS 312.0) sont, en principe, applicables par analogie (ATF 139 IV 246 consid. 1.2; arrêts du Tribunal fédéral 1B_279/2021 du 4 février 2022 consid. 3.1 et références citées; 1B_71/2019 du 3 juillet 2019 consid. 2.1 et références citées [non publié *in* ATF 145 IV 273]; décision du Tribunal pénal fédéral BV.2020.18 du 28 juillet 2020 consid. 1.2). Les principes généraux de la procédure pénale et du droit constitutionnel doivent en tout état de cause être également pris en compte dans la procédure pénale administrative (ATF 139 IV 246 consid. 1.2 et 3.2; v. TPF 2016 55 consid. 2.3).

- 1.2** Conformément à la LIFD, en cas d'enquête de l'AFC pour soupçon fondé de graves infractions fiscales, d'assistance ou d'incitation à de tels actes (art. 190 al. 1 LIFD), la procédure dirigée contre les auteurs, complices et instigateurs est régie d'après les dispositions des art. 19 à 50 DPA (art. 191 al. 1, 1^{re} phrase LIFD). L'art. 190 al. 2 LIFD précise que par grave infraction fiscale on entend, en particulier, la soustraction continue de montants importants d'impôt (v. art. 175 et 176 LIFD).

2.

- 2.1** L'institution de la jonction des causes relevant du droit pénal administratif n'a pas été prévue par le législateur. Elle est néanmoins admise en pratique (décision du Tribunal pénal fédéral BV.2019.24+BV.2019.26 du 6 juillet 2020 consid. 3.1 et référence citée).

- 2.2** En l'espèce, les plaintes du 6 février 2023 sont dirigées contre trois ordonnances de séquestre – du 31 janvier 2023 – (réf.: BV.2023.9-11+BP.2023.10-12) et une décision de refus de mise sous scellés – du 2 février 2023 – (réf.: BV.2023.12-14+BP.2023.14-16) rendues par la DAPE. Nonobstant le fait qu'il s'agit de prononcés distincts, ils s'inscrivent dans un complexe de faits identique, émanant des mêmes parties plaignantes et ont été rédigées par le même conseil juridique. Il y a donc lieu, par économie de procédure, de joindre les causes BV.2023.9-11+BP.2023.10-12 et BV.2023.12-14+BP.2023.14-16 afin de les traiter dans une seule décision.

3.

3.1

- 3.1.1** Les mesures de contrainte au sens des art. 45 ss DPA ainsi que les actes et omissions qui s'y rapportent peuvent faire l'objet d'une plainte auprès de la Cour de céans (art. 26 al. 1 DPA en lien avec l'art. 37 al. 2 let. b de la loi fédérale sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération du

19 mars 2010 [LOAP; RS 173.71]). La plainte est recevable pour violation du droit fédéral, pour constatation inexacte ou incomplète de faits pertinents ou pour inopportunité (art. 28 al. 2 DPA).

3.1.2 La plainte doit être présentée par écrit à l'autorité compétente, avec des conclusions et un bref exposé des motifs, dans les trois jours à compter de celui où le plaignant a eu connaissance de l'acte d'enquête ou reçu notification de la décision (art. 28 al. 3, 1^{re} phrase DPA). Lorsque l'acte ou la décision contesté n'émane pas du Directeur ou du chef de l'administration, la plainte doit lui être adressée (art. 26 al. 2 let. b DPA). Si l'autorité ne corrige pas l'acte officiel ou ne remédie pas à l'omission conformément aux conclusions formulées dans la plainte, elle transmet cette dernière, avec ses observations et au plus tard le troisième jour ouvrable suivant celui où elle a été déposée, à la Cour des plaintes (art. 26 al. 3 DPA).

3.1.3 En l'espèce, les ordonnances de séquestre de la DAPE ont été notifiées aux plaignantes – tiers à la procédure – le 1^{er} février 2023. Quant à la décision de refus de mise sous scellés, elle leur a été notifiée le 2 février 2023. Les plaintes contre les prononcés susdits ont été adressées au Directeur de l'AFC le 6 février 2023, lequel les a reçues le 8 février 2023 et les a transmises à la Cour de céans le 13 février suivant. Les plaintes ont donc été interjetées en temps utile.

3.2

3.2.1 A qualité pour déposer plainte quiconque est atteint par l'acte d'enquête qu'il attaque, l'omission qu'il dénonce ou la décision sur plainte et à un intérêt digne de protection à ce qu'une annulation ou modification soit prononcée (art. 28 al. 1, 1^{re} phrase DPA). L'intérêt digne de protection au sens de la disposition précitée doit être actuel et pratique (ATF 118 IV 67 consid. 1; 103 IV 115 consid. 1a; décisions du Tribunal pénal fédéral BV.2022.9 du 5 octobre 2022 consid. 1.3; BV.2020.18 précité consid. 2.3.1 [avec d'autres références]).

3.2.2 *In casu*, les plaintes sont dirigées, d'une part, contre le séquestre de la documentation relative à divers comptes bancaires ouverts aux noms des sociétés plaignantes et, d'autre part, contre le refus de la DAPE de mettre sous scellés la plupart des pièces produites par les diverses institutions financières (v. *supra* let. C). En tant que titulaires des relations bancaires, A. SA, B. Ltd et C. Ltd, sont directement concernées par les prononcés attaqués et disposent, par conséquent, d'un intérêt juridiquement protégé à requérir leur annulation.

3.3 Au vu de ce que précède, les plaintes sont recevables et il y a lieu d'entrer

en matière.

4. La Cour des plaintes constate, à titre liminaire, que la présente cause ne concerne pas le compte de A. SA détenu par F. auprès de la banque J. En effet, les plaignantes ont expressément circonscrit leurs plaintes aux relations bancaires dont elles sont titulaires auprès des banques H. et I.
5. Dans un premier moyen, qu'il convient de traiter en premier lieu compte tenu de sa nature formelle, les plaignantes allèguent la violation de leur droit d'être entendues et ce, à double titre. Elles reprochent à l'AFC, d'une part, de ne les avoir informées des demandes d'édition visant leurs comptes bancaires que tardivement et, d'autre part, d'avoir insuffisamment motivé les ordonnances attaquées (BV.2023.9-11, act. 1, p. 8 s.; act. 11; BV.2023.12-14, act. 1, p. 8 s.; act. 11).
- 5.1 L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) consacre le droit d'être entendu, lequel découle également du droit à un procès équitable (art. 6 par. 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en vigueur pour la Suisse depuis le 18 novembre 1974 [CEDH; RS 0.101]). Le droit d'être entendu garantit notamment au justiciable le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 146 IV 218 consid. 3.1.1; 145 I 73 consid. 7.2.2.1; 142 III 148 consid. 4.1.1; 141 V 557 consid. 3.1).

Selon la jurisprudence, la violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir de cognition en fait et en droit. Une telle réparation doit cependant rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte aux droits procéduraux de la partie lésée qui n'est pas particulièrement grave. La réparation d'une violation du droit d'être entendu peut néanmoins 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 (ATF 145 I 167 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 2.8.1 et références citées; arrêts du Tribunal fédéral 6B_240/2022 du 16 mars 2023 consid. 1.1.3; 6B_1031/2021 du 28 novembre 2022 consid. 1.2; 6B_323/2017 du 26 février 2018 consid. 2.1; décision du Tribunal pénal

fédéral BV.2020.5-7 du 28 juillet 2020 consid. 3.1.2 [l'ensemble avec des références]).

En l'espèce, il convient d'examiner les griefs soulevés sous ce chapitre par les plaignantes.

5.2 Ces dernières reprochent à l'AFC de ne les avoir informées des demandes d'édition de la documentation bancaire – des 8 mai et 18 décembre 2019 – que lors de la notification des ordonnances de séquestre du 31 janvier 2023. Elles n'auraient par ailleurs pas pu prendre connaissance des pièces saisies qu'après le dépôt d'une requête de mise sous scellés « à l'aveugle », requête qui a été refusée par décision de l'autorité susdite du 2 février 2023. Un tel procédé, contraire à la jurisprudence en lien avec la possibilité pour les intéressés de se déterminer sur la perquisition effectuée avant l'exploitation par l'autorité des documents, devrait conduire à l'annulation des ordonnances attaquées.

5.2.1 Le mécanisme institué à l'art. 50 DPA (perquisition des papiers) prévoit que le détenteur des papiers peut s'opposer à la perquisition en faisant valoir, notamment, que les documents et/ou supports de données (v. ATF 108 IV 76 consid. 1) en cause contiennent des secrets confiés en vertu de leur profession à, par exemple, un avocat, un notaire ou un médecin. Lorsque le détenteur s'oppose à la perquisition, les papiers sont mis sous scellés et déposés en lieu sûr. Seul le détenteur des papiers est, en principe, habilité à s'opposer à la perquisition. La jurisprudence du Tribunal fédéral a toutefois élargi le cercle des personnes légitimées à requérir la mise sous scellés. Le droit de défendre ses droits en lien avec une perquisition peut ainsi, exceptionnellement, être reconnu indépendamment d'un rapport de possession, soit notamment lorsque la personne fait valoir un intérêt juridiquement protégé au maintien du secret sur les pièces saisies (ATF 140 IV 28 consid. 4.3.4 p. 35 ss; arrêt du Tribunal fédéral 1B_450/2020, 1B_484/2020 du 14 janvier 2021 consid. 3.3 et références citées); tel peut être le cas de celui qui démontre subir une atteinte directe, immédiate et personnelle (arrêts du Tribunal fédéral 1B_91/2019 du 11 juin 2019 consid. 2.2; 1B_106/2017 du 8 juin 2017 consid. 2.1 et les références citées). Cependant, avant l'exécution d'une demande d'édition de documents, respectivement avant la saisie provisoire de ceux-ci, seuls les détenteurs des pièces en cause doivent être entendus, par l'autorité, sur leur contenu et sur les secrets invoqués. En revanche, une fois cette mesure effectuée, mais avant l'exploitation proprement dite des documents, l'autorité doit, d'office, offrir la possibilité à d'autres intéressés – dans la mesure où ils sont identifiables – de se déterminer sur la perquisition effectuée et de déposer, le cas échéant, une requête de mise sous scellés (ATF 140 IV 28

consid. 4.3.4 et 4.3.5 p. 35 ss; arrêt du Tribunal fédéral 1B_91/2019 du 11 juin 2019 consid. 2.2 et références citées).

5.2.2 En l'espèce ainsi que l'admet l'AFC, l'enquêteur de la DAPE n'a pas informé les sociétés plaignantes au sujet des demandes d'édition d'actes avant d'ordonner, le 31 janvier 2023, le séquestre de la documentation bancaire relative aux comptes dont elles sont titulaires (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2, p. 6). Les plaignantes n'ont donc pas été en mesure de se déterminer avant les prononcés entrepris. Toutefois, comme le souligne à juste titre l'AFC, une éventuelle atteinte au droit d'être entendu a été guérie avant même le dépôt, par les intéressées, de leur plainte auprès du Directeur de l'AFC le 6 février 2023. En effet, il ressort du dossier de la cause, que suite au courrier des conseils juridiques des plaignantes du 1^{er} février 2023 (BV.2023.9-11, act. 1.4; BV.2023.12-14, act. 1.5) sollicitant, en substance, la remise d'une copie des pièces transmises par les diverses institutions financières et la mise sous scellés de l'ensemble de la documentation visée par les ordonnances de séquestre, l'autorité d'enquête a fait parvenir, le 2 février 2023 (BV.2023.9-11, act. 1.5; BV.2023.12-14, act. 1.1), une copie des demandes d'édition adressées aux banques (*supra* let. B) ainsi que de l'ensemble de pièces qui ont été séquestrées comme moyens de preuve. Les plaignantes ont donc pu, avant même le dépôt de leur plainte auprès du Directeur de l'AFC, prendre connaissance de l'ensemble des documents séquestrés et donc attaquer en toute connaissance de cause, et pièces à l'appui, les ordonnances litigieuses. Elles ont par ailleurs également pu faire valoir, auprès de la Cour de céans, les raisons qui devraient, selon elles, mener à l'annulation des ordonnances querellées. Il s'ensuit que, sous cet angle, la violation du droit d'être entendu alléguée doit, privée d'objet, être écartée.

Il est également vrai que les plaignantes n'ont pas pu se déterminer et solliciter, le cas échéant, la mise sous scellés de pièces transmises par les institutions financières avant leur séquestre probatoire par l'autorité d'enquête. Elles ont ainsi dû requérir, par missive du 1^{er} février 2023 (BV.2023.9-11, act. 1.4; BV.2023.12-14, act. 1.5), la mise sous scellés des pièces les concernant sans avoir connaissance du contenu de celles-ci. Cette atteinte à leur droit d'être entendues a cependant été guérie par l'autorité d'enquête elle-même puisque, le 2 février 2023, elle leur a transmis, tout en refusant la mise sous scellés requise, l'ensemble de pièces dont le séquestre était ordonné (BV.2023.9-11, act. 1.5; BV.2023.12-14, act. 1.1). Les plaignantes ont dès lors pu, avant même le dépôt de leur plainte, prendre connaissance du contenu de l'ensemble des papiers à disposition de l'autorité d'enquête et visés par les ordonnances de séquestre. Elles ont ainsi été en mesure de faire valoir, pièces à l'appui, tant auprès du Directeur de

l'AFC que de la Cour de céans, les raisons pour lesquelles la décision de la DAPE du 2 février 2023 devrait être annulée et les papiers séquestrés à titre probatoire mis sous scellés. Dans ces circonstances, privée d'objet, la violation du droit d'être entendu alléguée doit ici aussi être écartée.

5.3 Les plaignantes considèrent par ailleurs que les ordonnances de séquestre attaquées sont motivées de manière particulièrement laconique, l'AFC ne mentionnant pas pour quelle raison les pièces concernant leurs comptes bancaires s'avèreraient pertinentes pour l'enquête en cours.

5.3.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, notamment, l'obligation pour l'autorité d'indiquer, dans son prononcé, les motifs qui la conduisent à sa décision. La motivation a pour but de permettre au justiciable d'apprécier correctement la portée de la décision et l'attaquer à bon escient (ATF 143 III 65 consid. 5.3; 139 IV 179 consid. 2.2; 134 I 83 consid. 4.1; 126 I 15 consid. 2a/aa; 124 V 180 consid. 1a et références citées). L'autorité doit donc mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision pour que le justiciable puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 142 I 135 consid. 2.1 et références citées; 138 IV 82 consid. 2.2; 134 I 83 consid. 4.1 et références citées). L'objet et la précision des indications à fournir dépendent cependant de la nature de l'affaire ainsi que des circonstances particulières du cas. L'autorité n'est pas tenue de discuter de manière détaillée tous les faits, moyens de preuve et griefs soulevés par les parties et peut, au contraire, se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 142 II 154 consid. 4.2; 141 V 557 consid. 3.2.1; décision du Tribunal pénal fédéral BV.2020.5-7 précitée consid 3.1.1 et références citées). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1; arrêt du Tribunal fédéral 1C_136/2021 du 13 janvier 2022 consid. 2.1). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter de la décision prise dans son ensemble (arrêts du Tribunal fédéral 1C_136/2021 précité consid. 2.1; 1B_539/2019 du 19 mars 2020 consid. 3.1; décision du Tribunal pénal fédéral BV.2020.5-7 précitée consid 3.1.1 et références citées).

5.3.2 *In casu*, il ressort des ordonnances de séquestre querellées que l'AFC mène, sur la base de l'autorisation du Chef du Département fédéral des finances, une procédure fiscale spéciale contre D., E. et F. L'autorité d'enquête mentionne qu'elle doit éclaircir, pour les fins de l'enquête en cours, « entre autres la fortune, les revenus et le train de vie des inculpés, et de leur épouse » et que dans ce contexte « les sociétés et/ou banques en cause ont été priées au moyen d'éditions d'actes de fournir certains documents »

(BV.2023.9-11, act. 1.1 à 1.3; BV.2023.12-14, act. 1.2 à 1.4; v. ég. *supra* let. A; *infra* consid. 6.4). La motivation des prononcés attaqués est certes sommaire, mais elle s'avère en l'espèce satisfaisante puisque, comme le souligne l'AFC, les plaignantes ont connaissance du soupçon à la base de l'enquête car elles ont notamment été admises en qualité de parties à une procédure de levée de scellés actuellement pendante auprès de la Cour de plaintes et opposant l'AFC à la banque H. (BV.2023.9-11, act. 2, p. 6 s.). Il convient de souligner, par surabondance, que l'état des soupçons à la base de l'enquête en cours est également connu des plaignantes – et de leur(s) conseil(s) juridique(s) – au vu de leur participation à diverses procédures auprès de la Cour de céans et du Tribunal fédéral (par exemple, décisions du Tribunal pénal fédéral BE.2019.9 du 21 avril 2021 [v. arrêt du Tribunal fédéral 1B_279/2021 du 4 février 2022]; BV.2020.5-7 du 28 juillet 2020, BP.2020.70-72 du 14 août 2020 [v. arrêt du Tribunal fédéral 1B_450/2020, 1B_484/2020 du 14 janvier 2021]; ordonnance de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral BP.2019.70 du 15 avril 2020 [v. arrêt du Tribunal fédéral 1B_520/2019 du 15 avril 2020]). Il s'ensuit que la motivation des ordonnances de séquestre s'avère suffisante. Elle satisfait ainsi les exigences rappelées plus haut (*supra* consid. 5.3.1) puisque les plaignantes, assistées d'un mandataire professionnel, ont été en mesure d'apprécier correctement la portée des prononcés et de les attaquer à bon escient. Le grief tiré de la violation du droit d'être entendu sous l'angle de l'obligation de motiver doit dès lors, mal fondé, être écarté.

6. Dans un deuxième moyen, les plaignantes font grief à l'AFC d'avoir porté atteinte au principe de proportionnalité. Elles estiment que l'autorité d'enquête n'a guère circonscrit l'objet des séquestres puisqu'aucun tri, ne serait-ce que du point de vue temporel, n'a été effectué. De plus, bien que les ordonnances attaquées visent des pièces relatives à la période 2009 à 2017, les papiers que l'autorité entend verser au dossier de la procédure se rapportent, pour certains d'entre eux, à des années antérieures ou postérieures à la période sous enquête. D'après les intéressées, qui établissent une liste des pièces séquestrées qui vont au-delà de la période investiguée, une telle violation du principe de proportionnalité devrait aboutir à l'annulation des ordonnances de séquestre et à la restitution des pièces aux institutions financières, voire subsidiairement, au renvoi pour qu'un tri soit effectué (BV.2023.9-11, act. 1, p. 9 à 14; BV.2023.12-14, act. 1, p. 10 à 15 s).
- 6.1 En tant que mesure propre à restreindre les droits fondamentaux que sont les garanties de la propriété (art. 26 Cst.) et de la liberté économique (art. 27 Cst.), le séquestre doit respecter les exigences de base légale, d'intérêt

public et de proportionnalité consacrées à l'art. 36 Cst. (ATF 130 I 360 consid. 1.2; 126 I 219 consid. 2a et 2c), l'autorité disposant à l'égard de ce dernier principe d'une grande marge d'appréciation (arrêts du Tribunal pénal fédéral BB.2020.264-266 du 22 mars 2021 consid. 3.1.1; BB.2008.98 du 8 avril 2009 consid. 3). Pour être conforme au principe de proportionnalité, la restriction à un droit fondamental doit être apte à atteindre le but visé (règle de l'aptitude), lequel ne peut pas être obtenu par une mesure moins incursive (règle de la nécessité); il faut en outre qu'il existe un rapport raisonnable entre les effets de la mesure sur la situation de la personne visée et le résultat escompté du point de vue de l'intérêt public (principe de la proportionnalité au sens étroit, impliquant une pesée des intérêts [ATF 146 I 157 consid. 5.4]).

6.2 En matière de procédure pénale administrative, le principe de proportionnalité est concrétisé par l'art. 45 al. 1 DPA, qui prévoit que le séquestre doit être opéré avec les égards dus à la personne concernée et à sa propriété (v. HEIMGARTNER, Basler Kommentar, 2020, n° 15 *ad* art. 46 DPA). L'application des mesures de contrainte doit par ailleurs se faire avec une retenue particulière lorsqu'il s'agit de personnes qui n'ont pas le statut de prévenu (arrêts du Tribunal fédéral 1B_539/2019 précité consid. 3.2.3; 1B_71/2019 précité consid. 2.3 et références citées [non publié *in* ATF 145 IV 273]; 1B_671/2012 du 8 mai 2013 consid. 3.8.1). S'agissant de la saisie de documents, elle suppose que ceux-ci soient importants pour l'instruction de la cause (art. 50 al. 1 DPA). Cette règle ne doit pas être interprétée de manière restrictive et, comme la formulation allemande le suggère de manière plus nuancée (« [...] Papiere [...] die für die Untersuchung von Bedeutung sind »), elle signifie simplement que des documents ne peuvent être saisis que s'ils sont pertinents pour l'enquête (décision du Tribunal pénal fédéral BE.2017.13 du 9 août 2017 consid. 2.3 et référence citée).

6.3 Le séquestre prévu à l'art. 46 DPA constitue une mesure procédurale provisoire, respectivement conservatoire (ATF 120 IV 365 consid. 1c; PIQUEREZ/MACALUSO, Procédure pénale suisse, 3^e éd. 2011, n° 1388) qui permet notamment de mettre en sûreté les objets pouvant servir de pièces à conviction (art. 46 al. 1 let. a DPA). Au stade initial de l'enquête, pour que le séquestre soit justifié, il suffit qu'existent des indices suffisants de la commission d'une infraction et de sa relation avec les objets séquestrés (ATF 124 IV 313 consid. 4). Selon la jurisprudence constante de la Cour des plaintes, l'existence d'un soupçon « suffisant » – par opposition au « grave » soupçon – ne suppose pas que les preuves et indices en présence parlent en faveur d'une probabilité élevée ou importante de condamnation. Le soupçon « suffisant » se distingue ainsi avant tout du soupçon « grave » quant à la force probante des éléments de preuve recueillis et quant à

l'exigence de concrétisation de l'état de fait (décision du Tribunal pénal fédéral BV.2015.17 du 20 avril 2016 consid. 2.1; arrêt du Tribunal pénal fédéral BV.2009.16 du 14 juillet 2009 consid. 2.2). Pareille constatation ne change rien au fait qu'un tel soupçon doit se renforcer au cours de l'enquête. Le séquestre probatoire est légitime, lorsqu'il est vraisemblable que les documents concernés peuvent être, directement ou indirectement, utiles à la manifestation de la vérité, dans le cadre de la procédure considérée (décision du Tribunal pénal fédéral BV.2015.18 du 15 mars 2016 consid. 1.2.2 et les références citées). Enfin, à la différence du juge de fond, la Cour des plaintes n'a pas à examiner les questions de fait et de droit de manière définitive (ATF 124 IV 313 consid. 3b et 4; 120 IV 365 consid. 1c; arrêt du Tribunal fédéral 8G.12/2003 du 22 avril 2003 consid. 5; arrêt du Tribunal pénal fédéral BB.2005.11 du 14 juin 2005 consid. 2 et références citées).

- 6.4** En l'occurrence, comme déjà relevé ci-haut, l'AFC mène une enquête fiscale spéciale contre D., E. et F. en raison de soupçons de graves infractions fiscales (*supra* let. A). D'après l'autorité précitée, les informations concernant les plaignantes en relation avec les comptes dont elles sont titulaires, apparaissent utiles et pertinentes pour l'enquête en cours au vu de leurs liens avec les inculpés (v. BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2, p. 8 ss; BV.2023.12-14, act. 2.18 ss). L'autorité mentionne ainsi, pièces à l'appui, que D. est le « *settlor* » de l'entité irrévocable et discrétionnaire Trust G. et que les bénéficiaires de celui-ci sont les « *relatives* » (parents). L'existence du trust est confirmée par divers documents et notamment par le formulaire « *Declaration of beneficial ownership* » relatif à la société K. SPF qui, en date du 31 juillet 2017, indique comme son ayant droit économique le Trust G. La seule fortune connue du trust serait K. SPF. L'inculpé F., qui a été l'administrateur des *family offices* A. SA – jusqu'en juillet 2016 – et L. SA – jusqu'en octobre 2016 –, administre dès le 16 septembre 2014 la société luxembourgeoise K. SPF. Cette dernière, qui détenait – au 31 mars 2016 – 8 participations dont la société M. Limited (Bahamas), n'a jamais versé de dividendes à son unique actionnaire le Trust G. En 2017, M. Limited, société fille de K. SPF, a financé le train de vie élevé d'une grande partie des membres de la famille N., parmi lesquels D. et E. C'est F., en tant qu'administrateur de O. Limited (Bermudes), société qui serait détenue directement par D., qui a signé, le 28 février 2017, le *Services Agreement* avec M. Limited et l'amendement du 14 septembre 2017. D'après cette convention de services, M. Limited est un véhicule de paiements et de trésorerie. Diverses pièces partiellement remplies transmises par P. (de la société L. SA) à F. en 2017 fourniraient également des informations sur le train de vie de la famille N. pour les années 2017 et 2018, ainsi que sur une partie des dépenses effectuées pour les 9 premiers mois de l'année 2017.

Le montant versé aux membres de la famille susmentionnée avoisinerait, pour 2017, plusieurs millions de francs. Une convention de cession non signée – datée d'octobre 2017 – concernant la restructuration de l'actionnariat de la banque H. indiquerait par ailleurs que, en date du 1^{er} juillet 2014, Q., R. et l'inculpé D. ont conclu une convention (*agreement*) « formalisant leur entente et leur collaboration, à teneur de laquelle il est clairement statué que toute entité, société ou trust détenu, au jour de la convention, au nom d'un seul frère est propriété des autres frères également (...), chacun étant titulaire par ailleurs du droit d'administrer lesdits biens » (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2, p. 10).

En ce qui concerne plus précisément les plaignantes, l'AFC estime, en particulier, que les informations les concernant sont utiles afin de déterminer la fortune et le revenu des membres suisses inculpés de la famille N. S'agissant de A. SA, elle était, d'une part, utilisée comme *family office* (par notamment D. et E.) et, d'autre part, administrée par F. (du 5 janvier 2008 au 14 juillet 2016) et E. (du 14 juin 2002 au 17 décembre 2012). Quant à B. Ltd, elle a été dirigée depuis 1997 par D. et E., celui-là étant encore Directeur à la fin 2016. Enfin, selon les comptes 2012-2013 de C. Ltd, la société S. BVI, dominée par D., lui a accordé un prêt d'un peu moins de USD 1'000.000. C. Ltd a en outre accordé un prêt à B. Ltd de plus de USD 12'000.000. Il ressortirait, de surcroît, d'instructions de paiement et d'une convention de prêt entre C. Ltd et S. BVI, que la première a concédé un prêt à la seconde aux fins, selon toute vraisemblance, de financer le budget de la famille N. (BV.2023.9-11+BV.2023.12-14, act. 2, p. 10).

6.5 Il découle du complexe factuel susmentionné que l'AFC fournit des explications circonstanciées – selon les informations à sa disposition – quant à l'état des soupçons et, notamment, en ce qui concerne les liens entre les plaignantes et les personnes sous enquête. Les divers éléments mis en évidence par l'autorité précitée permettent de retenir que les soupçons sont, en l'état, suffisamment précis et objectivement fondés et que les informations ayant trait aux comptes bancaires au nom des plaignantes peuvent s'avérer utiles et pertinentes pour l'enquête en cours. Quant aux plaignantes, qui se limitent à alléguer que le principe de proportionnalité a été violé puisque bon nombre de pièces que l'autorité entend verser au dossier de la procédure se rapportent à des années antérieures ou postérieures à la période pénale pertinente, elles ne peuvent guère être suivies, et cela pour les raisons qui suivent:

a) Il ressort des diverses pièces au dossier de la cause (v. BV.2023.9-11, act. 2.27 et 2.28; BV.2023.12-14, act. 2.26 et 2.27) que sont expressément mentionnés, en tant que bénéficiaires du droit de

signature, F. (pour les comptes de A. SA), E. et D. (pour le compte de B. Ltd) et D. (pour le compte de C. Ltd). Ces seuls éléments, qui permettent d'établir des liens entre les personnes sous enquête et les plaignantes, justifient déjà, à eux seuls, le séquestre probatoire des pièces bancaires, les informations ayant trait aux relations bancaires des intéressées pouvant s'avérer utiles et pertinentes à l'enquête en cours.

- b) Même si certaines des pièces séquestrées se rapportent à des années antérieures ou postérieures à la période investiguée, ce seul fait ne saurait aboutir à exclure d'emblée leur utilité potentielle, voire à considérer que le séquestre s'avère disproportionné. Contrairement aux plaignantes, qui se limitent à établir une liste de pièces antérieures ou postérieures à la période sous enquête, sans pour autant justifier – conformément à leur obligation de collaborer – dans quelle mesure les pièces en question seraient manifestement inadaptées à l'enquête en cours, l'AFC fourni des explications détaillées quant à leur potentielle utilité pour la procédure à sa charge. Cette dernière mentionne ainsi, en substance (BV.2023.9-11; BV.2023.12-14, act. 2, p. 11 s.), que les pièces antérieures à 2009 sont pertinentes pour connaître l'historique des sociétés concernées – qui font partie du groupe T. – et l'implication des inculpés dans leur gestion; que les noms des inculpés sont mentionnés dans bon nombre de papiers antérieurs à 2009; que s'agissant de certaines pièces postérieures à 2017 (du 1^{er} janvier au 5 juillet 2018) en lien avec A. SA et B. Ltd, elles concernent essentiellement des relevés de comptes ou de portefeuilles, leur séquestre se justifiant afin de prouver leur exhaustivité et leur probité (par exemple en ce qui concerne l'évolution de la fortune); que la moitié des pièces concernant C. Ltd et datées de 2018 sont des apostilles, « *certificates of goodstanding* », « *certificate of election and incumbency* », « *articles of incorporation* », « *confirmation of résidence* », « *U.S. Tax Status* », etc., soit des pièces utiles à déterminer que la société existait à cette date et donc pendant les années sous enquête; ou encore, que deux des pièces datées de 2018 permettent, respectivement, de prouver l'existence de A. SA jusqu'à la fin 2017 et de donner des informations sur l'historique du compte bancaire concerné. Il en découle que le séquestre à titre de pièces à conviction des informations bancaires concernant les plaignantes s'avère, compte tenu de leur pertinence pour l'enquête en cours, non seulement proportionné, mais également qu'aucune autre mesure, moins incisive, n'apparaît plus adéquate à la détermination de la vérité matérielle.

6.6 Compte tenu des éléments qui précèdent, le grief des plaignantes, mal fondé, doit être rejeté.

7. Dans un dernier grief, les intéressées requièrent l'annulation du prononcé de l'AFC qui refuse la mise sous scellés des informations les concernant. Elles font valoir l'existence d'un intérêt juridiquement protégé au maintien du secret d'affaires, les pièces visées par le séquestre comprenant « de nombreuses informations en lien avec leurs propres organisations, activités bancaires et commerciales » (BV.2023.12-14, act. 1, p. 15).

7.1 Selon la jurisprudence, le secret d'affaires – qui ne figure pas aux art. 46 al. 3 et 50 al. 2 DPA – englobe toute connaissance particulière qui n'est pas de notoriété publique, qui n'est pas facilement accessible, dont le détenteur a un intérêt légitime à conserver l'exclusivité et qu'en fait, il n'entend pas divulguer. L'intérêt au maintien du secret est un critère objectif (v. ATF 142 II 268 consid. 5.2.2.1; arrêt du Tribunal fédéral 1B_450/2020, 1B_484/2020 du 14 janvier 2021 consid. 3.5.1 [l'ensemble avec d'autres références]). En règle générale, on admet que le secret d'affaires couvre les données techniques, organisationnelles, commerciales et financières qui sont spécifiques à l'entreprise et qui peuvent avoir une incidence sur le résultat commercial et en conséquence sur la capacité concurrentielle (v. ATF 142 II 268 consid. 5.2.3; arrêt du Tribunal fédéral 1B_450/2020, 1B_484/2020 précité *ibidem* [l'ensemble avec d'autres références]).

7.2 À teneur de l'art. 41 al. 2 DPA, les art. 163 à 166 et 168 à 176 CPP et l'art. 48 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF; RS 273) s'appliquent par analogie à l'audition et à l'indemnisation des témoins (1^e phrase); si un témoin refuse, sans motif légitime, de faire une déposition qui lui a été demandée par référence à l'art. 292 CP et sous la menace des peines qui y sont prévues, il sera déféré au juge pénal pour insoumission à cette décision (2^e phrase).

Le secret des affaires ne bénéficie pas en procédure pénale de la même protection que les secrets professionnels ou de fonction visés par les art. 170 et 171 CPP. Selon l'art. 173 al. 2 CPP, en effet, les détenteurs d'autres secrets protégés par la loi sont tenus de déposer. Ils peuvent en être néanmoins dispensés lorsqu'il apparaît vraisemblable que l'intérêt au maintien du secret l'emporte sur l'intérêt à la manifestation de la vérité (arrêt du Tribunal fédéral 1B_450/2020, 1B_484/2020 précité consid. 3.5.2 et références citées).

7.3 *In casu*, les plaignantes font valoir l'existence de documents couverts par le secret d'affaires. Toutefois, bien qu'elles aient connaissance de l'intégralité de la documentation bancaire séquestrée à titre probatoire (cette dernière

leur ayant été transmise par l'AFC le 2 février 2023), elles n'apportent aucune précision, ne serait-ce que sommaire, afin de circonscrire les papiers qui seraient couverts par le secret allégué et les raisons pour lesquelles la protection dudit secret primerait sur l'intérêt public à la poursuite de l'enquête en lien avec la possible commission de graves infractions à caractère fiscal. Aucune pièce n'est d'ailleurs mentionnée afin de décrire, respectivement rendre vraisemblable, l'existence du secret dont elles se prévalent. Enoncer, sans autre précision, que les pièces bancaires les concernant « comprennent de nombreuses informations en lien avec leurs propres organisations, activités bancaires et commerciales » (BV.2023.12-14, act. 1, p. 15) ne suffit pas pour retenir que le secret d'affaires a été décrit – au moins brièvement – afin de le rendre crédible. Un tel procédé n'est par ailleurs pas conforme avec l'obligation faite aux parties de collaborer en désignant les pièces qui, de leur point de vue, seraient couvertes par le secret invoqué. Enfin, s'agissant des assertions des plaignantes quant au fait que, « compte tenu du litige important – mais étranger à la présente procédure – qui oppose les parties concernées », il existe « un risque que les pièces litigieuses soient, une fois versées au dossier pénal, utilisées à des fins détournées par les inculpés eux-mêmes » (BV.2023.12-14, act. 1, p. 15), elles ne suffisent pas pour conclure que le secret d'affaires – ou un quelconque autre secret – a valablement été motivé. La Cour des plaintes constate, par surabondance, que les plaignantes ont non seulement eu l'occasion de motiver convenablement le secret allégué lors du dépôt de leur plainte auprès du Directeur de l'AFC, mais également lors de la transmission – dans un délai prolongé conformément à leur requête – de leur réplique à l'autorité de céans, sans qu'elles aient jugé utile ou pertinent de mentionner quelles pièces devraient être écartées puisque couvertes par le secret qu'elles invoquent. Les plaignantes échouent donc à rendre ne serait-ce que plausible l'existence du secret d'affaires et l'intérêt juridiquement protégé au maintien de celui-ci.

7.4 Au vu de ce qui précède, le grief des plaignantes, mal fondé, doit être rejeté.

8. Il s'ensuit que les plaintes, mal fondées, doivent être rejetées.

9. Partant, les requêtes d'effet suspensif (BP.2023.10-12) et de mesures provisionnelles (BP.2023.14-16) sont sans objet.

10. En tant que parties qui succombent, les plaignantes supporteront solidairement un émolument qui, fixé à CHF 4'000.-- (art. 73 LOAP

applicable par renvoi de l'art. 25 al. 4 DPA; art. 5 et 8 du règlement du Tribunal pénal fédéral sur les frais, émoluments, dépens et indemnités de la procédure pénale fédérale; RS 173.713.162), est intégralement couvert par les avances de frais, d'un total de CHF 6'000.--, déjà versées. La Caisse du Tribunal pénal fédéral restituera aux plaignantes, par l'intermédiaire de leur conseil juridique, le solde par CHF 2'000.--.

Par ces motifs, la Cour des plaintes prononce:

1. Les causes BV.2023.9-11+BP.2023.10-12 et BV.2023.12-14+BP.2023.14-16 sont jointes.
2. Les plaintes sont rejetées.
3. La requête d'effet suspensif est sans objet (BP.2023.10-12).
4. La requête de mesures provisionnelles est sans objet (BP.2023.14-16).
5. Un émolument de CHF 4'000.--, couvert par les avances de frais déjà versées, est mis à la charge solidaire des plaignantes. La Caisse du Tribunal pénal fédéral restituera à ces dernières, par l'intermédiaire de leur conseil juridique, le solde par CHF 2'000.--.

Bellinzone, le 16 novembre 2023

Au nom de la Cour des plaintes
du Tribunal pénal fédéral

Le président:

Le greffier:

Distribution

- Me Christian Girod, avocat
- Administration fédérale des contributions

Indication des voies de recours

Dans les 30 jours qui suivent leur notification, les arrêts de la Cour des plaintes relatifs aux mesures de contrainte sont sujets à recours devant le Tribunal fédéral (art. 79 et 100 al. 1 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral; LTF). Les mémoires doivent être 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). En cas de transmission électronique, le moment déterminant pour l'observation d'un délai est celui où est établi l'accusé de réception qui confirme que la partie a accompli toutes les étapes nécessaires à la transmission (art. 48 al. 2 LTF).

La procédure est réglée par les art. 90 ss LTF.

Le recours ne suspend l'exécution de l'arrêt attaqué que si le juge instructeur l'ordonne (art. 103 LTF).