

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Numéro de dossier: BE.2018.15

Décision du 14 janvier 2019

Cour des plaintes

Composition

Les juges pénaux fédéraux
Giorgio Bomio-Giovanascini, président,
Tito Ponti et Patrick Robert-Nicoud,
la greffière Victoria Roth

Parties

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES
CONTRIBUTIONS,**

requérante

contre

A. AG,
représentée par Me Pierre-Marie Glauser et
Me Anne Tissot Benedetto, avocats,

opposante

Objet

Levée des scellés (art. 50 al. 3 DPA)

Faits:

- A.** Le 9 janvier 2018, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) a ouvert une enquête pénale administrative contre inconnu sur la base des art. 37 et suivants de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0), en raison de soupçons de soustractions d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) commises dans la gestion de la société B. SA pour les exercices 2011 à 2015 (act. 1).

- B.** Par demande d'édition d'actes du 21 juin 2018, un enquêteur de la Division affaires pénales et enquêtes de l'AFC a requis de la société A. AG la production d'un certain nombre de documents relatifs à la révision des comptes de la société B. SA (act. 1.1).

- C.** A. AG, par le biais de ses conseils, s'est opposée à la demande d'édition d'actes et a sollicité la mise sous scellés de l'ensemble des documents annexés à son courrier, daté du 30 juillet 2018 (act. 1.2).

- D.** Le 24 septembre 2018, l'AFC a requis de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral qu'elle l'autorise à procéder à la levée des scellés concernant les documents produits par l'opposante le 30 juillet 2018 (act. 1).

- E.** Dans sa réponse du 6 novembre 2018, A. AG conclut au rejet de la demande de levée des scellés en son entier ainsi qu'à la restitution des pièces et classeurs mis sous scellés. Subsidiairement, l'opposante conclut à procéder au tri des pièces pertinentes et d'ordonner, respectivement de permettre le caviardage des noms des employés de la société A. AG dans les documents qui feraient l'objet de la levée des scellés (act. 9).

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 A teneur des art. 25 al. 1 et 50 al. 3 DPA et de l'art. 37 al. 2 let. b de la loi fédérale sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération (LOAP; RS 173.71), la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral est compétente pour statuer sur la présente requête de levée des scellés, laquelle n'est soumise à aucun délai particulier. L'AFC est par ailleurs indiscutablement légitimée à soumettre une telle requête à la Cour de céans et l'a fait en conformité avec le principe de célérité.

1.2 En tant que détentrice de la documentation produite, A. AG est – formellement – légitimée à s'opposer à l'ordonnance d'édition d'actes, mesure alternative à la perquisition de documents.

2. L'art. 61 let. a LIA réprime celui qui, intentionnellement ou par négligence, à son propre avantage ou à celui d'un tiers, soustrait des montants d'impôt anticipé à la Confédération. L'élément constitutif objectif de la soustraction d'impôt est le seul fait que l'impôt anticipé n'a pas été déclaré ou prélevé dans sa totalité (ROSSAT, Les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions, en cas de soustraction fiscale [art. 190 ss LIFD], 2017, p. 45). Conformément à l'art. 67 al. 1 LIA, l'AFC est compétente pour poursuivre et juger la soustraction d'impôt, de sorte que la DPA est applicable dans ce cadre.

2.1 Selon l'art. 50 DPA, la perquisition visant des papiers doit être opérée avec les plus grands égards pour les secrets privés; en particulier, les papiers ne seront examinés que s'ils contiennent apparemment des écrits importants pour l'enquête (al. 1). La perquisition doit être opérée de manière à sauvegarder le secret de fonction, ainsi que les secrets confiés aux ecclésiastiques, avocats, notaires, médecins, pharmaciens, sages-femmes et à leurs auxiliaires, en vertu de leur ministère ou de leur profession (al. 2). Avant la perquisition, le détenteur des papiers est, chaque fois que cela est possible, mis en mesure d'en indiquer le contenu. S'il s'oppose à la perquisition, les papiers sont mis sous scellés et déposés en lieu sûr; la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral statue sur l'admissibilité de la perquisition (al. 3).

2.2 Dans le cadre d'une demande de levée des scellés selon l'art. 50 al. 3 DPA, la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral n'a pas à se prononcer sur la réalisation des infractions reprochées au prévenu; elle se limite à déterminer si la perquisition concernant les documents mis sous scellés est admissible,

soit si l'administration est légitimée ou non à y avoir accès (ATF 106 IV 413 consid. 3; arrêts du Tribunal fédéral 1B_167/2015 du 30 juin 2015 consid. 2.1; 1B_671/2012 du 8 mai 2013 consid. 3.7.1 et les références citées).

- 2.3** La perquisition de documents n'est admissible qu'en présence d'indices suffisants de l'existence d'une infraction (arrêt du Tribunal fédéral 1B_671/2012 précité consid. 3.7.1). La nécessité de la perquisition doit être justifiée par des soupçons précis et objectivement fondés et non pas reposer sur une suspicion générale ou une prévention purement subjective.
- 2.4** La saisie de documents 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 la référence citée).
- 2.5** Appelée à se prononcer sur une demande de levée de scellés, la Cour des plaintes doit donc examiner, d'une part, s'il existe des soupçons suffisants de l'existence d'une infraction et, d'autre part, si les documents présentent « apparemment » une pertinence pour l'instruction en cours. Ces questions ne peuvent être résolues dans le détail, puisque le contenu même des documents mis sous scellés n'est pas encore connu. L'autorité de levée des scellés doit s'en tenir, à ce stade, au principe de l'« utilité potentielle » des pièces saisies (arrêt du Tribunal fédéral 1B_354/2009 du 2 mars 2010 consid. 3.2). Il est inévitable que la perquisition visant des papiers porte également sur des documents qui ne présentent aucun intérêt pour l'enquête (ATF 108 IV 75 consid. 5; arrêt du Tribunal fédéral 8G.116/2003 du 26 janvier 2004 consid. 5). Dans la mesure où la perquisition se rapporte à des faits non encore établis, respectivement à des prétentions encore incertaines, on ne saurait exiger un rapport de connexité étroit entre l'infraction ciblée et l'objet de la perquisition (ATF 137 IV 189 consid. 5.1). Il est au contraire logique et naturel que, si le séquestre est fondé sur la vraisemblance (v. art. 263 al. 1 CPP), il doit en être à plus forte raison de même dans le cas d'une requête de levée des scellés (arrêt du Tribunal fédéral 1B_167/2015 précité consid. 2.1). Ce d'autant plus que, dans les premiers temps de l'enquête, des soupçons même encore peu précis peuvent être considérés comme étant suffisants (décision du Tribunal pénal fédéral BE.2011.5 du 22 mai 2012 consid. 3.2).

2.6

2.6.1 En l'espèce, l'AFC soupçonne B. SA de s'être rendue coupable de soustractions d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a de la LIA s'élevant à plusieurs centaines de milliers de francs, pour les exercices 2011 à 2015. Dans sa requête, l'AFC expose notamment que, lors d'un contrôle effectué par la Division Contrôle externe de l'AFC en février 2016, il a été constaté que la société B. SA n'avait pas déclaré des prestations appréciables en argent versées durant les exercices 2011 à 2015. Durant ces exercices, B. SA aurait versé à une société proche (C. Ltd), un intérêt trop élevé au titre de la rémunération du prêt concédé par la seconde à la première, consentant ainsi des prestations appréciables en argent pour les exercices en cause ascendant à deux millions de francs (act. 1, p. 5). Ces prestations n'auraient pas été déclarées, ce qui constituerait une soustraction d'impôt anticipé. L'enquête a pour but de déterminer et d'identifier l'auteur, dès lors que la procédure est actuellement ouverte contre inconnu.

2.6.2 Dans l'annexe A transmise à l'appui de la requête de levée des scellés par l'AFC, le soupçon y est décrit de façon plus détaillée. Il en ressort que, par contrat du 7 avril 2011, C. Ltd sise à Dublin, a accordé un prêt à B. SA au 29 avril 2011, à un taux d'intérêt annuel de 3.15%, échéant le 8 avril 2016. Du 11 juin 2011 au 31 août 2015, B. SA a versé à la société C. Ltd, qui est une société proche de B. SA, des intérêts passifs supérieurs aux taux mentionnés dans les lettres-circulaires émises par l'AFC. Les conditions de financement intra-groupe accordées à la société ne respectaient pas le principe « *arm's length* », dans la mesure où le prêt accordé par C. Ltd a été rémunéré à un taux trop élevé, qui ne peut être expliqué que par le rapport de participation entre les sociétés. Ainsi, la différence entre le montant des intérêts payés et le montant des intérêts autorisés constitue des prestations faites à une société proche, prestations non déclarées qui étaient soumises à un impôt anticipé de 35% (act. 6.1, Annexe A).

2.6.3 L'opposante reproche à l'AFC, d'une part, de ne pas donner plus d'indications permettant de suivre les motifs pour lesquels elle considère que le taux d'intérêt contractuel ne serait pas conforme aux conditions du marché. D'autre part, le montant des prestations appréciables en argent, se chiffrant à près de deux millions de francs suisse, ne serait pas suffisamment articulé (act. 9, p. 2).

2.6.4 Au vu de ce qui précède, force est de constater que l'existence de soupçons fondés d'infractions fiscales apparaît réalisée en l'espèce, étant rappelé que, dans le cadre de la présente procédure – laquelle ne porte que sur la levée des scellés – la Cour de céans n'a pas à se prononcer sur la réalisation des infractions reprochées au prévenu, mais se limite à statuer sur l'admissibilité

de la perquisition (*in casu*, de la demande d'édition). En l'espèce, l'AFC fournit des explications aussi détaillées qu'elle le peut, selon les informations en sa possession et dans le respect du secret fiscal. Il est clairement compréhensible que des prestations appréciables en argent n'auraient pas été déclarées alors qu'elles auraient dû l'être, prestations résultant d'une rémunération à un taux d'intérêts trop élevé. Contrairement aux affirmations de l'opposante, l'AFC indique quel est le taux d'intérêt conforme aux conditions du marché dans la « description détaillée du soupçon ». Il ressort en effet de ladite pièce que les intérêts déductibles se montent à 2,5%, alors que ceux appliqués entre B. SA et C. Ltd sont de 3,15%, ce qui donne des intérêts excessifs de 0,65%. De plus, les circulaires de l'AFC, disponibles sur le site de cette dernière, permettent de connaître les taux d'intérêts fiscalement admis. En outre, le montant en cause de deux millions de francs suisse est à ce stade suffisamment articulé et les soupçons paraissent précis et objectivement fondés. Il existe donc des indices suffisants d'infractions fiscales.

2.7

2.7.1 L'opposante soutient que l'AFC viole le principe de la proportionnalité. Certains documents sous scellés seraient dépourvus de pertinence avec l'enquête, d'autres seraient en lien avec des prestations de conseils fournies par A. AG à B. SA dans un autre contexte et, de façon générale, l'AFC se livrerait à une « *fishing expedition* » dès lors qu'elle a demandé l'ensemble des documents qui pourraient concerner de près ou de loin B. SA (act. 1.2, p. 4-6; act. 9, p. 4-5).

2.7.2 Conformément à l'art. 45 DPA, les mesures, en tant qu'elles portent atteinte à la sphère privée, doivent respecter le principe de la proportionnalité. L'objet de la perquisition doit être circonscrit de façon précise afin que l'on puisse contrôler sa connexité avec le soupçon précis et objectivement fondé qui pèse sur l'accusé et vérifier le respect du principe de la proportionnalité (arrêt du Tribunal fédéral 1B_671/2012 précité consid. 3.8.1). L'atteinte portée par la saisie des documents et informations concernés doit ainsi se trouver dans un rapport raisonnable avec leur utilité pour l'enquête et la recherche de la vérité.

2.7.3 En l'espèce, dans sa demande d'édition d'actes du 21 juin 2018, l'AFC a demandé, en relation avec les services fiscaux rendus par A. AG à B. SA: le mandat donné par B. SA à A. AG (1.), les factures émises par A. AG à l'intention de B. SA pour les années 2010 à 2016 (2.), la liste des prestations effectuées par les collaborateurs de A. AG pour B. SA pour les années 2010 à 2016, la liste devant indiquer le nom du collaborateur ayant rendu chaque service facturé à B. SA (3.), et enfin tout dossier et notes internes établis par

A. AG en relation avec les travaux fiscaux effectués en faveur de B. SA (4.) (act. 1.1, p. 1). Les mêmes documents ont été demandés, mais en relation avec la révision des comptes de B. SA (act. 1.1, p. 2). Une telle demande ne saurait être assimilée à une « *fishing expedition* ». En effet, l'AFC indique précisément les documents qui peuvent être pertinents pour son enquête, et uniquement pour la période visée. Il ne s'agit pas, contrairement aux affirmations de l'opposante, d'une demande toute générale concernant tous les documents concernant de près ou de loin B. SA, de sorte qu'elle ne saurait être assimilée à une recherche indéterminée de preuves.

2.7.4 Plus précisément, l'opposante soutient que les factures émises par A. AG, (documents répertoriés sous A1b, A2b et B12) ainsi que les prestations effectuées par les collaborateurs de A. AG (répertoriés sous A1c, A2c et B13) seraient sans pertinence pour l'enquête de l'AFC (act. 1.2, p. 5). Cette argumentation ne saurait être suivie. D'une part, l'AFC a expressément sollicité la transmission des factures en lien avec les mandats fiscaux et de révision effectués par A. AG, estimant que ces pièces pouvaient faire avancer son enquête. De plus, dès lors que l'enquête porte sur des prestations appréciables en argent n'ayant pas été déclarées, et que l'opposante était l'organe de révision de la société B. SA pour les années 2011 à 2016 et conseillère en matière fiscale notamment pour des questions liées à la problématique des prêts en 2014, la liste des prestations effectuées par les collaborateurs de A. AG et les factures émises pour les années 2010 à 2016 ne paraissent, en l'état, pas dénuées de pertinence. L'AFC dispose dès lors d'un intérêt à le vérifier afin d'effectuer un tri des pièces et, le cas échéant, retourner celles qui ne sont pas pertinentes pour l'enquête. Pareil constat s'impose concernant le classeur rouge A2, intitulé « en lien avec d'autres mandats confiés à A. AG par B. SA » (act. 1.2, Annexe), dès lors qu'il concerne des mandats en matière fiscale que l'opposante a effectués en faveur de B. SA. De plus et comme le relève l'AFC, la demande d'édition d'actes, qui a été préférée à la perquisition, est une mesure plus douce et a un caractère nettement moins intrusif que cette dernière (ROSSAT, *op. cit.*, p. 38). Par conséquent, en optant pour la demande d'édition d'actes plutôt que la perquisition ainsi qu'en déterminant de manière ciblée les documents dont elle avait besoin, l'AFC a respecté le principe de la proportionnalité.

2.8 L'opposante fait encore valoir son droit au respect des secrets. Elle invoque d'une part le secret professionnel (art. 50 al. 2 DPA) qui la lie à ses clients, singulièrement le secret de l'avocat dès lors que certains collaborateurs sont titulaires du brevet d'avocat (act. 1.2, p. 4; act. 9, p. 6-7), ainsi que le secret en lien avec son activité de réviseur, secret protégé par l'art. 321 CP (act. 1.2, p. 6; act. 9, p. 7). D'autre part, l'opposante se prévaut du secret privé garanti par l'art. 50 al. 1 DPA, en invoquant l'intérêt de ses employés à

conserver leur anonymat ainsi que leur droit de ne pas s'auto-incriminer (act. 1.2, p. 5; act. 9, p. 8).

2.8.1 L'art. 50 al. 2 DPA prévoit que la perquisition doit être opérée de manière à préserver le secret professionnel de l'avocat. Le droit fédéral institue un secret professionnel absolu de l'avocat, dont la violation est passible des peines prévues par l'art. 321 CP. L'art. 13 de la loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (LLCA; RS 935.61) prévoit en particulier que l'avocat est soumis au secret professionnel pour toutes les affaires qui lui sont confiées par ses clients dans l'exercice de sa profession; cette obligation n'est pas limitée dans le temps et est applicable à l'égard des tiers (al. 1). Cette protection trouve sa raison d'être dans le rapport de confiance particulier liant l'avocat et son client, qui doit pouvoir se fier entièrement à la discrétion de son mandataire (ATF 117 la 341 consid. 6a/bb; 115 la 197 consid. 3d/aa; arrêt du Tribunal fédéral 8G.9/2004 du 23 mars 2004 consid. 9.1 et la référence citée).

2.8.2 Le secret professionnel couvre tous les faits et documents confiés à l'avocat qui présentent un « rapport certain » (arrêt du Tribunal fédéral du 11 avril 1996 consid. 2b *in* SJ 1996 453; l'ATF 117 la 341 consid. 6a/bb parle d'un « certain rapport ») avec l'exercice de sa profession. L'activité typique de l'avocat consiste essentiellement à fournir des conseils juridiques, à rédiger des projets d'actes juridiques, à défendre les intérêts de ses clients et à intervenir devant les tribunaux pour les assister ou les représenter (ATF 135 III 414 consid. 3.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_461/2014 du 10 novembre 2014 consid. 4.1; CORBOZ, *Les infractions en droit suisse*, vol. II, 3^e éd. 2010, n° 10 *ad* art. 321 CP). Est ainsi secret ce que l'avocat apprend dans l'exercice de son mandat et qui présente un certain rapport avec sa profession, même si, selon certains auteurs, ce rapport peut être fort ténu (v. BOHNET/MARTENET, *Le droit de la profession d'avocat*, 2009, n° 1841; MICHEL, *Le secret professionnel de l'avocat et ses limites* [1^{re} partie], *Revue de l'avocat* 10/2009, p. 498, 501). Le secret professionnel de l'avocat exclut donc la saisie de documents relatifs à l'exécution de son mandat d'avocat.

2.8.3 En revanche, il ne couvre pas les pièces qui concernent l'activité « atypique » de l'avocat. Le critère de distinction réside dans la nature commerciale objectivement prépondérante des prestations (ATF 132 II 103 consid. 2.1; 117 la 341 consid. 6a/cc; 115 la 197 consid. 3d/bb; arrêts du Tribunal fédéral 1B_85/2016 du 20 septembre 2016 consid. 4.2 et les références citées; 8G.9/2004 du 23 mars 2004 consid. 9.1). Il a ainsi été jugé que ne sont pas couverts par le secret professionnel de l'avocat la gestion de fortune, le placement de fonds (ATF 112 Ib 606), la gestion d'un *trust* (arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2008.69 du 14 juillet 2008 consid. 5) ou

encore une activité commerciale dans laquelle l'avocat est intervenu à titre fiduciaire (ATF 120 Ib 112 consid. 4) ou comme administrateur (ATF 115 la 197 consid. 3d/bb; 114 III 105 consid. 3a; arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2008.69 précité consid. 5). Cette distinction entre l'activité typique et atypique est souvent difficile à établir (Message du 17 juin 1996 relatif à la loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent dans le secteur financier; FF 1996 III p. 1088).

2.8.4 Selon la doctrine, la notion de l'avocat au sens de l'art. 50 al. 2 DPA et de la correspondance protégée par le secret de l'avocat, un parallèle peut être fait avec l'art. 264 CPP (ROSSAT, *op. cit.*, p. 38). Dans le cadre du séquestre en procédure pénale (art. 264 CPP), la doctrine a estimé que seul un avocat autorisé à représenter en justice en vertu de la LLCA est au bénéfice des exceptions instituées à l'art. 264 CPP. Il s'agit ainsi: des avocats titulaires d'un brevet d'avocat qui pratiquent, dans le cadre d'un monopole, la représentation en justice en Suisse et sont inscrits dans un registre cantonal à ce titre (art. 2 al. 1 LLCA), des avocats ressortissants d'un Etat membre de l'Union européenne (ci-après: UE) ou de l'Association européenne de libre-échange (ci-après: AELE) habilités à exercer dans leur Etat de provenance sous l'une des dénominations figurant en annexe à la LLCA et qui pratiquent la représentation en justice en Suisse sous la forme de prestations de services (art. 21 LLCA), et enfin des ressortissants suisses habilités à exercer la profession d'avocat dans un Etat membre de l'UE ou de l'AELE sous un titre figurant en annexe à la LLCA (art. 2 al. 3 LLCA). Concernant l'avocat d'entreprise, comme le relève l'opposante, le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question de savoir si celui-ci peut invoquer l'art. 321 CP pour se prévaloir du secret professionnel, mais la Haute Cour arrive tout de même à la conclusion qu'il ne peut en aucun cas se prévaloir du secret sur des documents également à disposition d'autres employés et responsables de l'entreprise. Ainsi, l'avocat d'entreprise pourrait bénéficier du secret professionnel à la condition que les informations et documents qui lui sont confiés par l'entreprise restent effectivement dans son seul pouvoir et qu'il soit le seul à avoir la faculté de décider de leur transmission (arrêt du Tribunal fédéral 1B_101/2008 du 28 octobre 2008 consid. 4.4.1) La doctrine est quant à elle pratiquement unanime et estime que celui-ci ne peut se prévaloir du secret professionnel dans ce contexte. Les auteurs considèrent que les informations que le maître du secret ne transmet pas à un seul avocat (d'entreprise) mais à d'autres collaborateurs, ne peuvent être l'objet d'un secret professionnel. De plus, cela impliquerait que l'avocat interne fasse en sorte que les informations confiées demeurent dans sa maîtrise effective et que lui seul puisse en disposer (BOHNET, *Les grands arrêts de la profession d'avocat*, 3^e éd. 2015, p. 288). Dans ce contexte, les avocats non soumis à la LLCA, dont font partie les juristes d'entreprise, ne bénéficient donc pas de

la protection de leur secret professionnel.

2.8.5 En l'espèce, l'opposante est intervenue en tant qu'organe de révision de la société B. SA, pour les années 2011 à 2016, ainsi que comme conseillère fiscale. Elle invoque le secret professionnel de l'avocat, dès lors que certains collaborateurs ayant travaillé sur les mandats de B. SA sont titulaires du brevet d'avocat. Or, les activités et les mandats effectués par l'opposante ne relèvent nullement de l'activité typique de l'avocat telle que décrite précédemment (*supra*, consid. 2.8.2). Au contraire, le fait que seuls certains des collaborateurs soient titulaires du brevet d'avocat démontre que la société B. SA a consulté l'opposante en relation avec la révision de ses comptes principalement, ainsi que pour certains conseils fiscaux. Ainsi, les avocats ayant travaillé sur les mandats dont il est question n'étaient manifestement pas les seuls à avoir connaissance de ce mandat et les informations confiées ne sont pas demeurées dans leur maîtrise effective (*cf. supra*, consid. 2.8.4). La société B. SA ne souhaitait ainsi pas être assistée d'un avocat au sens traditionnel du terme, et dont le secret est protégé par l'art. 50 al. 2 DPA. L'opposante ne peut dès lors se prévaloir du secret de l'avocat à l'appui de sa requête de mise sous scellés.

2.8.6 Concernant le secret de l'organe de révision, l'opposante soutient que, même s'il n'est pas réservé par l'art. 50 al. 2 DPA, il doit néanmoins en être tenu compte, en raison du rapport de confiance qui prévaut entre la personne qui confie le contrôle de sa comptabilité et de sa gestion à son organe de révision. Partant, l'intérêt au maintien du secret l'emporterait sur l'intérêt à la manifestation de la vérité (act. 9, p. 7). L'art. 730b al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO; RS 220) prévoit que l'organe de révision garde le secret sur ses constatations, à moins que la loi ne l'oblige à les révéler. Il garantit le secret des affaires de la société lorsqu'il établit son rapport, lorsqu'il procède aux avis obligatoires et lorsqu'il fournit des renseignements lors de l'assemblée générale. Quant à l'art. 321 CP, il réprime les contrôleurs astreints au secret professionnel en vertu du CO ayant révélé un secret à eux confié en vertu de leur profession ou dont ils avaient eu connaissance dans l'exercice de celle-ci. L'art. 50 al. 2 DPA, applicable à la présente procédure, est en revanche muet sur le secret des réviseurs. L'on ne saurait en déduire que les règles prévues par le CO et le CP sont applicables par analogie au cas d'espèce. Par conséquent et en l'absence de base légale dans la DPA, consacrant expressément la protection du secret du réviseur, l'opposante ne saurait s'en prévaloir afin d'empêcher la levée des scellés dont il est question.

2.8.7 S'agissant de la protection de la personnalité des employeurs de l'opposante, elle soutient qu'elle se doit de protéger leur anonymat,

conformément à son devoir de protection découlant des art. 328 et 328b CO, particulièrement s'il en résulte un risque d'auto-incrimination au sens de l'art. 169 al. 1 let. a CPP. A tout le moins les noms des employés devraient être caviardés (act. 9, p. 8). La requérante soutient quant à elle que les noms des employés figurant dans les documents commerciaux ne constituent pas des secrets privés au sens de l'art. 50 al. 1 DPA et que d'autre part les secrets privés ne bénéficient pas de la même protection que les secrets de fonction ou professionnels cités à l'art. 50 al. 2 DPA. L'intérêt au maintien du secret privé ne l'emporterait que si – après une pesée des intérêts en présence – il primerait sur l'intérêt à la poursuite pénale, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce (act. 1, p. 8). Concernant le droit de ne pas s'auto-incriminer, la requérante estime que, si les prévenus ont le droit de refuser de déposer au sens de l'art. 169 CPP, ils doivent se laisser opposer les mesures de contraintes prévues, telles que la saisie, la levée des scellés et le séquestre (act. 1, p. 9).

2.8.8 L'argumentation de l'opposante ne peut être suivie. Concernant premièrement son devoir de protection découlant des art. 328 et 328b CO, elle ne saurait s'en prévaloir afin de ne pas transmettre des documents potentiellement relevant pour une enquête pénale. En effet, le devoir de protection auquel l'employeur est soumis, à savoir la protection de la personnalité et de la santé de l'employé, ne fait nullement obstacle au devoir de collaborer dans le cadre d'une enquête pénale, et transmettre ainsi des documents pouvant contenir les noms des employés ayant travaillé sur le dossier. Deuxièmement, l'intérêt des employés au maintien du secret de leurs noms ne saurait l'emporter sur l'intérêt à la poursuite pénale dont il est question. Au contraire, dans le cadre d'une enquête pénale, les enquêteurs sont amenés à découvrir les noms des personnes ayant travaillé, d'une façon ou d'une autre, ou participé à des actes qui seront examinés dans le cadre de l'enquête. Ils sont par ailleurs eux-mêmes tenus au secret de fonction, de sorte que les informations découvertes à cette occasion sont confidentielles. Enfin, concernant le droit de ne pas s'auto-incriminer, l'appréciation de l'AFC, de même que les références citées, ne prêtent pas le flanc à la critique. En effet, à ce stade seule la société B. SA est prévenue, de sorte qu'elle seule serait à même à s'opposer à des mesures de contraintes basées sur le droit de ne pas s'auto-incriminer. En revanche, les personnes non prévenues, comme c'est le cas de l'opposante, sont tenues de se soumettre aux mesures de contraintes prévues par la loi (*cf.* arrêt du Tribunal fédéral 1B_125/2015 du 15 juin 2015 consid. 3.4. à 3.7; LEMBO/JULEN BERTHOD, Kuhn/Jeanneret [édit.], Commentaire romand, Code de procédure pénale suisse, 2011, n°10 *ss ad* art. 265 CPP). Il s'ensuit que, mal fondés, les arguments de l'opposante doivent être rejetés.

3. Au vu de ce qui précède, la demande de levée des scellés est admise. L'AFC est ainsi autorisée à lever les scellés sur l'ensemble des documents produits sous scellés par l'opposante le 30 juillet 2018.
4. L'opposante, qui succombe, supportera un émolument, lequel est fixé à CHF 2'000.-- (art. 73 LOAP applicable par renvoi de l'art. 25 al. 4 DPA; art. 5 et 8 du règlement du Tribunal pénal fédéral du 31 août 2010 sur les frais, émoluments, dépens et indemnités de la procédure pénale fédérale; RS 173.713.162).

Par ces motifs, la Cour des plaintes prononce:

1. La requête de levée des scellés est admise.
2. Un émolument de CHF 2'000.-- est mis à la charge de l'opposante.

Bellinzone, le 15 janvier 2019

Au nom de la Cour des plaintes
du Tribunal pénal fédéral

Le président:

La greffière:

Distribution

- Administration fédérale des contributions
- Me Pierre-Marie Glauser et Me Anne Tissot Benedetto

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). 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).