



**Recommandation
selon l'art. 14 de la loi sur la transparence
concernant la procédure de médiation entre

X
(demanderesse)

et

Administration fédérale des contributions**

I. Le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence constate :

1. Suite à une procédure de médiation au sens de la loi sur la transparence (LTrans, RS 152.3) qui s'est déroulée et terminée en 2015 par un classement de l'affaire, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a fait part à la demanderesse (entreprise) que sa Division Remboursement était en train d'élaborer un document de travail à usage interne en matière de *dividend stripping*, mais que ce document n'aurait pas été transmis en cas de demande d'accès. La demanderesse a donc prié l'AFC de l'informer quand ledit document aura atteint son stade définitif d'élaboration et lui a annoncé qu'en cas de refus de transmission elle recourra à une procédure de médiation.
2. Le 18 mars 2016, l'AFC a informé la demanderesse que le document en question était prêt. Toutefois, elle a refusé de le lui transmettre « en vertu du principe de la transparence, et ce sur la base notamment de l'article 7, alinéa 1, lettre b de la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur le principe de la transparence dans l'administration. En effet, selon cet article l'accès à des documents officiels peut être limité, différé ou refusé si cet accès entraverait l'exécution de mesures concrètes prises par une autorité conformément à ses objectifs. Cela concerne notamment les directives internes de travail qui, par exemple, prévoient des facteurs de risque sur la base desquels l'administration fiscale effectue ses contrôles. [...] En effet, si celui-ci [le document] venait à être connu de ces derniers [les contribuables], cela leur donnerait des indications fondamentales quant aux critères sur la base desquels l'AFC effectue des contrôles approfondis du droit au remboursement. Une connaissance anticipée de ces facteurs par les contribuables porterait préjudice ou rendrait impossible lesdits contrôles. Le travail de la division Remboursement serait ainsi entravé, si bien que l'accès au document requis doit vous être refusé».
3. Le 8 avril 2016, la demanderesse a déposé une demande en médiation auprès du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (Préposé). Elle affirme que, puisque le fardeau de la preuve pour renverser la présomption du principe de la transparence incombe à l'AFC, celle-ci aurait dû démontrer « en quoi, de manière concrète, la connaissance anticipée dudit document par les contribuables rendrait impossible le contrôle de l'AFC ». A son avis le risque d'entraver l'exécution de mesures concrètes prises par l'AFC n'existe pas, « puisque les montants de l'impôt anticipé à rembourser par l'AFC sont détenus [...] sur des comptes bancaires détenus par l'AFC. Dans la mesure où (i) l'AFC maîtrise aussi totalement la



procédure de remboursement de l'impôt anticipé [...] et que (ii) seule l'AFC est autorisée à donner l'ordre de paiement du remboursement de l'impôt anticipé aux contribuables [...], il est incontestable que l'accès audit document de l'AFC n'entrave en rien les mesures d'instruction (courriers-questionnaires, contrôles sur place, etc.) ».

4. Par courrier du 13 avril 2016, le Préposé a accusé réception de la demande en médiation et, le même jour, a informé l'AFC du dépôt de la demande et lui a imparti un délai de 10 jours pour lui transmettre les documents concernés ainsi qu'une prise de position détaillée.
5. Le 25 avril 2016, l'AFC a transmis au Préposé une prise de position comportant en annexe le document de travail concerné. A propos de ce dernier, l'AFC explique qu'« il se présente sous la forme de trois schémas de matrice [...]. Chacun de ces schémas définit les critères à prendre en considération lors de l'examen du droit au remboursement de l'impôt anticipé en lien avec un produit dérivé particulier (Futures, Options ou Swap). Ainsi, à titre d'exemple, ces schémas définissent à partir de quel seuil la durée de détention d'un des produits dérivés précités est critique et doit, dès lors, faire l'objet d'un contrôle approfondi des collaborateurs spécialisés de la Division Remboursement. Il en va de même pour l'ensemble des autres critères retenus sur les schémas». Elle précise que « ce document a pour but d'aider, dans leurs contrôles, les collaborateurs spécialisés en matière de *dividend stripping* » et que l'application de l'art. 7, al. 1, let. b LTrans se justifie parce que « si celui-ci [le document] venait à être connu des contribuables, cela leur donnerait des indications fondamentales quant aux critères, respectivement les seuils, sur la base desquels l'AFC effectue des contrôles approfondis du droit au remboursement. Une connaissance anticipée de ces facteurs par les contribuables les inciterait évidemment à modifier leur agissement pour échapper au contrôle et porterait donc préjudice ou rendrait impossible lesdites contrôles, si bien que le travail de la Division Remboursement serait entravé ».
6. Suite à un entretien téléphonique du 22 juillet 2016 avec le Préposé, l'AFC lui a transmis par courrier du 19 août 2016 des explications concernant la problématique du *dividend stripping* et le fonctionnement des schémas de matrice. Le *dividend stripping* est défini par l'AFC comme une stratégie de contournement de l'impôt anticipé : le cas typique est celui du propriétaire d'actions suisses domicilié à l'étranger (A) qui vend ses actions le jour précédent la répartition des dividendes à un acheteur domicilié en Suisse (B), personne ou société qui, elle, peut demander le remboursement de l'impôt. Dès que la décision de répartir les dividendes a été prise, A rachète « ses » actions à B. Le bénéfice financier qui découle de la restitution de l'impôt anticipé est ensuite partagé par les deux parties. La pratique s'est développée de manière sophistiquée, ce qui rend de plus en plus difficile pour les collaborateurs spécialisés de l'AFC de se prononcer quant au droit au remboursement. L'outil de travail élaboré par l'AFC se base sur la jurisprudence¹ et prend en considération différentes variantes. L'AFC affirme ensuite que le papier n'a pas un caractère de directive et, même si ce dernier doit pouvoir aider les spécialistes de l'AFC à examiner les demandes de façon globale et garantir une pratique unitaire, il ne fournit que des indices – sans livrer une solution définitive. L'autorité précise que « würde das interne Arbeitspapier einer Drittpartei zugestellt, so würde die Arbeitsmethodik der Abteilung Rückerstattung offengelegt, so dass zukünftige Abklärungen erschwert oder sogar verunmöglicht werden ». Le papier comporte finalement des explications sur les critères indiqués dans les trois schémas de matrice, à savoir les facteurs à prendre en considération lors de l'examen des cas de remboursement de l'impôt en lien avec un produit dérivé déterminé.

¹ ATF 2C_346/2012, 2C_377/2012 du 5 mai 2015 ; ATF 2C_383/2013 du 2 octobre 2015 ; ATF 2C_642/2014 du 22 novembre 2015.



7. Les allégations de la demanderesse et de l'AFC ainsi que les documents déposés sont pris en compte, dans la mesure où cela s'avère nécessaire, dans les considérants ci-après.

II. Le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence considère ce qui suit :

A. Considérants formels : Médiation et recommandation selon l'art. 14 LTrans

8. La demanderesse a déposé une demande d'accès au sens de l'art. 10 LTrans auprès de l'AFC et a reçu une réponse négative. Etant partie à la procédure préliminaire de demande d'accès, elle est légitimée à déposer une demande en médiation (art. 13 al. 1 let. a LTrans). Celle-ci a été remise selon la forme prescrite (forme écrite simple) et dans le délai légal (20 jours à compter de la réception de la prise de position de l'autorité) au Préposé (art. 13 al. 2 LTrans).
9. La procédure de médiation peut se dérouler par écrit ou par oral (en présence de tous les intéressés ou de certains d'entre eux), sous l'égide du Préposé. C'est à lui qu'il incombe de fixer les modalités.² Si la médiation n'aboutit pas ou si aucune solution consensuelle n'est envisageable, le Préposé est tenu par l'art. 14 LTrans de formuler une recommandation fondée sur son appréciation du cas d'espèce.

B. Considérants matériels

10. Selon l'art. 12 al. 1 de l'ordonnance sur le principe de la transparence dans l'administration (Ordonnance sur la transparence, OTrans, RS 152.31), le Préposé examine la licéité et l'adéquation de l'appréciation de la demande d'accès par l'autorité. Il peut ainsi vérifier dans le cadre de la procédure de médiation si la demande d'accès a été traitée conformément à la loi par l'autorité. Ainsi, le Préposé vérifie notamment si l'autorité compétente dans le cadre d'une demande d'accès a correctement appliqué les dispositions relatives à la notion de document officiel (art. 5 LTrans) ainsi que la clause d'exception (art. 7 s. LTrans), ou les dispositions relatives à la protection des données personnelles (art. 9 LTrans). Par ailleurs, il peut examiner, pour tous les domaines dans lesquels la loi sur la transparence confère un certain pouvoir d'appréciation à l'autorité (p.ex. les modalités d'accès à des documents officiels) si la solution retenue par l'autorité est adéquate et proportionnée au vu des circonstances du cas d'espèce. Le Préposé peut faire des propositions dans le cadre de la procédure de médiation (art. 12, al. 2, OTrans) ou le cas échéant émettre une recommandation (art. 14 LTrans).³
11. L'AFC a refusé l'accès en se basant sur l'art. 7, al. 1, let. b LTrans en expliquant que le document en question représente une directive interne de travail et que « si celui-ci venait à être connu des contribuables, [...] le travail de la division Remboursement serait ainsi entravé (ch. 2) ». Elle se réfère de manière générale à l'examen des conditions du droit au remboursement, auquel les demandes de remboursement déposées auprès de l'AFC sont soumises.
12. L'art. 21, al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21) définit les conditions du droit au remboursement de l'impôt. En particulier, concernant les revenus de capitaux mobiliers, la lettre a) indique qu'au moment de l'échéance de la prestation imposable, l'ayant droit doit

² Message relatif à la loi fédérale sur la transparence dans l'administration (Loi sur la transparence, LTrans) du 12 février 2003, FF 2003 1807 (cité : FF 2003), FF 2003 1865.

³ GUY-ECABERT, in: Brunner/Mader (Eds.), Stämpflis Handkommentar zum BGÖ, Berne 2008 (cité: Handkommentar zum BGÖ), n° 8 ad art. 13.



avoir « le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt ». L'AFC relève que le droit de jouissance doit être un droit « effectif » sur le capital qui a donné naissance à l'impôt anticipé. Une personne ou une société qui se mettrait, par exemple, à disposition pour obtenir la prestation (remboursement de l'impôt anticipé) en lieu et place du vrai détenteur du capital – qui quant à lui n'y aurait pas droit – n'est pas considérée comme ayant droit au sens de l'art. 21, al. 1, let. a LIA. Cette pratique découle de la jurisprudence des tribunaux.⁴ Elle se base sur l'art. 21, al. 2 LIA, selon lequel le remboursement est inadmissible dans les cas où il permettrait d'éviter un impôt. Par le biais du schéma de matrice en question, l'AFC vise à établir si le demandeur du remboursement est bien l'ayant droit réel.

13. Selon l'art. 7, al. 1, let. b LTrans, le droit d'accès est limité, différé ou refusé lorsque sa transmission entrave l'exécution de mesures concrètes prises par l'autorité. Cette exception a donc pour but de permettre à l'autorité de garder secrètes les informations qui lui servent à la préparation d'une mesure concrète. Le message relatif à la loi sur la transparence cite, à titre d'exemple, des mesures de surveillance, des inspections des autorités fiscales ou des campagnes d'information dans le domaine de la prévention du tabac.⁵ La doctrine et la jurisprudence sont d'avis que cette exception doit être interprétée de manière restrictive.⁶
14. Le Tribunal administratif fédéral a établi dans un arrêt de 2010 concernant la publication d'une liste de contrôle de l'assurance invalidité (*checklist* de l'AI)⁷ qu'il faut distinguer entre un formulaire utilisé par les collaborateurs de l'AI au moment du triage des cas à examiner afin de détecter des tentatives d'abus d'une part, et la préparation d'une mesure relative à un cas concret, comme par exemple, la déclaration de méthodes d'investigation ou une investigation concrète d'autre part.
15. Le « schéma-matrice » en question (pour des raisons pratiques, le « schéma-matrice » comprend les 3 schémas du document de travail) établi une liste de critères ayant une valeur d'indice. Dans son but, il est comparable à la *checklist* de l'AI. Tel qu'indiqué par l'AFC, seul un examen d'ensemble de tous ces critères peut fournir une image de la situation, sans pour autant donner une réponse définitive aux cas concrets (ch. 6). Si une fois appliqué, le schéma donne une réponse affirmative quant à la possible présence de *dividend stripping*, l'AFC procède à un examen approfondi du cas et ensuite prend sa décision concernant le droit au remboursement. L'art. 7, al. 1, let. b LTrans requiert l'entrave de « mesures concrètes » pour refuser l'accès au document. La question se pose donc de savoir si une liste ne permettant pas de prendre une décision définitive par rapport à un cas concret peut remplir les conditions d'application du motif d'exception. A cette même question, le TAF a répondu par la négative dans son arrêt concernant la *checklist* de l'AI, cas analogue à celui du d'espèce. Le Préposé doit se conformer à la jurisprudence.
16. *En conclusion, à la lumière de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, le Préposé estime que la transmission des documents demandés par la demanderesse ne peut pas entraver l'exécution de mesures concrètes prises par l'AFC conformément à ses objectifs (art. 7, al. 1, let. b LTrans). Il recommande à l'AFC d'accorder l'accès aux trois documents de travail en matière de dividend stripping élaborés par sa Division Remboursement.*

⁴ Cf. note de bas de page n. 1.

⁵ Message relatif à la loi fédérale sur la transparence dans l'administration (Loi sur la transparence, LTrans) du 12 février 2003, FF 2003 1807 (cité : FF 2003), FF 2003 1850.

⁶ BERTIL COTTIER, in Brunner/Mader (Eds.), Stämpflis Handkommentar zum BGÖ, Berne 2008 (cité: Handkommentar zum BGÖ), n. 24 ad art. 7; Arrêt du TAF A-683/2016 consid. 5.4.1; Arrêt du TAF A-4571/2015 du 10 août 2016, consid. 6.1; Arrêt du TAF A-3443/2010 du 18 octobre 2010, consid. 5.2.

⁷ Arrêt du TAF A-3443/2010 du 18 octobre 2010, consid. 5.5.



III. Se fondant sur les considérants susmentionnés, le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence recommande ce qui suit :

17. À la lumière de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, l'accès aux trois documents de travail en matière de *dividend stripping* ne peut être refusé sur la base de l'art. 7 LTrans.
18. L'Administration fédérale des contributions rend une décision selon l'art. 5 PA si elle refuse d'octroyer l'accès conformément au chiffre 17 de cette recommandation (art. 15, al. 2 LTrans).
19. L'Administration fédérale des contributions rend la décision dans les 20 jours à compter de la réception de la recommandation ou de la requête de décision (art. 15, al. 3 LTrans).
20. La présente recommandation est publiée. Afin de protéger les données relatives aux participants à la procédure de médiation, le nom de la demanderesse est anonymisé (art. 13, al. 3 OTrans).
21. Cette recommandation est notifiée à :
 - **Recommandé (R) avec avis de réception**
X (demandresse)

 - **Recommandé (R) avec avis de réception**
Administration fédérale des contributions
Eigerstrasse 65
3003 Berne

Adrian Lobsiger