



Arrêt du 22 août 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Daniel Riedo,
Salome Zimmermann, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

1. **X.** _____, ***,
2. **Y.** _____, ***,
les deux représentés par Maître Reza Vafadar, avocat, ***,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
intimée,

et

Ministère public de la Confédération MPC,
av. des Bergières 42, 1000 Lausanne,
autorité inférieure

Objet

accès par l'Administration fédérale des contributions au
dossier d'une procédure pénale; entraide administrative (art.
112 LIFD).

Faits :**A.**

Le Ministère public de la Confédération (ci-après : le Ministère public) conduit depuis le 24 juin 2005 une enquête de police judiciaire contre *** pour blanchiment d'argent (art. 305bis du code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]). Cette enquête porte sur le potentiel blanchiment, notamment par le biais de la société A. _____ SA à ***, de fonds censés provenir d'un détournement des actifs financiers de la société ***, en ***, dans le but d'acquérir les actions de cette dernière. Le 24 avril 2007, une perquisition a eu lieu notamment dans les locaux d'A. _____ SA, à ***. Le 30 mai 2007, l'enquête a été étendue à X. _____, administrateur d'A. _____ SA, et à l'infraction de gestion déloyale des intérêts publics (art. 314 CP). Elle a par la suite été étendue à diverses autres personnes et à l'infraction de gestion déloyale (art. 158 CP). De nombreux interrogatoires, auditions, perquisitions et séquestres ont été effectués et plusieurs demandes d'entraide adressées aux autorités de divers Etats.

B.

La société A. _____ SA, à ***, a été radiée du registre du commerce le 21 décembre 2005, à la suite de la reprise de ses actifs et passifs (fusion par absorption) par la société Y. _____, à ***. X. _____ est administrateur président d'Y. _____.

C.

Dans le cadre de l'enquête pénale précitée, le Ministère public a requis et obtenu, le 11 juillet 2007, l'accès au dossier de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) relatif au contrôle fiscal dont la société A. _____ SA avait fait l'objet en 2005. Le 3 juin 2008, l'AFC a – à son tour – demandé au Ministère public l'accès aux informations versées à l'enquête de police judiciaire et, le cas échéant, à la procédure pénale en cours menée à l'encontre d'A. _____ SA et X. _____. Par décision du 18 août 2008, le Ministère public a admis cette requête pour "tous documents en lien avec X. _____ et A. _____ SA".

D.

Le 25 août 2008, X. _____ et Y. _____ ont déposé une plainte contre ce prononcé devant la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral, invoquant notamment l'absence de toute infraction préalable, le fait que l'enquête ouverte en *** avait été classée et que le Ministère public s'était engagé – dans ses demandes d'entraide judiciaire internationale – à ne

pas utiliser les pièces ainsi obtenues à des fins fiscales. Dans sa réponse à la plainte, le Ministère public a admis que seules les pièces auxquelles les plaignants avaient accès pourraient être consultées par l'AFC et que seules les pièces saisies en Suisse lui seraient communiquées.

E.

Par arrêt du 4 novembre 2008, le Tribunal pénal fédéral a admis partiellement cette plainte, dans la mesure proposée par le Ministère public dans sa réponse, et limité la consultation par l'AFC du dossier pénal aux pièces auxquelles X._____ et Y._____ avaient accès et à celles saisies en Suisse. Le Tribunal pénal fédéral a considéré que le contrôle fiscal dont A._____ SA avait fait l'objet en 2005 portait, selon l'AFC, "sur le résultat dégagé par ladite société dans le cadre de l'opération d'achat et de vente des titres de la société ***". Or, l'enquête de police judiciaire portait précisément sur le blanchiment par le biais d'A._____ SA de fonds qui étaient censés provenir d'un détournement des actifs de la société *** dans le but d'acquérir les actions de cette dernière. Par conséquent, l'AFC avait un intérêt légitime à s'assurer, en consultant le dossier pénal, que tous les éléments utiles avaient été produits dans le cadre du contrôle fiscal d'A._____ SA. L'accès au dossier pénal avait dès lors été accordé à bon droit. Cela étant, la proportionnalité imposait de limiter la transmission aux pièces auxquelles les plaignants avaient accès et qui avaient au surplus été saisies en Suisse.

F.

Le 1^{er} décembre 2008, X._____ et Y._____ ont déposé un recours en matière de droit public contre cet arrêt auprès du Tribunal fédéral. Invitée à se déterminer, l'AFC a relevé qu'elle avait été exclue de la procédure devant le Tribunal pénal fédéral et que son droit d'être entendu avait ainsi été violé. Elle a, en outre, mis en doute la compétence du Tribunal pénal fédéral pour statuer.

G.

Le 2 novembre 2009, le Tribunal fédéral a annulé l'arrêt du Tribunal pénal fédéral pour cause d'incompétence dudit tribunal et transmis la cause au Tribunal administratif fédéral comme objet de sa compétence.

H.

Le 3 décembre 2009, le Tribunal administratif fédéral a accusé réception du recours (en fait, la plainte du 25 août 2008), communiqué la composition du tribunal appelé à statuer sur cette cause et requis le

paiement d'une avance sur les frais de procédure. Celle-ci ayant été versée dans le délai imparti, le Ministère public a été invité à produire sa réponse ainsi que le dossier. Le Ministère public ainsi que les recourants ont été invités à indiquer s'ils s'opposaient à la transmission du recours à l'AFC afin qu'elle se détermine à son propos.

Le 22 février 2010, les recourants ont requis un délai pour déposer une nouvelle écriture et manifesté leur opposition à ce que l'AFC puisse compléter, par le truchement d'une réponse, sa requête d'entraide administrative initiale. Dans sa réponse, le Ministère public a conclu au rejet du recours et à la confirmation de leur décision du 18 août 2008.

I.

Le 1^{er} avril 2010, le Tribunal administratif fédéral a décidé que le recours serait transmis à l'AFC afin qu'elle se prononce à ce sujet. L'AFC a déposé sa réponse au recours le 14 juillet 2010 et conclu au rejet du recours.

J.

Le 1^{er} mai 2010, le Tribunal administratif fédéral a pris contact avec l'Office des Juges d'instruction fédéraux – auquel le dossier pénal avait été transmis dans l'intervalle – afin de prendre connaissance de celui-ci et d'obtenir un inventaire des pièces qui le composaient. Cet inventaire lui a été transmis le 25 mai suivant. Le 19 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a demandé au Juge d'instruction compétent, à savoir à l'époque ^{***}, si l'intégralité des pièces mentionnées à l'inventaire était accessible aux recourants et, dans le cas contraire, quelles pièces devraient être tenues secrètes. Parallèlement, le Ministère public a été prié d'indiquer si les recourants avaient eu accès à l'intégralité des pièces composant le dossier pénal. Le 3 août 2010, le juge d'instruction en charge du dossier pénal a répondu que X._____ et Y._____ avaient la possibilité de consulter toutes les pièces, certaines d'entre elles faisant toutefois l'objet d'une restriction de lever copie en raison d'intérêt de tiers non parties à la procédure pénale, dont les noms apparaissaient dans ces documents. Le 4 août suivant, le Ministère public s'en est référé à la réponse de cet office.

K.

Le 4 novembre 2010, le Tribunal administratif fédéral a transmis au Ministère public ainsi qu'aux recourants la copie de l'inventaire des pièces composant le dossier pénal et invité les recourants à déposer une réplique, s'ils le souhaitaient. Le délai imparti à cette fin a été prolongé, à

la demande des recourants. Le 10 janvier 2011, les recourants ont produit un mémoire de réplique et déclaré persister dans leurs conclusions initiales.

L.

Invitée à déposer une éventuelle duplique, l'AFC s'est exprimée le 24 février 2011, concluant au rejet du recours. Le Ministère public ne s'est pas prononcé. A compter du 1^{er} janvier 2011, date de l'entrée en vigueur de la nouvelle procédure pénale fédérale, le dossier pénal a été retransmis au Ministère public.

M.

Le 28 avril 2011, le Tribunal administratif fédéral a enjoint au Ministère public de lui acheminer le dossier de l'enquête pénale relative à X._____ et Y._____, sur lequel portait la demande de consultation, sans omettre de numéroter les classeurs et d'accompagner les pièces d'un bordereau, dans un délai échéant le 12 mai 2011. Le 10 mai 2011, le Ministère public a refusé de se plier à cette injonction, argumentant qu'il était en passe de clore la procédure, que l'acte d'accusation était en cours de rédaction, que le dossier était volumineux et qu'il serait transmis prochainement au Tribunal pénal fédéral pour jugement. Il a produit un stick USB censé comporter une partie du dossier en question ainsi qu'un manuel d'utilisation. Le 16 mai 2011, le Tribunal administratif fédéral a écarté les arguments avancés par le Ministère public pour justifier la rétention du dossier et lui a ordonné à nouveau de lui transmettre le dossier pénal complet et original avec le bordereau corrélatif, dans un délai échéant le 26 mai 2011. Il a averti le Ministère public que cette ordonnance ne serait pas reconsidérée. Le 24 mai 2011, le Ministère public a sollicité la reconsidération de cette ordonnance en reprenant pour l'essentiel les arguments déjà formulés précédemment. Dans un premier temps, il n'a pas fourni le dossier original et complet qui était requis, mais une copie des pièces versées au dossier à partir du 1^{er} janvier 2011. Cela étant, en date du 5 juillet 2011, il a transmis au Tribunal de céans le dossier pénal original et complet relatif à X._____ et Y._____.

Les autres faits relevant seront évoqués ci-après, dans les considérants en droit.

Droit :

1.

1.1. Selon l'art. 33 LTAF, sont notamment attaquables devant le Tribunal administratif fédéral les décisions de la Chancellerie fédérale, des départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées. Les unités dont il est question désignent l'administration décentralisée, qui est assimilée à l'administration centrale du point de vue des ressources, mais qui exécute ses tâches de manière indépendante, sans recevoir d'instructions. En l'occurrence, le Ministère public peut être qualifié d'unité décentralisée rattachée administrativement au Département fédéral de justice et police (FF 1998 2166; BANZIGER/LEIMGRUBER, Le nouvel engagement de la Confédération dans la poursuite pénale, 2001, n. 171; KELLER, Wer kontrolliert die Bundesanwaltschaft ?, Jusletter 2 octobre 2006, n. 3). Le Ministère public constitue ainsi une autorité précédente au sens de l'art. 33 let. d LTAF. C'est d'ailleurs le raisonnement qu'a adopté le Tribunal fédéral en l'occurrence lorsque, saisi d'un recours contre l'arrêt du Tribunal pénal fédéral, il a dénié à celui-ci toute compétence pour trancher cette cause et a transmis l'affaire au Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_909/2008 du 2 novembre 2009 consid. 4.3.2 et 4.3.3). Il s'ensuit que le Tribunal de céans doit se saisir du recours interjeté contre la décision du Ministère public du 18 août 2008 (en fait, la "plainte" adressée à tort au Tribunal pénal fédéral). Ce recours a au surplus été interjeté dans le délai légal et dans la forme prescrite. Il convient dès lors d'entrer en matière.

1.2. La notion de partie est liée à la qualité pour recourir contre les décisions des instances précédentes (cf. art. 6 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]; arrêt du Tribunal fédéral 2C_77/2009 du 2 juin 2009 consid. 4.3), laquelle dépend à son tour du point de savoir si la personne concernée est particulièrement atteinte par lesdites décisions et possède un intérêt digne de protection à leur annulation ou modification (cf. art. 48 al. 1 PA). En l'occurrence, la question de la qualité pour recourir se pose à l'égard d'Y._____ et de X._____ (consid. 1.2.1 et 1.2.2 ci-après). Cela étant, il se pose également la question de la qualité de partie de l'AFC (consid. 1.2.3 ci-après).

1.2.1. En cas de reprise par voie de fusion, la société reprenante se substitue à celle qui a été reprise au plan de la procédure. Cette substitution de parties s'opère de plein droit en vertu du droit fédéral (cf. art. 17 al. 3 PCF, par renvoi de l'art. 71 LTF; art. 22 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion [RS 221.301]; arrêts du Tribunal fédéral 4A_215/2009 du 6 août 2009 consid. 3.1 et 5A_15/2009 du 2 juin 2009

consid. 1.2). En l'occurrence, A._____ SA a été radiée du registre du commerce le 21 décembre 2005, à la suite de sa fusion par absorption avec Y._____, de sorte que c'est bien cette dernière société qui est partie à la présente procédure. Le fait que ce soit A._____ SA qui figure en qualité de partie sur la décision attaquée n'y change rien, dès lors que celle-ci a été radiée et que, au surplus, la substitution de parties par suite de fusion intervient de plein droit et doit être prise en considération d'office. Il ne fait aucun doute qu'Y._____ est particulièrement atteinte par cette décision, en tant qu'elle porte sur la consultation par l'AFC d'un dossier pénal qui la concerne, et possède un intérêt digne de protection à son annulation, respectivement à sa modification. Elle a donc qualité pour recourir.

1.2.2. Le même raisonnement doit prévaloir pour X._____ qui est atteint au même titre par la décision attaquée. En effet, celle-ci fait droit à la requête de l'AFC tendant à la consultation des pièces de la procédure pénale où il est impliqué en tant qu'administrateur d'A._____ SA et d'Y._____. Il a donc également qualité pour recourir.

1.2.3. Enfin, l'AFC, en tant qu'autorité requérant l'entraide administrative sur la base de l'art. 112 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), laquelle serait légitimée à recourir contre le refus d'une autorité judiciaire ou administrative de collaborer, a qualité de partie dans le cadre de la présente procédure (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_909/2008 du 2 novembre 2009 consid. 2).

1.3. Le litige a pour objet une demande de collaboration adressée par l'AFC au Ministère public, fondée sur l'art. 112 LIFD et tendant à obtenir l'accès aux "informations versées à l'enquête de police judiciaire, cas échéant, à la procédure pénale en cours menée à l'encontre de (A._____ SA et X._____)" (cf. courrier de l'AFC au Ministère public du 3 juin 2008). Il s'agira dans un premier temps d'examiner quelles sont les conditions auxquelles la collaboration est subordonnée (consid. 3 ci-après), puis, dans un deuxième temps, de déterminer si celles-ci sont réalisées dans le cas d'espèce, auquel cas il y aura lieu d'en tirer les conséquences qui s'imposent quant au sort du recours (consid. 4 ci-après). Cela étant, il s'impose au préalable de revenir brièvement sur la requête de l'autorité inférieure tendant à reconsidérer la décision relative à la production du dossier original et complet (consid. 2 ci-après).

2.

2.1. L'autorité inférieure est tenue de transmettre son dossier à l'autorité de recours (art. 57 al. 1 in fine PA). Il doit s'agir du dossier complet (cf. ANDRÉ MOSER in VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Auer/Müller/Schindler [éd.], Zurich/St-Gall 2008, ch. 13 ad art. 57; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 68.89 consid. 3b et 64.98 consid. 6) et original (cf. réquisition de la CRC dans la cause CRC 2000-005 tranchée par décision du 12 janvier 2001 in JAAC 65.61). Il s'agit d'un élément absolument indispensable à l'autorité de recours, dans la mesure où il lui permet d'établir les faits pertinents, respectivement de vérifier s'ils ont été correctement établis par l'autorité inférieure (cf. FRANK SEETHALER / KASPAR PLÜSS, VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Bernard Waldmann / Philippe Weissenberger [éd.], Zurich/Bâle/Genève 2009, ad art. 57 ch. 7; par analogie, BERNARD CORBOZ in Commentaire de la LTF, Bernard Corboz/Alain Wurzbürger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin, Berne 2009, ch. 38 ad art. 201 LTF). L'autorité de première instance a donc l'obligation de le transmettre intégralement. Il s'agit d'un aspect du devoir de collaboration qui lui incombe (cf. CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Lausanne 2008, ch. 550 et 553).

2.2. En l'occurrence, le Ministère public s'est, dans un premier temps, opposé à l'injonction du Tribunal de céans de produire le dossier pénal original et complet relatif à X._____ et Y._____. Par lettre du 10 mai 2011, il a argumenté qu'il était dans l'impossibilité de transmettre le dossier original et complet, tel que requis, pour différents motifs ayant trait au déroulement de la procédure pénale (en phase de clôture) et aux dimensions de ce dossier. Le Tribunal de céans a écarté ces motifs et réitéré son injonction, par ordonnance du 16 mai 2011, non sans avertir l'autorité inférieure qu'il ne reconsidérerait pas cette ordonnance. Nonobstant, le Ministère public a déposé une "demande de reconsidération", le 24 mai suivant. En date du 5 juillet 2011, il a finalement acheminé au Tribunal de céans le dossier original et complet querellé, non sans souligner qu'il n'avait pas recouru au Tribunal fédéral contre l'ordonnance en question et que le Tribunal administratif fédéral n'avait pas donné suite à sa demande de reconsidération du 24 mai précédent.

Cela étant, il se pose la question de savoir s'il y a encore lieu de trancher cette demande. En effet, d'une part, le Tribunal de céans avait déjà précisé, aux termes de l'ordonnance du 16 mai 2011, qu'il ne

reconsidérerait pas celle-ci, si d'aventure les motifs déjà évoqués par le Ministère public venaient à fonder une semblable demande. D'autre part, en produisant ultérieurement le dossier original et complet querellé, c'est-à-dire par actes concluants, le Ministère public a retiré cette demande de reconsidération. Si l'on devait attribuer une autre signification à cette production de dossier et considérer que le Ministère public a maintenu malgré tout sa demande de reconsidération, il faudrait de toute manière constater que son intérêt à ce qu'elle soit admise a, de fait, disparu. Il s'ensuit que le Tribunal de céans n'aurait pas à rappeler les principes qui imposaient à l'autorité inférieure de donner suite à l'ordonnance du 16 mai 2011, comme elle l'a d'ailleurs fait finalement. Nonobstant, par souci de clarté, il ne paraît pas inutile de rappeler ce qui suit.

La demande de reconsidération de l'autorité inférieure du 24 mai 2011 ne peut être interprétée autrement que comme une demande de révision, seule voie ouverte devant le TAF pour la remise en question de ses arrêts et autres ordonnances. Or, en vertu des art. 121 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral, qui s'appliquent par analogie à la révision des arrêts et ordonnances du Tribunal administratif fédéral (art. 45 LTAF), la révision de cette ordonnance ne pourrait être demandée que pour autant qu'il y ait violation des règles de procédure (art. 121 let. a à d LTF), violation de la Convention européenne des droits de l'homme (art. 122 LTF), qu'une procédure pénale ait établi que l'arrêt a été influencé au préjudice du requérant par un crime ou un délit (art. 123 al. 1 LTF) et - s'agissant d'une affaire en matière de droit public - que le Ministère public ait découvert, après coup, des faits pertinents ou des moyens de preuve concluants qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure précédente (à l'exclusion des faits et moyens de preuve postérieurs à l'arrêt; art. 123 al. 2 let. a LTF). L'art. 46 LTAF dispose que les griefs qui auraient pu être soulevés dans un recours à l'encontre de l'arrêt (respectivement de l'ordonnance) du Tribunal administratif fédéral ne peuvent être invoqués dans une demande de révision. Comme il apparaît que la demande en révision du 24 mai 2011 évoque exclusivement des motifs juridiques (art. 101 al. 2 CPP en relation avec l'art. 57 al. 1 PA), non pertinents dans le cadre d'une révision, ainsi que d'autres motifs (rédaction de l'acte d'accusation en cours, clôture prochaine de la procédure diligentée à l'encontre de X. _____ et consorts, prochaine transmission du dossier au Tribunal pénal fédéral pour jugement, dimensions du dossier) qui ont déjà été discutés et écartés par le biais de l'ordonnance du Tribunal de céans du 16 mai 2011 et ne peuvent donner lieu à révision selon les art. 121 ss LTF, cette demande s'avère irrecevable. Cette conclusion consacre ainsi définitivement le bien-fondé

de l'acheminement par le Ministère public du dossier original et complet relatif à X._____ et Y._____ au Tribunal administratif fédéral, en date du 5 juillet 2011.

3.

3.1. L'art. 112 LIFD fait partie du chapitre "Devoirs des autorités" (art. 109 à 112a LIFD). Faisant suite à l'art. 111, qui règle la collaboration entre autorités fiscales, il est intitulé "Collaboration d'autres autorités" et dispose que "les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes communiquent, sur demande, tout renseignement nécessaire à l'application de la présente loi aux autorités chargées de son exécution. Elles peuvent spontanément signaler à celles-ci les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète".

3.2.

3.2.1. Au chapitre des conditions permettant la communication des renseignements, l'art. 112 LIFD requiert que ceux-ci soient nécessaires à l'application de la loi (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 14 mars 1996 in Archives 65 p. 650 consid. 5c et d; ATF 124 II 58 consid. 3^e et 4a in Archives 67 p. 296). Il faut entendre tous les renseignements qui, potentiellement, pourraient être nécessaires à la taxation, l'encaissement, la procédure de recours ou la procédure pénale en matière fiscale (cf. MARTIN ZWEIFEL, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, art. 83-222, 2^{ème} éd., Bâle 2008, ch. 7 ad art. 112).

3.2.2. En outre, une demande de consultation d'un dossier pénal suppose en principe que l'autorité fiscale dispose d'éléments concrets susceptibles de fonder le soupçon d'une situation contraire au droit (ATF 124 II 58 consid. 3d, 108 Ib 231 consid. 2b, Semaine Judiciaire [SJ] 1996 p. 620). Aux termes de l'art. 112 al. 1 LIFD toutefois, comme déjà évoqué, les renseignements requis auprès d'une autre autorité doivent être nécessaires à l'application de la loi. Il suffit dès lors que l'autorité fiscale établisse la nécessité des renseignements demandés pour la bonne application de la loi au regard d'une situation ou d'une opération donnée, sans qu'elle doive établir l'existence préalable de soupçons concrets envers des contribuables déterminés.

Cela ne signifie pas pour autant que des actions de recherche générale sans objectif concret, c'est-à-dire sans avoir de motif de supposer que la loi n'ait pas été appliquée correctement, soient autorisées. Elles demeurent au contraire incompatibles avec le système légal (cf. ATF 134

II 318 consid. 6.1, 124 II 58 consid. 3d et 3^e; arrêts du Tribunal fédéral 2A.96/2000 du 25 juillet 2001 consid. 4b, 2A.406/1995 du 14 mars 1996 in Archives 65 p. 649 consid. 5b). Il reste que le législateur a voulu introduire une collaboration plus étendue entre le fisc et les autres autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes, que celle qui prévalait sous l'empire de l'art. 90 al. 1 AIFD, lequel stipulait que les informations devaient être utiles à l'imposition des contribuables (cf. ATF 134 II 318 consid. 6.1, 124 II 58 consid. 3^e; arrêt du Tribunal fédéral 2A.96/2000 du 25 juillet 2001 consid. 4b; ANDREA PEDROLI in : Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Yersin/Noël [éd.], Bâle 2008, ch. 6 ad art. 112). Cette collaboration ne se limite pas aux cas particuliers, mais comporte aussi le contrôle de situations ou d'opérations données en vue de l'application correcte de la loi.

Dès lors, l'art. 112 LIFD ne subordonne nullement la communication de renseignements au fisc à l'existence, ou à tout le moins au soupçon d'éventuelles soustractions fiscales, avant même d'avoir connaissance des documents dont la production est requise, mais uniquement au caractère nécessaire des renseignements demandés pour l'application de la loi (ATF 134 II 318 consid. 6.1, 128 II 311 consid. 11.2, 124 II 58 consid. 3^e; arrêts du Tribunal fédéral 2A.96/2000 du 25 juillet 2001 consid. 4a, 2A.96/2000 du 25 juillet 2001 in Archives 71 p. 551 consid. 4b, 2A.28/1997 du 20 novembre 1998 in Revue fiscale suisse 1999 B 92.13 n. 5, consid. 2a, 2A.406/1995 du 14 mars 1996 in Archives 65 p. 649 consid. 5c; RDAF 2002 II 459 p. 478; PEDROLI, op. cit., ch. 6 ad art. 112; XAVIER OBERSON, Infractions fiscales et secret bancaire in RDAF 1999 II 71 p. 82 ss).

3.2.3. Par ailleurs, l'autorité requise ainsi que les instances de recours saisies doivent, certes, examiner la nécessité pour l'application de la loi, des informations et des documents dont la transmission est requise. L'appréciation du caractère relevant ou non des données en question pour l'imposition de la personne impliquée est, cependant, de la compétence de l'autorité de taxation (cf. ATF 134 II 318 consid. 6.1, 129 II 484 consid. 4.1, 128 II 407 consid. 5.2.1, 127 II 142 consid. 5a).

3.3. L'autorité fiscale peut utiliser les informations apprises dans le cadre de la consultation d'un dossier pénal également contre des personnes tierces, non impliquées dans le cadre de la procédure et sur la situation fiscale desquelles il n'y avait initialement aucune nécessité

d'approfondissement (cf. ATF 124 II 58 consid. 3a, 113 lb 193; arrêt du Tribunal fédéral du 6 octobre 1987 in Archives 58 p. 359).

3.4. Elle peut également avoir accès à la documentation couverte par le secret bancaire (art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne [LB, RS 952.0]). Certes, elle ne pourrait s'adresser directement à la banque, si l'assujetti s'oppose à la levée du secret. Cela étant, le secret bancaire est subordonné – en vertu de l'art. 47 al. 5 LB – par rapport aux dispositions fédérales ou cantonales sur l'obligation de témoigner et de renseigner les autorités, raison pour laquelle il n'intervient pas dans les procédures pénales, à moins que le droit de procédure ne prescrive le contraire. L'art. 47 LB n'est donc pas applicable aux documents obtenus ou séquestrés de manière légitime, dans le cadre de la procédure pénale (cf. ATF 134 II 318 consid. 6.1, 124 II 58 consid. 3b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.28/1997 du 20 novembre 1998 in *Revue fiscale* 1999 B 92.13 n. 5, consid. 2a; PEDROLI, op. cit., ch. 12 ad art. 112; ZWEIFEL, op. cit., ch. 14 ad art. 112).

3.5. L'accès au dossier doit être proportionnel par rapport à la nécessité du renseignement pour appliquer la loi fiscale (cf. PEDROLI, op. cit., ad art. 112 LIFD, ch. 9 p. 1132; YVES NOËL, *L'entraide administrative nationale en matière fiscale*, in : François Bellanger et Thierry Tanquerel [éd.], *L'entraide administrative*, Journées de droit administratif 2004, Zurich 2005, p. 117).

Dans le cadre de l'échange d'informations entre autorités fédérales ou cantonales, le problème de sauvegarde de la souveraineté nationale, ne se pose pas, contrairement à ce qui se passe en matière d'entraide judiciaire internationale (cf. ATF 134 II 318 consid. 6.4; PEDROLI, op. cit., p. 187 et 195). En matière d'entraide judiciaire internationale, il y a lieu d'observer le critère de l'utilité potentielle qui veut que la coopération peut être refusée uniquement si les documents requis n'apparaissent en aucune manière en rapport avec l'infraction poursuivie et manifestement inadéquats pour faire progresser l'enquête (cf. ATF 122 II 367 consid. 2c, 121 II 241 consid. 3a). En outre, il incombe en premier lieu à la personne visée par les mesures d'enquête de démontrer de manière claire et précise dans quelle mesure les informations et les documents à transmettre ne présenteraient aucun intérêt pour l'autorité requérante (cf. ATF 134 II 318 consid. 6.4, 126 II 258 consid. 9b/aa et 9c, 122 II 367 consid. 2d). Si l'intéressé omet de se déterminer ou s'il se prononce de manière insatisfaisante, l'autorité judiciaire qui vérifie le bien fondé de la demande d'entraide doit tout de même consulter les documents (ATF 130

Il 14 consid. 4.4), pour évaluer le caractère relevant des informations contenues dans le dossier pour l'enquête de l'autorité requérante. Cette règle doit être appliquée par analogie en matière d'assistance administrative, en considérant également le fait que les demandes d'informations fondées sur l'art. 112 LIFD doivent être tranchées de manière à garantir une collaboration large entre les autorités (cf. ATF 134 II 318 consid. 6.5).

3.6.

3.6.1. Il n'existe pas de droit pour l'autorité fiscale d'accéder aux documents d'une procédure pénale qui ont été transmis à des autorités suisses par un Etat étranger, dans le cadre d'une demande d'entraide internationale en matière pénale, dans la mesure où les autorités judiciaires suisses ont accordé à l'Etat requis de donner l'entraide l'assurance qu'elles utiliseraient les connaissances ainsi acquises seulement pour la poursuite de délits pour lesquels l'entraide a été accordée ("principe de spécialité"). L'accès doit également être refusé aux documents de l'autorité suisse, dans lesquels figurent les renseignements tirés des documents étrangers obtenus par ce biais (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 6 octobre 1987 in Archives 58 359 consid. 3e; ZWEIFEL, op. cit., p. 152 ch. 15).

3.6.2. Il faut dès lors déterminer dans quels cas cette garantie est accordée.

3.6.2.1 En matière d'entraide judiciaire internationale en matière pénale, il faut prêter attention à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (ci-après la CEEJ, RS 0.351.1), à laquelle la Suisse a adhéré le 20 décembre 1966. Le principe de spécialité ne découle pas directement de cette convention (cf. ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3^{ème} éd., Berne 2009, ch. 729). En d'autres termes, celle-ci ne prévoit aucune garantie pour l'Etat requis que les données qu'il transmet à l'Etat requérant en exécution de sa demande d'entraide seront utilisées seulement pour la poursuite de certains délits.

Comme le lui autorise l'art. 23 CEEJ, la Suisse a, pour sa part, formulé une réserve à l'art. 2 let. a de dite convention, spécifiant qu'elle conservait le droit de n'accorder l'entraide judiciaire qu'à la condition expresse que le résultats des investigations faites en Suisse et les renseignements contenus dans les documents ou dossiers transmis soient utilisés exclusivement pour instruire et juger les infractions à raison

desquelles l'entraide est fournie. Cela étant, cette réserve ne lui interdit aucunement d'utiliser les informations transmises par un Etat étranger au titre de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale pour instruire et juger d'autres infractions, potentiellement fiscales, ou à des fins de taxation, à moins – bien sûr – que l'Etat étranger en question n'ait lui-même formulé une réserve similaire. Par ailleurs, la règle de la spécialité inscrite à l'art. 67 al. 1 de la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP) ne s'applique que dans la situation où la Suisse est requise d'octroyer l'entraide à un Etat étranger et non l'inverse (cf. arrêt de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral BB.2005.122 du 9 février 2006 consid. 3.2; LAURENT MOREILLON, *Entraide internationale en matière pénale*, Commentaire romand, Bâle 2004, p. 112 n° 553 ss).

Subsiste la question de savoir si l'Etat étranger - requis d'octroyer l'entraide judiciaire internationale en matière pénale à la Confédération suisse – est autorisé à en conditionner l'octroi à la garantie que les données transmises seront utilisées dans un cadre précis, excluant toute utilisation à des fins de taxation ou de poursuite d'infractions fiscales, s'il n'a pas formulé de réserve à la CEEJ. La réponse doit être affirmative, si l'Etat requis serait en droit de refuser de donner suite à la demande d'entraide. On peut en effet admettre que, si la CEEJ lui permet refuser l'entraide, l'Etat requis peut a fortiori l'octroyer sous condition, plus précisément à la condition que les données transmises soient uniquement utilisées dans un cadre précis. Cette possibilité de refus est ancrée à l'art. 2 CEEJ. En particulier, l'art. 2 let. a CEEJ prévoit que, si la demande se rapporte à des infractions considérées par l'Etat requis comme des infractions fiscales, l'entraide judiciaire pourra être refusée.

Certes, la CEEJ a été complétée, le 17 mars 1978, par un premier protocole additionnel (Protocole CEEJ de 1978), qui interdit aux Etats contractants de se prévaloir de la faculté de refuser l'entraide en cas d'infractions fiscales et assimile celles-ci à des infractions ordinaires. Cela étant, ce premier protocole – bien que signé par la Confédération suisse le 17 novembre 1981 – n'a pas été ratifié. Il n'est donc jamais entré en vigueur par rapport à la Suisse (cf. <http://conventions.coe.int> ; ROBERT WALDBURGER, *Assistance administrative et entraide judiciaire internationale en matière fiscale* in *Les procédures en droit fiscal*, 2^{ème} éd., Berne-Stuttgart-Vienne 2005, p. 1144).

Il s'ensuit que les Etats parties à la CEEJ conservent la faculté, inscrite à l'art. 2 let. a CEEJ, de refuser l'entraide judiciaire internationale requise par la Suisse, si la demande se rapporte à des infractions fiscales. Selon

ce qui a déjà été dit, elles conservent également la faculté de subordonner de cas en cas l'entraide internationale à la garantie que la Suisse n'utilisera pas les données transmises à des fins de taxation ou de poursuite d'infractions fiscales.

Une autre question est de savoir si la garantie requise, respectivement concédée, quant à l'utilisation des données transmises au titre de l'entraide internationale, doit être explicite ou non. Lorsque l'autorité suisse est requise d'accorder l'entraide internationale, elle doit expressément signaler à l'Etat requérant le principe de spécialité et lui rappeler les limites dans lesquelles les informations communiquées seront utilisées, à défaut de quoi le principe de spécialité n'est pas opposable à l'Etat requérant (cf. ZIMMERMANN, op. cit., ch. 729 ; ATF 107 Ib 261). Ceci découle du caractère facultatif de la réserve formulée par la Confédération suisse à la CEEJ. Si elle entend s'en prévaloir dans un cas ou un autre, la Suisse doit dès lors l'exprimer (cf. ATF 107 Ib 261 consid. 2). En revanche, du moment que cette invocation est explicite, il est superflu d'exiger de l'Etat requérant une déclaration expresse selon laquelle il s'engage à respecter le principe de spécialité (cf. ZIMMERMANN, op. cit., ch. 729 ; ATF 115 Ib 373 consid. 8, 107 Ib 264 consid. 4b, 106 Ib 260 consid. 4, 104 la 49 consid. 5b). Inversement, dans le cadre de la CEEJ, il faut admettre que, lorsque l'autorité suisse sollicite l'octroi par un Etat étranger de l'entraide internationale, elle n'est pas liée par le principe de spécialité, à moins que l'Etat requis ne l'invoque expressément. En d'autres termes, il est nécessaire que l'Etat étranger requis attire expressément son attention sur le fait qu'il n'octroie(ra) l'entraide, dans le cas dont il est saisi, que dans la mesure où l'utilisation qui sera faite des données transmises à ce titre demeure(ra) dans un cadre précis. Ceci vaut a fortiori lorsque l'Etat étranger requis n'a pas formulé de réserve à la CEEJ.

3.6.2.2 Le principe de spécialité n'est pas non plus inscrit dans la Convention du 8 novembre 1990 relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime (CBI, RS 0.311.53), qui contient des dispositions relatives à l'entraide aux fins d'investigation. L'art. 18 § 1 let. d CBI spécifie que la coopération peut être refusée dans les cas où l'infraction sur laquelle porte la demande est une infraction fiscale. Il n'est toutefois pas nécessaire de se poser les mêmes questions que s'agissant de la CEEJ (voir ci-avant consid. 3.6.2.1). En effet, la convention prévoit expressément la faculté pour l'Etat requis de conditionner de cas en cas sa coopération à l'utilisation restreinte par l'Etat requérant des données transmises. Il importe dès lors peu qu'une

réserve le lui permettant ait été ou non formulée par l'Etat en question. A l'art. 32 § 1 CBI, il est indiqué que l'Etat requis peut subordonner l'exécution d'une demande de coopération à la condition que les informations ou éléments de preuve obtenus ne soient pas, sans son consentement préalable, utilisés ou transmis par les autorités de l'Etat requérant à des fins d'investigations ou de procédures autres que celles précisées dans la demande. En outre, cette convention offre une alternative à cette décision casuistique. L'art. 32 § 2 CBI permet à chaque Etat partie à la convention de déclarer, tout en adhérant à celle-ci, que les informations ou éléments de preuve fournis par elle en vertu du présent chapitre ne pourront, sans son consentement préalable, être utilisés ou transmis par les autorités de la Partie requérante à des fins d'investigations ou de procédures autres que celles précisées dans la demande. Il existe ainsi la possibilité de déclarer que la règle de la spécialité s'appliquera toujours à l'égard des autres parties à la convention (cf. dans ce sens, bien qu'il ne constitue pas un instrument d'interprétation authentique, Rapport explicatif relatif à la CBI adressé au Comité des Ministres du Conseil de l'Europe, ch. 89 sous <http://conventions.coe.int>). Encore faut-il qu'une déclaration en ce sens ait été formulée par l'Etat requis, au moment de la signature ou de la ratification de la convention.

3.7. Dans la mesure où les informations et les documents transmis au titre de l'entraide fondée sur l'art. 112 LIFD sont utilisés pour la taxation, l'assujetti concerné a droit de consulter les informations et documents sur la base de l'art. 114 LIFD. Celui-ci peut faire valoir ses objections contre l'utilisation de ces documents dans la procédure, par exemple contester leur justesse ou faire valoir que les documents ou informations auraient été obtenus de manière illégale et ne pourraient pas servir de moyens de preuve (ZWEIFEL, op. cit., ch. 23 ad art. 112 LIFD).

4.

4.1. En l'espèce, l'AFC a déposé une demande datée du 3 juin 2008 tendant à la consultation du dossier de l'enquête pénale menée par le Ministère public. Elle a expliqué qu'A._____ (désormais Y._____) avait fait l'objet d'un contrôle de sa part, qui portait notamment sur le résultat qu'elle avait dégagé dans le cadre de l'opération d'achat et de vente des titres de la société ***, en ***. Elle a ajouté qu'elle souhaitait s'assurer, par le biais de la consultation requise, que "les déclarations du contribuable à l'époque des faits étaient conformes à la vérité". Partant, elle a invoqué l'art. 112 LIFD pour fonder sa requête d'accès aux

informations versées à l'enquête de police judiciaire, cas échéant à la procédure pénale menée à l'encontre d'Y._____ et de X._____.

4.2. Le Tribunal de céans relève tout d'abord que cette requête ne peut être assimilée à une action de recherche générale, sans objectif concret (cf. consid. 3.2.2 ci-avant). L'AFC a non seulement évoqué des personnes précises (à savoir X._____ et Y._____), mais également des faits particuliers (à savoir l'opération d'achat et de vente des titres de la société ***). Sa requête est dès lors ciblée et ne s'apparente en aucune manière à une "fishing expedition". C'est le lieu de rappeler qu'il n'est pas nécessaire que l'AFC démontre un soupçon d'éventuelles soustractions fiscales (cf. consid. 3.2.2 ci-avant). Contrairement à ce qu'en pensent les recourants, la demande – certes relativement sommaire – n'en apparaît pas moins suffisamment motivée, sans qu'il puisse être exigé de l'AFC, qui n'a précisément pas encore connaissance du dossier pénal, qu'elle donne des indications topiques sur les éléments de ce dossier qui seraient propres à l'aider dans ses vérifications (cf. recours, p. 12 s.).

4.3. Ensuite, le Tribunal de céans considère que les renseignements qui ressortent du dossier pénal relatif à X._____ et Y._____ doivent être qualifiés de nécessaires au sens de l'art. 112 LIFD (cf. consid. 3.2.1 ci-avant), en cela qu'ils pourraient être nécessaires à la taxation, l'encaissement, la procédure de recours ou la procédure pénale en matière fiscale dirigée contre les deux personnes prénommées. Il faut en effet bien voir qu'Y._____ est assujettie en Suisse à l'impôt fédéral direct et que X._____ en est l'administrateur président. La taxation de la société précitée pourrait être influencée par les opérations en rapport avec la société ***. Or, il appert que le dossier pénal a précisément trait à l'acquisition par Y._____ d'actions de la société *** au moyen de fonds susceptibles de provenir d'un détournement des actifs de la société *** elle-même. Dans ces conditions, le caractère potentiellement nécessaire des renseignements documentés dans le dossier pénal est indubitable.

Les conditions légales permettant à l'AFC d'avoir accès au dossier pénal constitué par le Ministère public au sujet de X._____ et Y._____ sont ainsi réunies.

4.4. Certes, les recourants affirment que l'affaire a été classée en ***, que ce soit au terme d'un document daté du 1^{er} novembre 1999 (cf. recours, p. 3 ch. 4 et 5) ou au terme d'une décision rendue le 24 juillet 2008 par les autorités judiciaires *** (cf. recours, p. 6 ch. 20) contre laquelle aucun recours n'aurait apparemment été interjeté (cf. recours, p. 9). A la lumière

de ce classement, les faits retenus par le Ministère public ne seraient, selon eux, ni avérés, ni vérifiés (cf. recours, p. 11). Ensuite, la société *** elle-même aurait indiqué au Ministère public qu'elle n'avait subi aucun préjudice (cf. recours, p. 6 ch. 23). Enfin, l'enquête de police judiciaire diligentée par le MPC aurait été ordonnée sur la base d'affirmations partiellement fallacieuses d'une personne dont la motivation était, en fait, de régler un contentieux personnel (cf. recours, p. 9). Les recourants déduisent en substance de ce qui précède qu'ils n'ont pas commis d'infraction pénale. Cela étant, tel n'est pas le débat. En d'autres termes, seule la nécessité potentielle des renseignements pour l'AFC est cruciale, sans égard à la qualification des faits sur le plan du droit pénal qui ne fait d'ailleurs, à en juger par le dossier produit par le Ministère public, même pas encore l'objet d'une ordonnance de renvoi. C'est dire qu'une condamnation n'est pas encore intervenue et que les griefs des recourants sont prématurés. Quoi qu'il en soit, ces arguments n'ont pas leur place dans le cadre de la présente procédure ; les recourants ont la faculté de plaider leur innocence dans le cadre de l'instruction pénale et pourront, le cas échéant, également faire valoir ce type d'objections dans le cadre d'une éventuelle procédure fiscale, si celle-ci a lieu (consid. 3.7 ci-avant).

4.5. Les recourants reprochent par ailleurs au Ministère public d'être sorti de son rôle en incitant les autorités pénales *** à ouvrir une procédure judiciaire (cf. recours, p. 6 ch. 20), respectivement en incitant l'AFC à demander à pouvoir accéder au dossier pénal (cf. recours, p. 4 ch. 14 et p. 11 et mémoire de réplique du 10 janvier 2011, p. 3 ad 2). Il ne s'agit pas là d'une problématique de faits, mais d'appréciation des faits qui n'a, en tout état de cause, aucune incidence sur le sort de la présente affaire. En effet, comme les précédents, ces motifs ne sont pas de nature à faire obstacle à l'entraide administrative fondée sur l'art. 112 LIFD. Les recourants pourront, le cas échéant, les invoquer dans le cadre d'une éventuelle procédure fiscale ultérieure où leur droit d'être entendu est garanti (consid. 3.7 ci-avant).

4.6. Certes enfin, les recourants affirment qu'aucun élément de revenus n'a été soustrait à la taxation (cf. recours, p. 10 in fine). Cela étant, cette affirmation ne saurait contrecarrer la volonté légitime de l'AFC de s'en assurer, en consultant le dossier pénal constitué par le Ministère public. Cet argument n'a d'ailleurs pas sa place dans le présent contexte, mais éventuellement dans le cadre de la procédure fiscale, pour autant que les documents transmis en exécution de l'art. 112 LIFD soient utilisés pour la taxation (cf. consid. 3.7 ci-avant). Il en va pareillement de la question de

la prescription fiscale évoquée brièvement par les recourants (cf. mémoire de réplique du 10 janvier 2011, p. 2 ad 1) et de l'argument selon lequel le contrôle de l'AFC opéré en 2005 auprès d'Y._____ excluait toute nouvelle investigation (cf. mémoire précité, p. 2 ad 1). Ceux-ci n'entrent en rien dans le cadre du présent raisonnement.

Il suit de ce qui précède que les arguments évoqués par les recourants ne sont pas déterminants pour l'issue du litige. La conclusion résultant du consid. 4.3, relative à l'octroi de l'entraide administrative, doit donc être confirmée. Le recours s'avère à cet égard mal fondé.

4.7. Autre est la question de l'étendue de l'accès au dossier pénal dont il est question, savoir si cet accès doit ou non être restreint en fonction des renseignements qu'il contient.

4.7.1. A cet égard, le Tribunal de céans relève que le Ministère public a reconnu, dans le cadre de la procédure qui s'est déroulée devant le Tribunal pénal fédéral (voir ses observations du 18 septembre 2008 au Tribunal pénal fédéral), que la consultation par l'AFC devrait être limitée aux pièces auxquelles les recourants ont eu accès et à celles saisies en Suisse. Ainsi d'ailleurs, l'arrêt du Tribunal pénal fédéral - annulé pour cause d'incompétence de l'instance saisie par le Tribunal fédéral - a-t-il restreint la transmission des données à celles-ci. Dans le cadre de la procédure devant le Tribunal de céans, l'autorité inférieure a toutefois pris d'autres conclusions, tendant à confirmer sa décision initiale autorisant l'AFC à accéder à l'intégralité du dossier de la procédure pénale (cf. observations du Ministère public du 23 février 2010). Cela étant, la question de l'ampleur du droit d'accès de l'AFC demeure ouverte, les recourants ayant maintenu leurs griefs corrélatifs (cf. recours, p. 11 s.).

4.7.2. D'un côté, il apparaît que le dossier pénal comporte une série de documents spécifiés « confidentiels » par l'autorité inférieure, regroupés dans cinq classeurs (numérotés de 75 à 80). Ces documents concernent un volet spécifique de l'affaire pénale (« Volet W._____ » portant la référence ***). Par ordonnance du 23 septembre 2010 (pièce 01-00-00-0035 du classeur n° 1 du dossier pénal), le juge d'instruction fédéral à l'époque en charge du dossier a restreint la consultation de ces documents aux seuls mandataires des parties et proscrit la levée de toute copie (voir, dans ce sens, courrier précité, p. 2, le courrier du Tribunal de céans à l'OJI du 19 juillet 2010 et la réponse de l'OJI du 3 août 2010 ; au surplus, arrêt du 6 avril 2011 de la 1^{ère} Cour des plaintes du TPF sous pièce n. 21-27-0191 in classeur 73 du dossier pénal). Bien que remontant

à 2010, cette restriction a perduré, à en juger par diverses pièces tirées du dossier pénal (voir classeur n° 1, pièce 01-00-00-0035, classeur n° 45 pièces n° 16-01-0930 datée du 4 mai 2011, n° 16-01-937 datée du 9 mai 2011, n° 16-01-0954 datée du 25 mai 2011 et n° 16-01-0956 datée du 1^{er} juin 2011 ; classeur n° 46 pièces n° 16-02-0191, n° 16-02-307 et n° 16-02-388 ; classeur n° 48 pièce n° 16-08-0119 ; classeur n° 49 pièce n° 16-09-0126). Elle a d'ailleurs été rappelée et soulignée par l'autorité inférieure, lors de la transmission du dossier de la cause au Tribunal de céans, le 5 juillet 2011, ce qui confirme son actualité. Il apparaît ainsi que les personnes impliquées dans le dossier pénal, dont en particulier X._____, n'ont pas accès à ces pièces sans restriction (cf. courrier du Ministère public au Tribunal administratif fédéral du 10 mai 2011 p. 1). Quelle que soit la nature de cette restriction, savoir si elle concerne la prise de connaissance directe par l'intéressé (i.e. sans l'intermédiaire de son mandataire), ou uniquement la possibilité de reproduire les pièces en question (lever copie), elle n'en est pas moins indéniable. Dans ces conditions, il est nécessaire d'exclure ces pièces de celles auxquelles l'AFC peut avoir accès au titre de l'assistance administrative.

En effet, il faut bien voir qu'il ne peut y avoir simultanément restriction de quelque nature que ce soit au droit d'accès d'une personne, dans le cadre du dossier pénal et accès illimité octroyé à cette même personne dans le cadre d'une procédure fiscale. Tel serait le cas si l'assistance administrative concédée à l'AFC était accordée sans limitation, alors même que l'art. 114 LIFD prévoit le droit d'accès du contribuable à toutes les pièces utilisées dans le cadre de la taxation (cf. consid. 3.7 ci-avant).

A cela s'ajoute que l'autorité inférieure a imposé ces restrictions pour tenir compte des intérêts privés de tiers, étrangers à la procédure pénale, à maintenir certaines informations personnelles confidentielles. Elle a ainsi admis que ces intérêts supplantent ceux des parties à la procédure pénale à disposer sans restriction de toutes les informations versées au dossier. Si ce raisonnement a prévalu par rapport aux prévenus, dont X._____, alors même qu'il peut se prévaloir des droits de la défense, il s'impose a fortiori par rapport à des tiers extérieurs à la procédure pénale, tels que l'AFC. Il ne saurait être question de relativiser les intérêts des tiers en présence, suivant qu'ils se heurtent à ceux des prévenus ou à ceux de l'AFC. Au contraire, il faut reconnaître que l'AFC n'a pas d'avantage de droit d'accéder à ces éléments, auxquels X._____ lui-même n'a qu'un accès restreint ou conditionnel.

Partant, les pièces regroupées dans les classeurs 75 à 80 du dossier pénal ne doivent pas être transmises à l'AFC en exécution de sa requête d'accès au dossier fondée sur l'art. 112 LIFD.

4.7.3. D'un autre côté, la problématique de l'ampleur du droit d'accès de l'AFC se pose s'agissant des données qui ont été transmises par le biais de l'entraide judiciaire internationale au Ministère public et dont l'utilisation a été restreinte à la seule procédure pénale. Compte tenu de la variété des faits et de la complexité des questions juridiques, il s'impose de bien distinguer ce qui suit.

4.7.3.1 S'agissant tout d'abord des documents versés au dossier en exécution des demandes d'entraide judiciaire adressées par l'autorité inférieure à *** : les demandes en question sont fondées sur la CEEJ ainsi que la CBI (voir notamment, la demande du 18 octobre 2006, sous pièce n° 18-01-0002 du classeur n° 53, celle du 16 août 2007 sous pièce n° 18-01-0025 du classeur n° 53, celle du 24 juin 2008 sous pièce n° 18-01-144 du classeur n° 53, celle du 15 septembre 2009 sous pièce n° 18-01-0303 du classeur n° 54, celle du 18 janvier 2010 sous pièce n° 18-01-0429 du classeur n° 54, celle du 10 septembre 2010 sous pièce n° 18-01-0609 du classeur n° 55 et celle du 3 novembre 2010 sous pièce n° 18-01-0722 du classeur n° 55). *** est effectivement partie à la CEEJ et à la CBI. Elle n'a formulé aucune réserve à ces conventions concernant le principe de spécialité (cf. liste des réserves et déclarations consultable sous <http://conventions.coe.int>). Dans le cas concret, les autorités *** n'ont pas accordé l'entraide sous réserve que les données transmises soient exclusivement utilisées pour les besoins mentionnés dans la demande d'entraide, à savoir à l'exclusion de toute utilisation à des fins de poursuite d'infractions fiscales ou de taxation. Cela étant, dans le cadre de ses demandes d'entraide du 16 août 2007 et du 24 juin 2008 déjà citées, le Ministère public a expressément garanti aux autorités *** que les informations obtenues dans ce cadre seraient uniquement employées dans des procédures pénales relatives à des infractions de droit commun. Ceci exclut, dans le contexte de la CEEJ et de la CBI, les infractions fiscales ainsi que toute utilisation à des fins de taxation. Les autres demandes déjà citées ne contiennent pas de semblable restriction. Cela étant, il y a lieu de tenir pleinement compte de l'engagement pris par l'autorité inférieure à l'égard des autorités de ***. Le présent cas n'est, en cela, guère distinct de celui jugé par le Tribunal pénal fédéral le 9 février 2006, où une garantie similaire avait également été octroyée par le MPC, sans que l'Etat requis ait formulé de réserve à la CEEJ (cf. arrêt du TPF BB.2005.122 du 9 février 2006).

Il se pose la question de savoir si cela vaut uniquement pour les documents transmis au titre des requêtes d'entraide du 16 août 2007 et du 24 juin 2008 ou, plus généralement, pour tous les documents fournis par ***, soit également en exécution des autres demandes d'entraide qui ne contiennent pas de restriction de ce type. Comme chaque demande est matériellement et juridiquement distincte et compte tenu de la manière dont la garantie est rédigée, il faut y répondre en ce sens que la garantie donnée par le Ministère public est limitée aux données qui lui ont été transmises en exécution des demandes d'entraide du 16 août 2007 et du 24 juin 2008. Ces données devront donc, en l'état, être soustraites à la consultation de l'administration fiscale.

4.7.3.2 S'agissant des documents transmis par les autorités judiciaires de l'Ile de Man, il apparaît que ceux-ci l'ont été sur la base de demandes d'entraide internationale fondées sur les mêmes conventions, à savoir la CEEJ ainsi que la CBI. La Grande-Bretagne qui assure les relations internationales de l'Ile de Man et est partie à la CEEJ, en a étendu l'application à l'Ile de Man avec l'accord de la Suisse (e.v. le 8 octobre 2003). La CEEJ est dès lors bien applicable en l'occurrence. Le Royaume-Uni n'a formulé aucune réserve à la CEEJ tendant au respect du principe de spécialité. Il reste que, dans ses demandes d'entraide adressées à l'Ile de Man, l'autorité inférieure a précisé que les informations obtenues dans ce cadre seraient uniquement employées dans des procédures pénales relatives à des infractions de droit commun (cf. demandes d'entraide judiciaire du 15 août 2007 sous pièce n° 18-02-0006 du classeur n° 56, du 18 décembre 2007 sous pièce n° 18-02-0055 du classeur n° 56 et du 7 avril 2008 sous pièce n° 18-02-0074 du classeur n° 56). En exécutant la première de ces demandes, le 22 novembre 2007, et en outre le 23 avril 2008, les autorités de l'Ile de Man ont au surplus rappelé que la documentation transmise pouvait uniquement être utilisée dans le cadre spécifié dans la demande d'entraide, à moins que leur consentement ne soit préalablement requis (cf. pièces n° 18-02-0116 du classeur n° 56 et n° 18-03-01-0001 s. du classeur n° 95). Certes, l'autorité inférieure n'a pas évoqué cette garantie dans une commission rogatoire complémentaire qu'elle a adressée aux autorités de l'Ile de Man le 10 juin 2009 (cf. pièce n° 18-02-0123 du classeur n° 56). Néanmoins, celles-ci l'ont exécutée, le 16 juin 2009, sous la condition que la documentation produite soit exclusivement utilisée pour les besoins spécifiés dans la requête d'entraide (cf. pièce n° 18-02-0142 du classeur n° 56). Il est donc clair que l'ensemble de ces informations ne peut pas être transmis pour consultation à l'AFC, en vertu des engagements pris en l'occurrence par la Suisse vis-à-vis de l'Ile de

Man (dans le même sens et par rapport à l'Ile de Man, également, cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral BB.2005.122 du 9 février 2006 consid. 3.2).

4.7.3.3 S'agissant de l'entraide judiciaire requise des autorités chypriotes, la situation se présente de la manière suivante. Ni l'autorité inférieure, ni les autorités chypriotes n'ont restreint de quelque manière que ce soit l'utilisation des données transmises au titre de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, dans le cadre de leurs échanges épistolaires (cf. demandes du 7 janvier 2009 sous pièce n° 18-03-0001 du classeur n° 57, du 15 juin 2009 sous pièce n° 18-03-0026 du classeur n° 57, du 18 novembre 2009 sous pièce n° 18-03-0877 du classeur n° 58, du 11 mai 2010 sous pièce n° 18-03-0905 du classeur n° 58, du 15 décembre 2010 sous pièce n° 18-03-1227 du classeur n° 59 et du 21 avril 2011 sous pièce n° 18-03-1378 du classeur n° 59; voir également, pour l'exécution par Chypre, les lettres du 22 septembre 2009 sous pièce n° 18-03-0060 du classeur n° 57, du 21 décembre 2010 sous pièce n° 18-03-1220 du classeur n° 59 et du 6 avril 2011 sous pièce n° 18-03-1238 du classeur n° 59).

Cela étant, il faut prêter attention à la réserve formulée par la République de Chypre à la CBI, tenant au fait que les informations ou éléments de preuve fournis par elle en vertu de la CBI ne pourront, sans son consentement préalable, être utilisés ou transmis par les autorités de la Partie requérante à des fins d'investigations ou de procédures autres que celles précisées dans la demande (cf. liste des réserves et déclarations consultable sous <http://conventions.coe.int>). Cette réserve est rédigée de telle manière qu'elle s'applique dans tous les cas et non en fonction des demandes concrètes (cf. ci-avant consid. 3.6.2.2). L'Etat qui formule une semblable réserve va donc plus loin que la possibilité qui lui est offerte à l'art. 32 § 1 CBI, qui lui permet de décider de cas en cas s'il restreint ou non l'utilisation des informations qu'il transmet au titre de l'entraide. Certes, dans le cadre de l'art. 32 § 2 CBI, un consentement préalable à une utilisation plus vaste demeure possible, mais il ne peut en aucun cas être présumé. Cette réserve est donc substantiellement différente de la celle formulée par la Suisse à la CEEJ (cf. ci-avant consid. 3.6.2.1) et le même raisonnement concernant le caractère implicite du consentement, respectivement du refus de voir les données transmises utilisées à d'autres fins que celles de la demande, ne saurait être tenu. Il faut donc considérer que, contrairement à la jurisprudence déjà évoquée au consid. 3.6.2.1 ci-avant (ATF 107 Ib 261), la République de Chypre n'a pas à rappeler cette garantie lorsqu'elle exécute une demande d'entraide de la

Suisse. On ne saurait partir de la présomption qu'en l'absence de toute restriction écrite, formulée lors de l'exécution de la demande d'entraide, la République de Chypre a donné le consentement préalable qui eût été nécessaire. Bien au contraire, il faut admettre que celui-ci doit être explicite. Or, rien au dossier ne démontre que ce consentement aurait été donné à un moment ou à un autre. Par voie de conséquence, toutes les données transmises par la république chypriote doivent être tenues hors d'accès de l'Administration fédérale des contributions.

4.7.3.4 S'agissant de l'entraide judiciaire en matière pénale requise de la France, celle-ci se base non seulement sur la CEEJ et la CBI, mais également sur l'accord du 28 octobre 1996 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française en vue de compléter la CEEJ (accord complétant la CEEJ, RS 0.351.934.92) et sur la Convention d'application du 19 juin 1990 de l'Accord de Schengen (CAAS; n° CELEX 42000A0922[02]; Journal officiel de l'Union européenne L 239 du 22 septembre 2000, p. 19 à 62), à tout le moins s'agissant de la première demande d'entraide formulée par l'autorité inférieure (cf. demande d'entraide du 30 janvier 2009 sous pièce n° 18-04-0017 du classeur n° 60). Dans une seconde demande, l'autorité inférieure s'en est exclusivement référée à la CEEJ et à la CBI (cf. commission rogatoire internationale du 7 mai 2010 sous pièce n° 18-04-0039 du classeur n° 60). L'art. III al. 1 de l'accord complétant la CEEJ indique que les renseignements obtenus par la voie de l'entraide ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés aux fins d'investigations, ni être produits comme moyens de preuve dans toute procédure relative à une infraction pour laquelle l'entraide est exclue. Dit accord prévoit dès lors non seulement la possibilité pour l'un des Etats contractants de refuser sa collaboration, mais bien l'exclusion automatique de ce type d'utilisation. Cela étant, il importe peu que ni les demandes adressées par l'autorité inférieure ni les réponses adressées par les autorités françaises ne contiennent de restriction quelconque. L'évocation de l'art. III al. 1 de l'accord complétant la CEEJ n'était guère nécessaire dès lors qu'il s'appliquait dans tous les cas, sans pouvoir d'appréciation des autorités de l'Etat requis. En d'autres termes, il n'était pas loisible aux autorités françaises de renoncer à l'application du principe de spécialité dans le cas d'espèce, à mesure que l'accord complétant la CEEJ ne le prévoyait pas.

4.7.3.5 S'agissant de l'entraide judiciaire requise de l'Autriche, celle-ci se base tant sur la CEEJ que sur la CBI. L'examen des demandes au dossier établit que l'autorité inférieure n'a pas donné d'assurance, selon

laquelle les données transmises seraient utilisées uniquement dans un contexte précis (cf. commission rogatoire complémentaire du 6 juillet 2010 sous pièce n° 18-05-0090 du classeur n° 60) et que les autorités autrichiennes n'ont pas requis une semblable garantie. Ces données sont donc, de ce point de vue, consultables par l'AFC. Cela étant, il apparaît que les données transmises à l'autorité inférieure à ce titre ont été versées au dossier "confidentiel". Dans cette mesure, il a déjà été jugé que l'AFC n'y avait pas accès (cf. consid. 4.7.2 ci-avant).

4.7.3.6 S'agissant de l'entraide judiciaire requise du Liechtenstein, la demande de l'autorité inférieure ne comporte pas de garantie particulière (cf. demande du 13 juillet 2010 sous pièce n° 18-07-0062 du classeur n° 60). Cela étant, l'exécution par le Liechtenstein - en date du 24 novembre 2010 - a été soumise à la condition expresse que les données transmises ne seraient pas utilisées à des fins non expressément autorisées, notamment pour des infractions ne donnant pas droit à l'entraide, comme des infractions fiscales (cf. pièce n° 18-07-0126 du classeur n° 60, également sous pièce 18-07-02-0001 du classeur n° 352). Malgré l'absence de toute réserve relative au principe de spécialité formulée par le Liechtenstein à la CEEJ, il faut admettre qu'il est en droit de subordonner son aide à une semblable restriction (cf. ci-avant consid. 3.6.2.1 ci-avant). Selon les mêmes principes que ceux ayant servi de fondement à l'arrêt déjà cité du Tribunal pénal fédéral du 9 février 2006, où le Liechtenstein se trouvait d'ailleurs également impliqué en tant qu'Etat requis, il faut en conclure que les données transmises par le Liechtenstein ne sont pas consultables par l'AFC. Une conclusion identique s'impose à la lecture de la déclaration du Liechtenstein relative à l'art. 32 § 2 CBI. La Principauté du Liechtenstein a en effet déclaré, lors de son adhésion à la CBI, que les informations ou les éléments de preuve fournis par elle en application de cette convention ne pourront, sans le consentement préalable de l'autorité centrale du Liechtenstein (Rechtsdienst der Regierung) être utilisés ou transmis par la partie requérante à des fins d'investigation ou de procédures autres que celles précisées dans la demande (cf. <http://conventions.coe.int>). Compte tenu de la formulation de cette déclaration, qui précise que le principe de spécialité est toujours applicable, il faut retenir qu'un consentement préalable explicite serait nécessaire pour que les données transmises par le Liechtenstein puissent être communiquées à l'AFC. Ce consentement faisant défaut, ces données ne peuvent être communiquées à l'autorité fiscale.

4.7.3.7 Enfin, par rapport au Luxembourg, il apparaît que la demande d'entraide judiciaire internationale ne comporte pas de restriction spécifique et que de toute manière cette demande a été retirée par le juge d'instruction pénale suisse (cf. pièces n° 18-08-0000 et 18-08-0015 du classeur n° 60).

4.7.3.8 En conclusion de ce qui précède, il est clair que le principe de spécialité (cf. consid. 3.6 ci-avant) s'oppose à toute transmission à l'autorité fiscale des données obtenues par le biais de l'entraide judiciaire internationale de la part de l'Ile de Man, de Chypre, de la France et du Liechtenstein. Il empêche également toute consultation par l'AFC des données transmises par *** en exécution des demandes d'entraide judiciaire internationale du 16 août 2007 et du 24 juin 2008. Le Ministère public aura donc soin d'ôter ces données du dossier, que ce soit dans les documents transmis dans le cadre de l'entraide judiciaire ou dans ceux dans lesquels elles auraient éventuellement été reportées, avant de transmettre le dossier à l'AFC pour consultation.

Le Ministère public avait d'ailleurs lui-même implicitement reconnu, dans le cadre de la procédure qui s'est déroulée devant le Tribunal pénal fédéral (cf. observations du Ministère public au Tribunal pénal fédéral du 18 septembre 2008), que l'AFC ne pouvait pas consulter, sans autre, toutes les données transmises au titre de l'entraide judiciaire internationale. Le fait qu'il ait pris des conclusions divergentes, tendant à la confirmation de sa décision initiale, devant le Tribunal de céans (cf. ses observations du 23 février 2010) n'y change rien, dès lors que l'autorité inférieure n'a pas expliqué les raisons qui motiveraient son revirement. Quant à son assertion selon laquelle il entendait, début 2010, "demander au Juge d'instruction fédéral de requérir auprès des autorités de l'Ile de Man l'autorisation de pouvoir également utiliser les pièces transmises par voie de commission rogatoire internationale dans une éventuelle procédure fiscale" (cf. observations du 23 février 2010, p. 2), elle n'est pas démontrée et n'a manifestement pas été suivie d'effets. Au demeurant, la problématique ne se pose pas uniquement par rapport à l'Ile de Man, mais également vis-à-vis de ***, de Chypre, de la France et du Liechtenstein.

4.7.4. Quant aux griefs des recourants, portant sur l'accès donné à l'AFC aux autres pièces, notamment bancaires et comptables, ils n'ont pas lieu d'être. En effet, le secret bancaire ne fait pas obstacle à l'entraide administrative fondée sur l'art. 112 LIFD (cf. consid. 3.4 ci-avant). Il n'en va pas différemment du secret de fonction du Ministère public de la

Confédération (art. 320 CPS), qui est levé vis-à-vis des autorités fiscales (cf. ZWEIFEL, op. cit., n. 1 p. 148-149), dans la mesure où les conditions d'application de l'art. 112 LIFD sont réunies. Le Tribunal de céans ne cerne pas, pour le surplus, en quoi la transmission par le Ministère public des autres documents composant le dossier pénal serait disproportionnée. Aucun élément à sa disposition ne conforte une semblable thèse que les recourants ne développent d'ailleurs pas.

5.

Les recourants se voient déboutés s'agissant du principe de l'octroi de l'entraide administrative à l'AFC. En revanche, ils obtiennent partiellement gain de cause, quant aux documents auxquels l'AFC peut avoir accès à ce titre. Ils supporteront dès lors des frais de procédure qui, normalement fixés à Fr. 3'000.-, seront en l'espèce réduits à Fr. 1'500.-, la différence par rapport à l'avance déjà effectuée à ce titre de Fr. 3'000.- leur étant restituée dès l'entrée en force du présent arrêt (art. 63 al. 1 in fine PA). En raison du gain partiel du procès, ils ont droit à des dépens réduits également, de Fr. 3'000.-, TVA comprise, à la charge de l'autorité inférieure (art. 7 al. 2 FITAF).

6.

Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours au Tribunal fédéral, dès lors qu'un éventuel recours ne tomberait pas sous le coup de l'une des clauses d'exception de l'art. 83 LTF. En particulier, l'art. 83 let. h LTF n'est pas applicable, car cette disposition exclut le recours en matière de droit public à l'encontre des décisions en matière d'entraide administrative internationale, alors que cette voie de droit demeure ouverte lorsque le recours est dirigé – comme en l'espèce – contre une décision relative à une demande d'entraide administrative nationale (ALAIN WURZBURGER, Commentaire de la LTF, 2009, n. 106 ad art. 83 LTF). L'art. 83 let. v LTF qui exclut le recours en matière de droit public à l'égard des décisions rendues "en cas de divergences d'opinion entre des autorités" en matière d'entraide judiciaire ou administrative au plan national par le Tribunal administratif fédéral (WURZBURGER, op. cit., n. 166 ad art. 83 LTF) n'est pas non plus applicable dans le présent contexte. En effet, le présent arrêt ne porte pas sur une divergence d'opinion en matière d'entraide judiciaire ou d'assistance administrative entre autorités fédérales ou entre autorités fédérales et cantonales, sur laquelle le Tribunal fédéral administratif serait fondé à statuer en vertu de l'art. 36a LTAF, en relation avec l'art. 41 de la loi du 22 juin 2007 sur l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (LFINMA, RS 956.1).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**1.**

Le recours est partiellement admis au sens des considérants.

2.

La décision entreprise est corrigée en ce sens que la consultation du dossier pénal relatif à X._____ et Y._____ par l'Administration fédérale des contributions est autorisée, mais elle exclut les documents et renseignements spécifiés aux considérants 4.7.2 et 4.7.3, à charge du Ministère public de la Confédération d'ôter ces données du dossier avant sa transmission à l'AFC.

3.

Les frais de procédure de Fr. 3'000.- sont réduits à Fr. 1'500.-, en raison de l'admission partielle du recours, et mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Ils sont compensés avec l'avance sur les frais de procédure déjà versée de Fr. 3'000.-, le solde de Fr. 1'500.- étant restitué aux recourants dès l'entrée en force du présent arrêt.

4.

Il est alloué un montant de Fr. 3'000.- aux recourants, à titre de dépens, à la charge de l'autorité inférieure.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Marie-Chantal May Canellas

Indication des voies de droit :

Le présent arrêt peut être attaqué devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, 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 en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition : le 29 août 2011