



Berne, le 26 mars 2020

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

**X  
(demandeur)**

**et**

**L'Administration fédérale des contributions AFC**

- I. Le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence constate :**
1. Conformément à la loi fédérale sur le principe de la transparence dans l'administration (Loi sur la transparence, LTrans, RS 152.3), le demandeur (cabinet d'avocats) a déposé, le 25 novembre 2019, une demande d'accès adressée à l'Administration fédérale des contributions AFC afin d'obtenir, s'il existe, un document interne de l'AFC concernant le refus de la déduction de l'impôt préalable en cas de paiement au comptant dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée TVA.
  2. Le 11 décembre 2019, l'AFC a informé le demandeur que le document demandé existait mais que l'accès y était refusé car cela risquerait d'entraver une mesure concrète de l'autorité, à savoir la perception correcte et intégrale de l'impôt dû (art 7 al. 1 let. b LTrans). En effet, selon l'autorité, le document interne a été adopté suite à d'importantes pertes fiscales provoquées par certaines entreprises actives dans la branche de la construction. La divulgation du contenu de ce document aurait pour effet de favoriser les abus dans ce secteur.
  3. Le 31 décembre 2019, le demandeur a déposé une demande en médiation auprès du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (Préposé). Le demandeur a mentionné dans sa demande que l'AFC porte le fardeau de la preuve et qu'en l'espèce elle n'a pas suffisamment motivé sa position comme elle s'est contentée d'indiquer le motif de refus. Il ajoute que la divulgation du document n'est pas à même de favoriser les abus dans le secteur des travaux de construction puisqu'ils sont déjà connus des autorités fiscales et que l'AFC dispose des moyens tirés de la loi et de la jurisprudence pour combattre lesdits abus, tant fiscalement que pénalement. Le demandeur relève également que "cette pratique interne [de l'AFC] paraît plutôt instituer des généralités lors des contrôles externes dans la branche de la construction, imposant de manière systématique le refus du droit à la déduction de l'impôt préalable lorsqu'une facture grevée de TVA a été payée au comptant par un assujetti".
  4. Par courrier du 14 janvier 2020, le Préposé a accusé réception de la demande en médiation. Le même jour, il a informé l'AFC du dépôt de la demande et lui a imparti un délai de 8 jours pour lui transmettre les documents concernés ainsi qu'une prise de position complémentaire.



5. Le 22 janvier 2020, l'AFC a transmis au Préposé les documents concernés ainsi qu'une prise de position détaillée dans laquelle elle explique concrètement les raisons pour lesquelles l'accès a été refusé. La motivation de l'autorité concernant l'application de l'art. 7 al. 1 let. b LTrans ne peut pas être dévoilée en détail, conformément à l'art. 13 al. 2 de l'ordonnance sur le principe de la transparence dans l'administration (Ordonnance sur la transparence, OTrans, RS. 152.31), car cela donnerait des informations sur le contenu du document que l'AFC souhaite maintenir secret. En substance, l'autorité décrit le contexte qui a mené à l'élaboration de ce document, les critères pris en compte lors des contrôles menés par l'AFC ainsi que des exemples d'abus et le but visé par la directive, soit la perception correcte de la TVA. L'AFC a également invoqué le secret fiscal pour motiver son refus.
6. Le 20 février 2020, une séance de médiation a eu lieu, mais celle-ci n'a toutefois pas permis aux parties de trouver un accord.
7. Les allégations du demandeur 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. Le demandeur 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, il est légitimé 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.<sup>1</sup> 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 OTrans, le Préposé examine la licéité et l'adéquation de l'appréciation de la demande d'accès par l'autorité.<sup>2</sup>
11. L'AFC a, entre autres, refusé l'accès en argumentant que le secret fiscal risquait d'être violé si ce document parvenait à un tiers concerné par un refus de la déduction de l'impôt préalable. Selon l'autorité, il existe de ce fait une disposition spéciale (en l'occurrence l'art. 74 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, loi sur la TVA, LTVA, RS. 641.20) au sens de l'art. 4 let. a LTrans qui prévoit le maintien du secret.
12. L'art. 4 LTrans réserve les dispositions spéciales contenues dans d'autres lois fédérales qui déclarent certaines informations secrètes (lettre a) ou déclarent certaines informations

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> GUY-ECABERT, in: Brunner/Mader (Eds.), Stämpflis Handkommentar zum BGÖ, Berne 2008 (cité: Handkommentar zum BGÖ), n° 8 ad art. 13.



accessibles à des conditions dérogeant à la loi sur la transparence (lettre b). Par «lois fédérales», on entend uniquement des lois au sens formel du terme, soit des règles de droit ayant un caractère général et abstrait, édictées par le Parlement fédéral conformément à l'art.163 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse (RS 101).

13. Le Département fédéral de justice et police (DFJP) s'est prononcé sur la question du secret fiscal dans son avis de droit du 2 octobre 2015. Il y précise que les dispositions obligeant à refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux ou des pièces officielles sont des dispositions spéciales au sens de l'art. 4 let. a LTrans. Ces dispositions ont pour but de protéger la sphère privée du contribuable. Le DFJP précise toutefois clairement qu'elles ne protègent pas les informations portant, par exemple, exclusivement sur des processus internes, des planifications, des directives internes des autorités, etc. et que ces documents sont, en règle générale, accessibles en vertu de la loi sur la transparence.<sup>3</sup> En l'espèce, le document demandé qui est désigné comme étant une directive interne par l'AFC, ne se réfère pas directement à la situation fiscale d'un contribuable déterminé ou déterminable, il n'est par conséquent pas couvert par le secret fiscal, comme le précise aussi le Tribunal administratif fédéral (TAF).<sup>4</sup>
14. L'AFC a également motivé son refus en se basant sur l'art. 7 al. 1 let. b LTrans. Elle explique que la divulgation du document nuirait grandement à la mesure prise pour éviter la soustraction de l'impôt sur la TVA car les tiers concernés par la mesure auraient alors connaissance des critères appliqués par l'AFC lors de ces contrôles et pourraient ainsi adapter leurs comportements en conséquence ce qui compliquerait grandement la tâche de l'autorité.
15. 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. Beaucoup de pays et de cantons qui ont introduit le principe de la transparence ne connaissent pas de disposition comparable à l'art. 7 al. 1 let. b LTrans. Si elle est appliquée à la lettre, cette exception permettrait de justifier un refus d'accès à un grand nombre d'informations et détournerait la loi sur transparence du but voulu par le législateur. De ce fait, la doctrine et la jurisprudence sont d'avis que cette exception doit être interprétée de manière restrictive.<sup>5</sup> Elle ne doit être admise que si la mesure concrète prise par l'autorité est sérieusement compromise par la divulgation de l'information. En d'autres termes, le secret de cette mesure doit représenter la clé de son succès. Cette disposition protège en particulier les mesures qui visent à s'assurer que les citoyens respectent la loi.<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup>
16. Dans un arrêt concernant les checklists AI<sup>8</sup>, le TAF avait relevé qu'il faut distinguer entre, d'une part, un formulaire servant à détecter des tentatives d'abus utilisé par les collaborateurs de l'AI au moment du triage des cas, et d'autre part, la préparation d'une mesure relative à un cas concret, comme par exemple, la déclaration de méthodes d'investigation ou une investigation

---

<sup>3</sup> Département fédéral de justice et police, Avis de droit du 2 octobre 2015, Secret fiscal et accès à des documents officiels, p.14.

<sup>4</sup> Arrêt du TAF A-6255/2018 du 12 septembre 2019, consid. 6.4.2.

<sup>5</sup> BERTIL COTTIER, in Brunner/Mader (Edit.), 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.

<sup>6</sup> Arrêt du TAF A-3443/2010 du 18 octobre 2010, consid. 5.2.

<sup>7</sup> FF 2003 1850.

<sup>8</sup> Arrêt du TAF A-3443/2010 du 18 octobre 2010.



concrète.<sup>9</sup> Tout comme les checklists AI, le document interne de l'AFC contient une liste de critères ayant valeur d'indice et un contexte spécifique devant attirer l'attention de l'AFC lors de ses révisions. Si un certain nombre des critères sont remplis, il est possible qu'il existe une tentative d'abus et l'AFC évalue alors s'il est nécessaire de prendre une décision concernant la déduction de l'impôt préalable. Il convient de se demander si une liste de critères, somme toute très vagues, n'indiquant pas de limite claire et laissant une marge d'appréciation au réviseur, peut remplir les conditions d'application du motif d'exception. Le TAF ainsi que le Préposé, dans une recommandation portant sur un cas similaire, ont conclu qu'une liste ne permettant pas de prendre directement une décision dans un cas concret ne remplit pas les conditions d'application de l'exception.<sup>10</sup>

17. Le TAF mentionne également dans l'arrêt susmentionné que la préoccupation des recourants, en tant que citoyens et avocats spécialisés, de connaître les critères contenus dans la liste de contrôle afin de pouvoir vérifier s'ils sont ou non objectivement justifiés doit prévaloir sur l'intérêt de l'autorité au maintien du secret.<sup>11</sup>
18. Au vu des éléments susmentionnés, le Préposé ne peut pas exclure qu'il existe un risque que la mesure concrète prise par l'AFC soit entravée par la divulgation de certains passages du document demandé. Cependant, l'AFC n'a, pour l'instant, pas suffisamment démontré les raisons pour lesquelles ce document constituait la clé du succès de la mesure. Par conséquent, l'AFC n'a pas renversé la présomption de liberté d'accès aux documents officiels prévue à l'art. 6 al. 1 LTrans et doit accorder l'accès au document demandé en tenant compte de la jurisprudence pertinente et du principe de proportionnalité. L'AFC est libre, si elle compte maintenir le refus d'accès, de motiver sa position de manière plus complète et détaillée dans une décision.

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

19. L'Administration fédérale des contributions accorde l'accès au document demandé en tenant compte du principe de transparence et de proportionnalité.
20. Dans les dix jours à compter de la réception de la recommandation, le demandeur peut requérir que l'Administration fédérale des contributions rende une décision selon l'art. 5 de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) s'il n'est pas d'accord avec la recommandation (art. 15 al. 1 LTrans).
21. 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).
22. La présente recommandation est publiée. Afin de protéger les données relatives aux participants à la procédure de médiation, le nom du demandeur est anonymisé (art. 13 al. 3 OTrans).

---

<sup>9</sup> Recommandation du PFPDT du 3 février 2017: AFC / documents de travail concernant le remboursement de l'impôt anticipé, consid. 14.

<sup>10</sup> Arrêt du TAF A-3443/2010 du 18 octobre 2010, consid. 5.5; Recommandation du PFPDT du 3 février 2017: AFC / documents de travail concernant le remboursement de l'impôt anticipé, consid. 14.

<sup>11</sup> Arrêt du TAF A-3443/2010 du 18 octobre 2010, consid. 5.5.



23. La recommandation est notifiée à :
- Recommandé (R) avec avis de réception  
X
  
  - Recommandé (R) avec avis de réception  
Administration fédérale des contributions  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Berne

Adrian Lobsiger