



Berne, le 9 août 2016

**Recommandation**  
**selon l'art. 14 de la loi sur la transparence**  
**concernant la procédure de médiation entre**  
**X**  
**(demandeur)**  
**représenté par un avocat**  
**et**  
**l'Administration fédérale des contributions**

**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 (personne privée) a, par le biais de son représentant, déposé, le 5 octobre 2015, une demande d'accès adressée à l'Administration fédérale des contributions (AFC) concernant :

*« tout accord écrit ou tout document faisant la preuve d'un accord oral que l'Administration fédérale des contributions a passé avec la société [...] dans le cadre du contrôle en matière d'impôt anticipé et de droit de timbre effectué dans le courant de l'année 2013 sous la direction de Monsieur [...] et qui a abouti à la lettre du 3 juillet 2013 ».*

Le demandeur produit une copie de la lettre du 3 juillet 2015 mentionnée. Il s'agit d'une lettre adressée à la société Y (la société), dans laquelle l'AFC fixe les montants d'impôt à payer.

Il fonde sa demande sur la recommandation du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence du 20 mai 2014, selon laquelle le secret fiscal énoncé à l'art. 33 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) et à l'art. 37 de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT) ne peut pas constituer une disposition particulière au sens de l'art. 4 let. a LTrans, dans la mesure où les bases légales de la LIA et de la LT sont formulées en termes généraux. Il relève que la seule disposition qui pourrait faire obstacle à un accès serait l'art. 7 LTrans, mais l'information demandée ne saurait être protégée par l'un des intérêts énoncés dans cette disposition.

2. Le 2 novembre 2015, l'Administration fédérale des contributions a répondu en expliquant la procédure d'inspection habituelle de sa division Contrôle externe: « à l'issue d'un contrôle auprès d'une société contribuable, nos inspecteurs de la division Contrôle exposent oralement aux personnes responsables de la société les constats qu'ils ont établis lors dudit contrôle, ainsi que les reprises fiscales qu'ils vont effectuer. En règle générale, à leur retour à Berne, les inspecteurs établissent une notice interne sur l'inspection effectuée, puis notifient, par le biais d'une taxation, les montants d'impôt anticipé et/ou de droit de timbre réclamés ». Elle affirme



que dans la mesure où ces documents contiennent des informations propres à la société contribuable contrôlée, ces documents sont soumis au secret fiscal au sens de l'art. 37 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA ; RS 641.21) et de l'art. 33 al. 1 de la loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (LT ; RS 641.10). L'art. 4 let. a LTrans émet une réserve à l'application du principe de la transparence pour les dispositions spéciales d'autres lois fédérales qui déclarent certaines informations secrètes. L'AFC se base sur une recommandation du Préposé du 9 juin 2015 qui précise que « le secret fiscal trouve application pour refuser l'accès à un document lorsque ce dernier se réfère à un sujet fiscal déterminé et qu'il serait possible d'identifier ce contribuable même en procédant à des caviardages » (cf. recommandation du 9 juin 2015, consid. 19). L'AFC cite enfin un avis de droit de l'Office fédéral de la justice (OFJ) sur l'application de l'article 4 let. a LTrans par rapport au secret fiscal, mais omet d'entrer dans les détails. A la lumière de ces explications, l'AFC a donc refusé l'accès à « l'ensemble des documents élaborés par la division Contrôle externe concernant la personne morale [...] », en se fondant sur l'art. 4 let. a LTrans.

3. Le 20 novembre 2015, le demandeur a déposé une demande en médiation auprès du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (Préposé). En substance, en s'appuyant sur la recommandation du Préposé du 20 mai 2014 (cf. ch. 1), il réaffirme que les bases légales relatives au secret fiscal de l'art. 37 al. 1 LIA et de l'art. 33 al. 1 LT ne constituent pas des dispositions spéciales au sens de l'art. 4 let. a LTrans. Egalement, la motivation apportée par l'AFC se basant sur la recommandation du Préposé du 9 juin 2015, n'est pas pertinente. Dans le cas d'espèce il n'y aurait pas de risque d'identification du contribuable concerné, puisque ce même contribuable a fourni au demandeur, ancien associé de la société, la décision de taxation du 3 juillet 2013. Le demandeur disposait donc de toutes les informations contenues dans cette lettre, y compris le nom du contribuable, le numéro de la procédure de contrôle fiscal ainsi que le nom de la personne en charge du dossier. Il réaffirme aussi que sa demande « ne peut être rejetée que si la remise des documents demandés risque sérieusement de porter atteinte à l'un des intérêts protégés par l'art. 7 LTrans ». Enfin, le demandeur ne saurait prendre position sur l'avis de droit de l'OFJ, l'AFC ne lui ayant pas communiqué le contenu.
4. Par courrier du 24 novembre 2015, le Préposé a accusé réception de la demande en médiation. Le même jour il a informé l'AFC du dépôt de la demande en médiation et lui a imparti un délai de 10 jours pour lui transmettre les documents concernés ainsi qu'une prise de position détaillée.
5. Le 3 décembre 2015, l'AFC a transmis au Préposé la notice interne rédigée suite au contrôle fiscal de la société du xx. xx. 2013, en précisant que ce n'est que ce document « qui peut entrer dans le cadre de la requête du demandeur. En tout état de cause, nous vous indiquons ne pas cibler d'autres documents que cette note interne ». L'AFC confirme aussi sa prise de position du 2 novembre 2015 (cf. ch. 2), selon laquelle la note « se réfère très clairement à un sujet fiscal déterminé dès lors qu'elle résume les détails du contrôle interne [...] auprès de la société » et « un caviardage du nom de cette dernière ne permettrait pas de dissimuler son identification ». Donc, elle constitue un secret fiscal aux termes de l'art. 37, al. 1 LIA et de l'art. 33, al. 1 LT et rentre dans le champ d'application de l'art. 4, let. a LTrans. Enfin, l'AFC précise n'avoir reçu aucune information de la part du demandeur sur ses relations avec la société et de ne pas être « en mesure de clarifier si une levée du secret fiscal par l'intermédiaire de l'accord du contribuable concerné serait envisageable ».
6. Par courrier du 21 janvier 2016, le représentant du demandeur s'est adressé au Préposé en le priant de « bien vouloir statuer d'urgence sur notre demande », puisque « nous sommes actuellement en litige devant un Tribunal dont une question centrale a un lien direct et étroit



avec notre demande LTrans. Le Tribunal a donné à notre mandant [demandeur] un délai au 31 janvier 2016 pour se prononcer sur cette question. Or, nous avons obtenu ce délai en tablant sur le délai légal de 30 jours prévu par l'art. 14 LTrans. ». Il ne rentre dans aucun détail, ni sur le caractère du litige, ni sur les parties au litige, ni sur le tribunal compétent.

7. Par courrier du 25 janvier 2016, le Préposé a communiqué au demandeur que vraisemblablement il ne sera pas en mesure de traiter sa demande en médiation avant l'été.
8. Suite à sa demande du 15 juin 2016 de produire le dossier de contrôle fiscal complet, l'AFC a transmis le 29 juin 2016 au Préposé six autres documents. Ces documents se réfèrent en partie à la préparation du contrôle fiscal de la société du xx. xx. 2013. D'autres fournissent des explications concernant le dossier. D'autres encore font suite à la lettre de taxation du 3 juillet 2013 et en confirment le contenu.
9. À la demande du Préposé de lui confirmer que le demandeur n'avait pas demandé l'accès à des documents qui le concernent, l'AFC confirme dans la même lettre du 29 juin 2016 que « la requête du 5 octobre 2015 [du demandeur] porte exclusivement sur le dossier fiscal de la société [...]. Au sujet [du demandeur], comme nous l'avons indiqué dans notre prise de position du 3 décembre 2015, nous n'avons reçu aucune information sur sa relation avec la société [...] ».
10. 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**

11. 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. Étant 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).
12. 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**

13. 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

---

<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.



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).<sup>2</sup>

14. Dans un premier temps, l'AFC a produit comme document officiel « pouvant entrer dans le cadre de la requête » une note interne rédigée suite au contrôle fiscal du xx. xx. 2013 (cf. ch 5). Suite à une deuxième demande du Préposé de lui transmettre le dossier complet, l'AFC a produit six autres documents, « copies des pièces du dossier fiscal en lien avec le contrôle en matière d'impôt anticipé effectué auprès de la société par notre administration dans le courant de l'année 2013 ». Sur la base de la demande explicite faite par deux fois à l'autorité de lui transmettre le dossier complet de l'affaire, en application de l'art. 12b al. 1 OTrans, le Préposé va se prononcer sur la suite à donner à la demande d'accès aux sept documents produits.
15. Le demandeur affirme être « en litige devant un Tribunal dont une question centrale a un lien direct et étroit avec notre demande LTrans » (cf. ch. 6). Il faut donc d'abord se poser la question de savoir si l'art. 3, al. 1 LTrans est applicable en l'espèce. Cependant le demandeur ne précise ni le nom de la partie adverse, ni le caractère du litige, ni le tribunal en charge de l'affaire. Il n'indique pas non plus si les documents demandés font partie des actes de cette procédure, donc d'un litige qui selon l'état actuel des informations en possession du Préposé pourrait être encore ouvert. Le Préposé n'est donc pas en mesure de déterminer si les documents requis doivent être considérés comme des documents officiels concernant une des procédures énumérées à l'art. 3, al. 1 let. a LTrans, ce qui exclurait l'application de la LTrans dans le cas d'espèce.
16. En deuxième lieu, il faut déterminer si une application de l'art. 3, al. 2 LTrans est envisageable, c'est-à-dire si les documents requis contiennent des données personnelles du demandeur. Dans l'affirmative, la LTrans ne s'applique pas à la présente demande d'accès. Celle-ci relève de l'art. 8 de la loi fédérale sur la protection des données (LPD)<sup>3</sup>. Même si le demandeur ne fait pas d'affirmation en ce sens, il est légitime de se poser cette question, puisqu'il affirme être « en litige devant un Tribunal dont une question centrale a un lien direct et étroit avec notre demande LTrans » (cf. ch. 6), donc d'être d'une manière ou d'une autre touché par les documents requis. Avec sa demande d'accès, le demandeur produit aussi la décision de taxation et démontre être en possession d'une partie du dossier fiscal de la société. Dans sa demande en médiation il affirme être un ancien associé de la société. Sur demande du Préposé et pour trancher cette question, l'autorité lui a confirmé que la requête déposée le 5 octobre 2015 portait exclusivement sur le dossier fiscal de la société et que l'AFC n'avait reçu aucune information sur la relation du demandeur avec la société (ch. 9). La demande a donc été traitée correctement selon la LTrans.
17. *En résumé, le Préposé parvient au constat intermédiaire suivant : les exceptions énoncées à l'art. 3, al. 1 et al. 2 LTrans ne sont pas applicables en l'espèce.*
18. Le demandeur fonde sa demande d'accès sur une recommandation du Préposé du 20 mai 2014 où il s'est prononcé sur la relation entre la LTrans et le secret fiscal. « Selon cette recommandation, dans la mesure où l'obligation de silence des articles 37, al. 1 LIA [et autres]

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

<sup>3</sup> RS 235.1



est formulée en termes généraux, ces bases légales ne peuvent constituer des dispositions particulières au sens de l'art. 4 LTrans ». Par conséquent, les documents requis ne peuvent pas être couverts par le secret fiscal et, en application de la LTrans, seulement les intérêts protégés par l'art. 7 LTrans pourraient empêcher un accès.

19. L'AFC a refusé l'accès aux documents en s'appuyant sur la réserve émise par l'art. 4, let. a LTrans. Elle affirme que ces documents sont bel et bien couverts par le secret fiscal, « dans la mesure où ils contiennent des informations propres à la société contribuable contrôlée ». Elle invoque la recommandation du Préposé du 9 juin 2015 qui, dans le cas d'espèce, parvient à la conclusion « que le secret fiscal trouve application pour refuser l'accès à un document requis lorsque ce dernier se réfère à un sujet fiscal déterminé et qu'il serait possible d'identifier ce contribuable même en procédant à des caviardages (cf. recommandation selon l'art. 14 LTrans du 9 juin 2015, consid. 19) »<sup>4</sup>.
20. Le Préposé s'est déjà exprimé sur la réserve énoncée à l'art. 4, let. a LTrans par rapport aux différentes dispositions spéciales relatives au secret fiscal. Dans sa recommandation du 20 mai 2014, il a examiné de façon détaillée la portée générale du secret fiscal en tant qu'exception protégée par l'art. 4 let. a LTrans. Le message relatif à la LTrans invoque entre autre le secret fiscal comme exemple de disposition spéciale aux termes de l'art. 4 LTrans<sup>5</sup>. Ces exemples ne sont ni précisés ni examinés en relation avec la portée concrète du secret de fonction (art. 22 LPers)<sup>6</sup>. La doctrine relève à juste titre que le secret de fonction réglé par la loi ne représente pas en soi même une disposition spéciale au sens de l'art. 4, let. a LTrans, qui exclurait d'emblée l'application de cette loi<sup>7</sup>. Les dispositions afférant le secret fiscal ont comme but de protéger des données personnelles et des informations de caractère secret d'un contribuable. Mais cette protection doit se terminer là, puisque le principe de la transparence énoncé à l'art. 6 LTrans prime sur les informations qui ne sont pas soumises au secret fiscal. Le Préposé est ainsi d'avis que les dispositions légales sur le secret fiscal ne sont pas protégées de façon absolue par l'art. 4, let. a LTrans (cf. recommandation selon l'art. 14 LTrans du 20 mai 2014, consid. 23 – 26). Dans cette recommandation, il n'a pas pu se prononcer définitivement sur cette question, puisque dans la procédure de médiation il n'avait pas obtenu l'accès aux documents requis par le demandeur (cf. recommandation selon l'art. 14 LTrans du 20 mai 2014, consid. 30).
21. Par contre, dans sa recommandation du 9 juin 2015, sur laquelle se base aussi l'AFC (cf. consid. 19), le Préposé a établi que la question de l'application des différentes dispositions sur le secret fiscal doit être analysée cas par cas en considérant le contenu et, le cas échéant, l'information concrète de chaque document. En particulier, il faut examiner si l'information se réfère à un contribuable déterminé, ou si le contenu des documents se réfère à des processus internes à l'administration, sans indiquer une personne déterminée. Ces dernières informations ne seraient pas protégées par le secret fiscal. Il est parvenu à la conclusion que si l'information se réfère à un contribuable déterminé et s'il n'est pas possible d'empêcher l'identification avec un caviardage, l'accès à ce document doit être refusé (cf. recommandation selon l'art. 14 LTrans du 9 juin 2015, consid. 19).
22. Aussi l'Office fédéral de la justice s'est exprimé sur la portée du secret fiscal par rapport à l'art. 4, let. a LTrans dans un avis de droit du 2 octobre 2015<sup>8</sup>. Cet avis de droit analyse la portée du

<sup>4</sup> Il s'agit d'une recommandation en allemand. Le texte a été légèrement modifié et traduit en français par l'autorité.

<sup>5</sup> FF 2003 1808 et BBL 2003 1990 (seulement en allemand).

<sup>6</sup> Loi sur le personnel de la Confédération ; RS 172.220.1.

<sup>7</sup> BERTIL COTTIER, Handkommentar zum BGÖ, Art. 4 Rz 10.

<sup>8</sup> <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/droit-federal/jurisprudence-autorites-administratives-confederation.html>



secret fiscal dans les différentes lois fiscales fédérales. Les dispositions sur le secret fiscal, y compris l'art. 37, al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) et l'art. 33, al. 1 de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT), «ont pour objet de protéger des informations touchant à la sphère privée du contribuable, soit en particulier à ses données personnelles, ses secrets d'affaire ainsi que ses secrets de fabrication. Par contre, elles ne protègent pas des informations portant par exemple exclusivement sur des processus internes, des planifications, des directives internes des autorités etc. Ces documents sont donc en principe accessibles en vertu de la LTrans, sous réserve des exceptions prévues par cette loi». En d'autres termes, le bien protégé par le secret fiscal est l'information contenue dans le document et non pas le document en lui-même. Lorsque l'information, et donc dans la plupart des cas le document se réfère à des données personnelles des contribuables, elle est qualifiée de secret fiscal couvert par l'art. 4, let. a LTrans. Lorsque par contre l'information ne se réfère pas à un contribuable donné, le document est bel et bien compris dans le champ d'application de la LTrans.

23. En l'espèce chacun des sept documents se réfère clairement à un contribuable déterminé, plus précisément au contrôle fiscal de la société contribuable. Le Préposé est donc d'avis qu'il n'est pas possible de garantir l'accès aux documents requis par le demandeur sans violer le secret fiscal énoncé aux art. 37, al. 1 LIA et de l'art. 33, al. 1 LT. Ainsi, le secret fiscal contenu dans ces documents représente une disposition spéciale au sens de l'art. 4, let. a LTrans, ce qui légitime l'autorité à refuser la demande d'accès.
24. En annexe à sa demande d'accès, le demandeur a produit la lettre de taxation du 3 juillet 2013 adressée à la société, dans laquelle l'AFC fixe les montants d'impôt à payer (cf. ch. 3). De ce fait, il affirme ne pas y avoir de risque d'identification du contribuable concerné, puisque ce même contribuable, la société, a fourni au demandeur la décision de taxation du 3 juillet 2013, dans laquelle le nom du contribuable, le numéro de la procédure de contrôle fiscal ainsi que le nom de la personne en charge du dossier y figurent. Il estime donc que la connaissance de ces données et la possession d'une partie du dossier fiscal suffisent à la levée du secret fiscal. Le Préposé est par contre d'avis que seul le consentement explicite et formel du contribuable pourrait justifier la levée du secret fiscal. Le fait que le demandeur soit en possession de ces informations ne signifie pas encore que ce contribuable lui a donné son approbation pour demander son dossier à l'autorité. Dans ce contexte le Préposé rappelle qu'il s'agit ici d'une demande d'accès aux termes de la LTrans, qui prévoit que chaque personne a le droit de consulter des documents officiels (art. 6). En particulier, l'autorité doit traiter la demande d'accès selon la LTrans, sans considérer si le demandeur est en possession d'informations en relation avec la demande d'accès. Une demande d'accès à des documents officiels (art. 10) doit être traitée exclusivement en se fondant sur la LTrans.
25. Étant d'avis que les dispositions spéciales de la LIA et de la LT sur le secret fiscal ne s'appliquent pas à sa demande d'accès, le demandeur affirme qu'il n'y a pas non plus d'autres exceptions qui empêcheraient une réponse affirmative à sa demande, en particulier celles énoncées à l'article 7 LTrans. Vu la conclusion du Préposé, il ne se justifie pas en l'espèce d'analyser les conditions d'application de l'article 7 LTrans.
26. *En résumé, le Préposé arrive à la conclusion que l'Administration fédérale des contributions a refusé à juste titre l'accès à des documents fiscaux dans le cadre d'un contrôle en matière d'impôt anticipé et de droit de timbre, du fait que ces documents contiennent des informations touchant à la sphère privée d'un contribuable déterminé. Dans ce cas, le secret fiscal énoncé aux art. 37, al. 1 LIA et 33, al. 1 LT représente une disposition spéciale au sens l'art. 4, let. a LTrans. Le fait que le nom de ce contribuable soit connu par le demandeur, ne justifie pas la levée du secret fiscal.*



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

27. L'Administration fédérale des contributions maintient son refus d'accorder l'accès aux documents requis par le demandeur.
28. 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).
29. 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).
30. Par analogie à l'art. 22a PA, les délais fixés en jours par la loi ou par l'autorité ne courent pas :  
a. du 7<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ; b. du 15 juillet au 15 août inclusivement ; c. du 18 décembre au 2 janvier inclusivement.
31. La présente recommandation est publiée. Afin de protéger les données relatives aux participants à la procédure de médiation, le nom du demandeur ainsi que du tiers concerné sont anonymisés (art. 13, al. 3, OTrans).
32. La recommandation est notifiée à :
  - Recommandé (R) avec avis de réception  
X (demandeur)
  - Recommandé (R) avec avis de réception  
Administration fédérale des contributions  
3003 Berne

Adrian Lobsiger