



Berne, 17 avril 2025

**Recommandation
selon l'art. 14 de la loi sur la transparence**

concernant la procédure de médiation entre

**X.__, représentée par Y
(demanderesse)**

et

Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF

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

1. Le 30 octobre 2020, dans le cadre de requêtes relatives au traitement du statut douanier d'aéronefs en copropriété, le représentant juridique de la demanderesse (entreprise) a demandé à l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF), sans s'appuyer sur la loi fédérale sur le principe de la transparence dans l'administration (loi sur la transparence, LTrans ; RS 152.3), les rulings concédés à la société [...] (ci-après : société A).
2. Le 24 novembre 2020, l'OFDF a répondu au représentant de la demanderesse qu'il allait traiter sa requête en application de la loi sur la transparence. Il a également indiqué qu'il existait un document répondant à sa demande mais que ce dernier contenait des données personnelles de la société A et que cette dernière devait par conséquent être consultée en application de l'art. 11 LTrans.
3. Par courriel du 11 décembre 2020, le représentant a indiqué à l'OFDF qu'il souhaitait obtenir l'accès au ruling accordé à la société A, mais que les données des autres personnes pouvaient être anonymisées.
4. Le 26 janvier 2021, l'OFDF a procédé à la consultation de la société A, sise à l'étranger, et l'a informée que sans réponse de sa part dans un délai de 10 jours, l'accès à ses données serait accordé.
5. Le 15 février 2021, l'OFDF, ayant constaté que le courrier relatif à la consultation n'avait pas été délivré à la société A, a procédé une nouvelle fois à son envoi et en a informé le représentant de la demanderesse.

6. Le 24 mars 2021, après une prolongation de délai accordée par l'OFDF, la société A a pris position et s'est opposée l'accès. Elle a considéré d'une part, que les informations la concernant avaient été remises à l'OFDF de manière confidentielle et d'autre part, qu'elles étaient soumises au secret d'affaires étant donné qu'elles portaient sur des éléments essentiels relatifs à son activité commerciale, à la fixation des prix ainsi qu'à son modèle d'affaire et que leur divulgation pourrait profiter à la concurrence.
7. Par courriel du 27 juin 2023, la demanderesse, par l'intermédiaire de son représentant, a relancé l'OFDF concernant sa demande d'accès initiale aux rulings accordés à la société A et a ajouté ce qui suit :
 - « Je vous remercie ensuite de bien vouloir m'indiquer si les rulings¹ accordés à [...] [ci-après : société B] et à [A], voire encore à d'autres sociétés exploitant des aéronefs en propriété partagée, ont été modifiés ou révoqués depuis qu'ils ont été octroyés à ces sociétés. [...] »
 - Si des rulings devaient avoir été modifiés, je vous demande de bien vouloir m'adresser une copie de l'ancienne et la nouvelle version de ces rulings, afin que je puisse me rendre compte des modifications qui ont été apportées. Si des rulings devaient avoir été révoqués, je vous demande de m'adresser une copie de ces rulings ainsi que les motifs pour lesquels ceux-ci ont été révoqués. Par ailleurs, si changements il y a eu, je vous saurais gré de bien vouloir me faire part de la nouvelle « Verwaltungspraxis » en la matière évoquée par la douane Nord-Est dans sa décision du 13 juin dernier. »
8. Le 18 juillet 2023, l'OFDF a répondu au représentant de la demanderesse pour lui indiquer que le traitement de la demande d'accès concernant la société A se poursuivait et qu'une seconde procédure d'accès avait été ouverte concernant d'éventuels rulings (actuels ou/et révoqués) accordés à la société B, voire à d'autres sociétés exploitant des aéronefs en propriété partagée. « A cet égard, relevons que tout tiers concerné doit être consulté conformément à l'art. 11 LTrans avant que notre autorité ne puisse prendre position sur votre demande d'accès. » Finalement, l'OFDF a rendu le représentant de la demanderesse attentif au fait que « les procédures d'accès aux documents ci-dessus, qui se basent sur la LTrans, sont indépendantes de toute procédure douanière ou de recours » et a invité le représentant de la demanderesse à ne pas confondre ces procédures distinctes.
9. Par courriel du 24 juillet 2023, le représentant de la demanderesse a demandé à l'OFDF si c'est également dans le cadre du traitement de la demande d'accès aux rulings qu'il lui transmettra la nouvelle « Verwaltungspraxis » en matière de propriété partagée d'aéronefs.
10. Le 8 août 2023, l'OFDF a confirmé au représentant de la demanderesse que les documents concernant une éventuelle nouvelle « Verwaltungspraxis » font partie de la demande d'accès en cours de traitement.
11. Entre août et novembre 2023, l'OFDF a procédé à une nouvelle consultation des sociétés concernées par la demande d'accès étendue du 27 juin 2023. Certaines d'entre elles se sont opposées à l'accès en s'appuyant, entre autres, sur le secret d'affaires (art. 7 al. 1 let. g LTrans) ou sur une garantie de confidentialité (art. 7 al. 1 let. h LTrans) et sur le fait que les documents requis n'ont pas la qualité d'un document officiel (art. 5 LTrans). De plus, certaines sociétés ont soulevé l'application du secret fiscal au sens de l'art. 74 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) en lien avec l'art. 4 LTrans. Une société a en revanche accepté la divulgation des rulings pour autant que certaines informations soient caviardées.
12. Par courriel du 1^{er} novembre 2023, l'OFDF a indiqué au représentant de la demanderesse que les informations relatives à la pratique actuelle de l'autorité en lien avec l'utilisation des aéronefs non dédouanés est accessible sur son site internet² et l'a également renvoyé vers la pratique qui lui avait été remise le 2 septembre 2020. L'OFDF a ajouté que « nous pouvons d'ores et déjà vous informer que les rulings ou les éventuels courriers de révocation ne contiennent pas d'informations

¹ Les rulings fiscaux constituent un cas d'application du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance. Il s'agit dans ce contexte de renseignements préalables fournis par l'administration fiscale qui ne revêtent certes pas le caractère de décisions, mais peuvent, conformément aux principes généralement reconnus en matière de protection de la bonne foi (art. 9 Cst.), déployer des effets juridiques liant les autorités (consulté à la page suivante : <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/afc/communications-afc.html#accordion1743411289979>).

² www.bazg.admin.ch > Infos pour particuliers > Déclarer des marchandises > Importation en Suisse > Vols transfrontaliers > Utilisation d'un aéronef non dédouané.

supplémentaires quant à la pratique actuelle en matière de traitement des aéronefs en admission provisoire. » Il a ensuite informé le représentant du stade de traitement de ses demandes d'accès ainsi que du fait qu'il analysait, au regard de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral (TAF), la portée du secret fiscal quant aux rulings. Il a finalement souligné que le Tribunal fédéral (TF) allait prochainement se déterminer quant à la portée du secret fiscal en matière de TVA.

13. Le 20 décembre 2023, l'OFDF a fait parvenir au demanderesse sa prise de position concernant la seconde partie des demandes d'accès. Il ressort de celle-ci que l'autorité refuse l'accès aux documents en raison du secret fiscal. Pour soutenir sa position, l'OFDF s'est appuyé sur l'arrêt du TAF du 16 mars 2022³ dans lequel le tribunal avait retenu que l'art. 74 LTVA est une norme spéciale au sens de l'art. 4 let. a LTrans. Le secret fiscal énoncé à l'art. 74 LTVA s'appliquerait également aux collaborateurs de l'OFDF et est défini comme « une règle qui impose aux personnes chargées de l'exécution de la législation fiscale un devoir de garder le secret absolu sur toutes les informations personnelles, professionnelles et financières relatives aux contribuables, dont ils ont connaissance dans l'exercice de leur fonction, et de refuser aux tiers la consultation des dossier fiscaux. » L'OFDF a poursuivi en soulignant que « le TAF a notamment retenu que dans la mesure où les renseignements récoltés par l'OFDF appartiennent à la sphère privée des importateurs concernés et que ces derniers font valoir un intérêt privé digne de protection à ne pas divulguer leur contenu, ils sont couverts par le secret fiscal. »⁴ Cet arrêt a été confirmé par le TF, le 15 novembre 2023.

L'OFDF a ensuite décrit la notion de ruling comme suit : « un ruling vise à permettre au contribuable de se voir confirmer de manière fiable, par l'autorité compétente, les conséquences fiscales auxquelles il doit s'attendre s'il met en œuvre un état de fait concret dans un cas particulier, créant ainsi une certaine sécurité juridique en vue d'un état de fait dans une situation déterminée qu'il reste à mettre en œuvre. »

L'autorité a encore relevé que « les droits de douane et l'impôt sur les importations en matière de TVA sont étroitement liés. Ainsi qu'il ressort de l'arrêt du TAF A-741/2019, consid. 9.1.1 et 9.6.1, lors d'une déclaration en douane, les données récoltées à l'occasion d'une importation sont récoltées de façon indifférenciée pour la perception des droits de douane et de l'impôt sur les importations ainsi qu'à d'autres fins éventuelles. Il en va de même en cas d'importation pour le régime de l'admission temporaire. Ainsi, si un ruling, comme en l'espèce, se prononce sur la procédure douanière quant à une marchandise destinée au régime de l'admission temporaire (art. 58 LD⁵), cela a aussi un impact sur la perception de l'impôt sur les importations en matière de TVA et donc, sur l'exécution de la loi sur la TVA. Il s'ensuit, comme le secret fiscal de l'art. 74 LTVA couvre l'exécution de la loi sur la TVA et que les rulings servent à l'exécution de la loi sur la TVA, que l'accès au(x) ruling(s) ainsi qu'à leur (éventuelle) révocation ne peut pas vous être accordé en raison de l'exception de l'art. 4, let. a LTrans. En conséquence, les questions relatives à la contestation de la qualité de document officiel des documents objet de la demande d'accès ainsi qu'aux exceptions liées au secret d'affaires (art. 7, al. 1, let. g LTrans) et au secret garanti (art. 7, al. 1, let. h LTrans) peuvent rester ouvertes.»

14. Le 4 janvier 2024, l'OFDF a transmis aux sociétés concernées sa prise de position finale dans laquelle il a répété les arguments exposés ci-dessus pour refuser l'accès (cf. ch. 13). Aucune des sociétés consultées n'a déposé de demande en médiation.
15. Le 5 janvier 2024, l'OFDF ayant constaté une erreur de date dans la prise de position adressée au représentant de la demanderesse, lui a notifié une nouvelle fois sa prise de position. La prise de position du 5 janvier 2024 remplace donc celle du 20 décembre 2023 (cf. ch. 13).
16. Le 23 janvier 2024, la demanderesse, par l'intermédiaire de son représentant, a déposé deux demandes en médiation similaires auprès du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (Préposé) et a demandé « de joindre ces deux causes, compte tenu du fait que l'état de fait et l'argumentation de l'OFDF à l'appui de ses prises de position sont majoritairement les

³ Arrêt du TAF A-741/2019 du 16 mars 2022.

⁴ Arrêt du TAF A-741/2019 du 16 mars 2022, consid. 9.6.1.

⁵ Loi sur les douanes (LD ; RS 631.0).

mêmes ». Dans celles-ci, le représentant a commencé par expliquer le contexte entourant la demande d'accès, à savoir la perception, suite à un vol interne suisse effectué par un résident suisse, de la TVA en raison de l'importation d'un avion en Suisse. Dans cette procédure, l'OFDF a rendu une décision datée du 13 juin 2023. Le représentant de la demanderesse a réagi en déposant, le 28 juin 2023, une requête en reconsidération. Dans celle-ci, afin d'obtenir un aperçu de la pratique de l'OFDF en matière de ruling et pouvoir se déterminer dans le cadre de la procédure de perception de la TVA, le représentant explique avoir posé plusieurs questions et demandé de la transparence autour des rulings octroyés. Il a poursuivi en indiquant que l'OFDF lui aurait remis la pratique actuelle des douanes mais que celle-ci ne permet pas de répondre aux questions en suspens de sa mandante mentionnées dans sa requête en considération. Selon le représentant de la demanderesse plusieurs points de sa requête en reconsidération sont donc encore ouverts. « Ma mandante maintient dès lors, pour les besoins de ses affaires et plus particulièrement pour celle du vol [...], sa demande d'accès à ces rulings ainsi qu'aux informations relatives à leur éventuelle modification ou révocation et aux motifs de pareille modification ou révocation. »

Concernant le refus d'accès aux rulings, le représentant a détaillé pour quels motifs il ne partageait pas la position de l'OFDF. Il a notamment contesté le fait que les informations demandées tombaient sous le secret fiscal. En effet, sa mandante ayant déjà connaissance du fait que les sociétés mentionnées dans sa demande sont au bénéfice d'un ruling, elle ne souhaitait pas obtenir d'informations personnelles, professionnelles ou financières relatives à ces sociétés. « Or, si ma mandante ne veut pas obtenir ces informations qui pourraient de toute manière être caviardées avant que les rulings lui soient transmis, la première raison pour laquelle elle veut accéder à ces rulings c'est pour pouvoir obtenir directement ou indirectement des réponses aux questions qu'elle pose et qui demeurent toujours en suspens [...]. » Le représentant de la demanderesse a estimé que les rulings doivent exposer la loi, la pratique douanière en matière de copropriété partagée d'aéronefs ainsi que les conséquences pour les utilisateurs suisses ou étrangers de ces aéronefs et que ces informations ne peuvent être protégées par le secret fiscal. Il a ensuite précisé qu'à son avis la pratique douanière ne saurait être couverte par l'arrêt du TF 1C_272/022 du 15 novembre 2023. Toutefois, la motivation de l'arrêt n'étant pour l'instant pas publiée, il ne pouvait pas, tout comme l'OFDF, définitivement se prononcer sur ce point. Pour cette raison, le représentant a demandé une suspension de la procédure de médiation jusqu'à la publication de la motivation de l'arrêt.

Concernant les indications relatives à la modification ou la révocation des rulings accordés à diverses sociétés, la demanderesse, par l'intermédiaire de son représentant, a allégué que ces informations ne relèvent pas du secret fiscal mais d'un changement de pratique douanière qui « doit être publiée afin que tous les acteurs du marché de l'aviation concernés par de la copropriété partagée d'aéronefs puissent la connaître et agir en conséquence. » Elle a aussi souligné une contradiction entre les déclarations de l'autorité, à savoir que les rulings ont été modifiés ou abrogés car devenus illégaux, et la réalité qui montre que certaines sociétés continueraient de bénéficier de rulings vu qu'elles profitent du régime de l'admission temporaire en Suisse, sans aucune formalité douanière ni paiement de TVA à l'importation. Le représentant de la demanderesse a conclu en ajoutant que l'OFDF, refusant d'expliquer les raisons de cette contradiction, se comportait de manière contraire à la bonne foi et commettait un abus de droit en invoquant le secret fiscal.

17. Le 26 janvier 2024, le Préposé a fait part à l'OFDF du dépôt des demandes en médiation et a lui imparti un délai au 8 février 2024 pour la remise des documents. Il a également transmis à l'OFDF la proposition de suspension du représentant de la demanderesse jusqu'à la publication de l'arrêt du TF du 15 novembre 2023. L'autorité y a consenti par courriel du même jour.
18. Par courrier du 26 janvier 2024, le Préposé a informé le représentant de la demanderesse ainsi que l'OFDF de l'ouverture des procédures de médiation ainsi que de leur suspension jusqu'à la publication de l'arrêt du TF susmentionné. Une fois l'arrêt publié, le Préposé a invité le représentant de la demanderesse à le recontacter dans les 10 jours afin de l'informer s'il entend maintenir ou non les demandes en médiation de sa mandante.
19. Le 5 février 2024, le Préposé a communiqué au représentant de la demanderesse que l'arrêt du TF avait été publié.

20. Par courrier du 7 février 2024, le représentant de la demanderesse a déclaré maintenir ses demandes en médiation et a répété que, de son point de vue, l'accès ne saurait être refusé en vertu du secret fiscal car les demandes d'accès portent sur la pratique douanière en matière de copropriété partagée d'aéronefs et non sur l'activité privée des sociétés.
21. Le 16 février 2024, le Préposé a informé les participants de la reprise des procédures de médiation et les a invités à une séance de médiation unique pour les deux procédures qui se tiendrait le 14 mars 2024.
22. Par courriel du même jour, l'OFDF a demandé une prolongation du délai au 11 mars 2024 pour la remise des dossiers de procédure ainsi qu'un report de la séance de médiation. Le Préposé a exceptionnellement accepté de prolonger le délai pour la remise des documents demandés ainsi que le report de la séance de médiation étant donné que l'absence de l'autorité avait été dûment justifiée.
23. Le 27 février 2024, le Préposé a communiqué aux participants que la séance de médiation était reportée au 21 mars 2024.
24. Le 11 mars 2024, l'OFDF a transmis au Préposé les documents concernés par les procédures de médiation.
25. Le 21 mars 2024, une séance de médiation a eu lieu, lors de laquelle les participants sont parvenus à l'accord de suspension suivant :
 - 1) « L'OFDF contacte, dans les 30 jours, l'AFC [Administration fédérale des contributions] pour qu'elle se positionne sur le fait de savoir si toutes les informations demandées ou une partie de celle-ci sont couvertes par le secret fiscal.
 - 2) L'OFDF se repositionne à la lumière de la réponse obtenue de l'AFC et en informe le demandeur dans les 30 jours suivant la réponse.
 - 3) Le demandeur informe le PFPDT, dans les 30 jours suivant la réponse de l'OFDF, de la position de sa mandante (avec une copie à l'OFDF).
 - 4) La procédure de médiation est suspendue jusqu'à la réponse du demandeur au PFPDT. »
26. Par courriel du 22 avril 2024, l'OFDF a informé le représentant de la demanderesse ainsi que le PFPDT de la remise, à l'AFC, d'une liste de questions en lien avec le secret fiscal. Il a également confirmé que, comme convenu lors de la séance de médiation, il se repositionnera après avoir reçu les réponses de l'AFC.
27. Le 3 septembre 2024, l'OFDF a communiqué au Préposé que l'AFC avait, le 8 août 2024, remis ses réponses sur la base desquelles l'OFDF s'était désormais repositionné. La nouvelle position de l'autorité a été remise au représentant de la demanderesse.
28. Le 10 septembre 2024, le représentant de la demanderesse a adressé un courrier à l'OFDF dans lequel il s'est étonné du fait qu'il soit indiqué dans la prise de position de l'OFDF qu'elle n'engage que lui et donc pas l'AFC. Il a poursuivi comme suit : « or, un tel constat interroge car il semble signifier : soit que votre autorité n'est pas du même avis que l'AFC – avec lequel il était censé s'accorder –, soit qu'il y a des faits qu'elle ne souhaite pas dévoiler. [...] » Compte tenu de ce qui précède, le représentant a demandé à l'OFDF de lui fournir, dans le cadre des procédures de médiation en cours, « une copie de tous les documents qui attestent des échanges que votre autorité a eus avec l'AFC dans cette affaire (courriers, courriels, notes téléphoniques, procès-verbal de réunion, etc. ». Il a conclu en requérant que sa nouvelle demande, si elle ne peut être incluse dans les procédures en cours, soit traitée comme une nouvelle demande d'accès en application de la loi sur la transparence.
29. Par courrier du 10 septembre 2024, le représentant de la demanderesse a indiqué au Préposé que sa mandante n'était pas satisfaite avec la nouvelle prise de position de l'OFDF et qu'elle requerrait des éclaircissements complémentaires afin qu'elle puisse se déterminer sur la suite à donner aux présentes procédures de médiation. Dans ce sens, le représentant de la demanderesse a adressé de nouvelles requêtes à l'OFDF et a demandé une prolongation du délai imparti à sa mandante (cf. point 3 de l'accord de médiation) jusqu'à l'obtention d'une décision définitive sur l'octroi, ou non, des documents nouvellement requis auprès de l'OFDF.

30. Le 13 septembre 2024, à la demande du Préposé, l'OFDF lui a remis la prise de position transmise au représentant de la demanderesse. Il ne lui a toutefois pas transmis les réponses fournies par l'AFC relatives au secret fiscal car il attendait la validation de cette dernière. Il ressort de la nouvelle prise de position de l'OFDF qu'il maintient sa position du 3 janvier 2024 et la complète comme suit : « selon la compréhension de l'OFDF, le secret fiscal oblige les autorités qui y sont soumises à garder secrètes des données privées qu'elles ont obtenues par des assujettis tenus de les leur communiquer en vertu de l'art. 68 LTVA. [...] » L'OFDF a poursuivi en soulignant qu'une « obligation de renseigner n'est cependant pas une condition *sine qua non* pour qu'il y a un secret fiscal. [...] La portée de ce secret est large [...]. A la lecture de l'art. 68 LTVA, il en ressort que ces faits peuvent être déterminants tant pour la constatation de l'assujettissement à l'impôt que pour le calcul de l'impôt. Une remise volontaire des renseignements susmentionnés est ainsi également couverte. [...] Il importe peu que les renseignements obtenus par l'autorité fiscale soient effectivement pertinents pour la taxation du contribuable : le seul fait qu'ils aient été produits dans le contexte de l'imposition d'un contribuable suffit pour que ces renseignements soient couverts par le secret fiscal [...]. » L'OFDF est parvenu à la conclusion que « dans le cadre d'un ruling, les informations que le contribuable fournit servent à l'établissement des faits, de manière à ce qu'ils permettent de déterminer comment, dans une situation donnée, le traitement fiscal sera effectué. L'art. 50 LTVA renvoyant à la législation douanière, il s'agit, dans le cas présent, de renseignements pertinents pour des déclarations en douane à venir. Ces renseignements proviennent de la sphère privée du contribuable dont certaines sont également susceptibles de constituer des secrets d'affaires. En l'occurrence, ces mêmes renseignements permettent de tirer des conclusions sur le traitement TVA. Cela vaut non seulement pour les rulings eux-mêmes, mais également pour d'éventuels courriers révoquant ces rulings. Enfin, au vu de l'ATF 150 II 191⁶, le secret fiscal vaut également si les renseignements donnés par l'assujetti concernent principalement le droit douanier, mais permettent accessoirement de déterminer le traitement fiscal en matière de TVA ».
31. Le même jour, le Préposé a soumis à l'OFDF la proposition du représentant de la demanderesse de prolonger la suspension des procédures de médiation (cf. ch. 29).
32. Le 26 septembre 2024, l'OFDF s'est opposé la proposition du représentant de la demanderesse car ce la durée de la suspension avait été convenue à l'amiable dans l'accord de médiation du 21 mars 2024 et que l'OFDF avait respecté sa part de l'accord. Néanmoins, l'OFDF a accepté de prolonger la suspension jusqu'au 18 octobre 2024. En outre, l'OFDF a relevé que la demande d'accès du représentant de la demanderesse en vue d'obtenir la réponse de l'AFC ne faisait pas partie de l'accord de médiation. Finalement, l'autorité a confirmé qu'elle s'était bien repositionnée à la lumière de la réponse obtenue par l'AFC.
33. Par courriel du même jour, le Préposé a informé le représentant de la demanderesse de la prolongation de la suspension jusqu'au 18 octobre 2024.
34. Le 18 octobre 2024, le représentant de la demanderesse a remis au Préposé sa détermination quant à la nouvelle prise de position de l'OFDF. En substance, il a relevé que la pratique douanière de l'OFDF en matière de copropriété partagée d'aéronefs tout comme les motifs liés à la révocation des rulings ne relèvent pas du secret fiscal mais d'une pratique douanière respectivement de l'évolution de celle-ci. Du point de vue du représentant, ces informations doivent être accessibles afin que tous les acteurs du marché de l'aviation concernés par de la copropriété partagée d'aéronefs puissent la connaître et agir en conséquence. Etant donné que l'OFDF refuse de communiquer les informations demandées à sa mandante, le représentant maintient ses demandes en médiation et demande au Préposé d'établir une recommandation.
35. Les allégations de la demanderesse et de l'OFDF ainsi que les documents déposés sont pris en compte, dans la mesure où cela s'avère nécessaire, dans les considérants ci-après.

⁶ Consid. 3.5.

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

36. La demanderesse a déposé deux demandes d'accès au sens de l'art. 10 LTrans auprès de l'OFDF et a reçu deux réponses (partiellement) négatives. Etant partie aux procédures préliminaires de demandes d'accès, elle est légitimée à déposer les demandes en médiation (art. 13 al. 1 let. a LTrans). Celles-ci ont été remises 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).
37. 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 modalités⁷. 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.
38. Deux demandes d'accès ont été déposées par la même demanderesse auprès de l'OFDF et toutes deux portent sur des états de fait très semblables, de sorte que l'OFDF a rendu des prises de position avec des argumentaires similaires qui ont donné lieu à deux demandes en médiation presque identiques. Pour des raisons d'économie de procédure, il se justifie de joindre les deux procédures de médiation et de les classer au moyen d'une recommandation commune.

B Considérants matériels

39. 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.⁸
40. L'objet de la présente recommandation porte sur les rulings accordés à la société A et à la société B, voire encore à d'autres sociétés exploitant des aéronefs en propriété partagée, après le 1^{er} juillet 2006 (art. 23 LTrans). Si ces rulings ont été modifiés, la demanderesse a requis la nouvelle et l'ancienne version de ces rulings ainsi que les rulings révoqués. Il ressort des chiffres 12 et 16 ainsi que des documents remis par le représentant de la demanderesse, que la « Verwaltungspraxis » de l'OFDF relative à l'importation temporaire sur le territoire douanier d'avions en copropriété par des personnes domiciliées en Suisse lui a été transmise de sorte qu'elle ne fait plus partie de la procédure en cours.⁹
41. La loi sur la transparence vise à promouvoir la transparence quant à la mission, l'organisation et l'activité de l'administration. A cette fin, elle contribue à l'information du public en garantissant l'accès aux documents officiels (art. 1 LTrans). Ce droit d'accès général concrétise le but essentiel de la loi, qui est de renverser le principe du secret de l'activité de l'administration au profit de celui de la transparence quant à la mission, l'organisation et l'activité du secteur public.¹⁰ Il s'agit en effet de susciter la confiance du citoyen en l'administration et en son fonctionnement, de renforcer le caractère démocratique des institutions publiques tout en améliorant le contrôle des autorités étatiques.¹¹ Ainsi, pour autant que la loi sur la transparence soit applicable à raison de la personne et de la matière (art. 2 et 3 LTrans) et qu'aucune disposition spéciale au sens de l'art. 4 LTrans n'existe, toute personne a le droit de consulter des documents officiels (art. 5 LTrans) et d'obtenir des renseignements sur leur contenu de la part des autorités (art. 6 al. 1 LTrans).¹² La loi sur la transparence fonde donc une présomption en faveur du libre accès aux documents officiels.
42. D'après l'OFDF, les rulings sont soumis au secret fiscal en application de l'art. 74 LTVA en lien avec l'art. 4 let. a LTrans. Il soulève notamment que : « Les données récoltées à l'occasion d'une

⁷ 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.

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

⁹ Courrier du 27 août 2020 émis par les Douanes Ouest et remis au représentant de la demanderesse.

¹⁰ ATF 142 II 340, consid. 2.2 ; Arrêt du TAF A-6/2015 du 26 juillet 2017, consid. 4.1

¹¹ ATF 136 II 399, consid. 2.1.

¹² ATF 142 II 340, consid. 2.2.

importation sont récoltées de façon indifférenciée pour la perception des droits de douane et de l'impôt sur les importations ainsi qu'à d'autres fins éventuelles. Il en va de même en cas d'importation pour le régime de l'admission temporaire. Ainsi, si un ruling, comme en l'espèce, se prononce sur la procédure douanière quant à une marchandise destinée au régime de l'admission temporaire (art. 58 LD), cela a aussi un impact sur la perception de l'impôt sur les importations en matière de TVA et donc, sur l'exécution de la loi sur la TVA. Il s'ensuit, comme le secret fiscal de l'art. 74 LTVA couvre l'exécution de la loi sur la TVA et que les rulings servent à l'exécution de la loi sur la TVA, que l'accès au(x) ruling(s) ainsi qu'à leur (éventuelle) révocation ne peut pas vous être accordé en raison de l'exception de l'art. 4, let. a LTrans. ». L'autorité a également ajouté qu'une « obligation de renseigner n'est cependant pas une condition *sine qua non* pour qu'il y ait secret fiscal : le texte de l'art. 74, al. 1 LTVA indique que sont soumis au secret les faits dont la personne qui y est soumise a connaissance dans l'exercice de ses fonctions. La portée de ce secret est large (Blum Beatrice, dans: Geiger Felix/Schluckebier Regine (éd.), MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Zürich 2019, Art. 74 Geheimhaltung n 17). A la lecture de l'art. 68 LTVA, il en ressort que ces faits peuvent être déterminants tant pour la constatation de l'assujettissement à l'impôt que pour le calcul de l'impôt. Une remise volontaire des renseignements susmentionnés est ainsi également couverte. Les informations fournies par des tiers dans le cadre d'une taxation par la voie de l'assistance administrative ou en raison d'une obligation de fournir des attestations ou des renseignements sont aussi couverts par le secret fiscal (arrêt du TAF A-6255/2018 du 12 septembre 2019, consid. 6.4.1).»

43. Le représentant de la demanderesse estime entre autres pour sa part que les rulings doivent exposer la loi, la pratique douanière en matière de copropriété partagée d'aéronefs ainsi que les conséquences pour les utilisateurs suisses ou étrangers de ces aéronefs et que ces informations ne peuvent être protégées par le secret fiscal. Concernant les indications relatives à la modification ou la révocation des rulings accordés à diverses sociétés, il avance que ces informations ne relèvent pas du secret fiscal mais d'un changement de pratique douanière qui « doit être publiée afin que tous les acteurs du marché de l'aviation concernés par de la copropriété partagée d'aéronefs puissent la connaître et agir en conséquence. »
44. Selon l'art. 4 LTrans, sont réservées les dispositions d'autres lois fédérales qui qualifient de secrètes certaines informations (let. a) ou qui déclarent certaines informations accessibles, à des conditions dérogeant à la loi sur la transparence (let. b). Dans la mesure où le texte de la disposition spéciale n'est pas clair et que des interprétations différentes sont possibles, il convient de rechercher sa véritable portée en tenant compte de tous les éléments d'interprétation.¹³ La réserve de dispositions spéciales d'autres lois fédérales selon l'art. 4 LTrans se réfère à des lois au sens formel selon l'art. 163 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse (Cst. ; RS 101).¹⁴ Le TF n'exclut pas l'application du principe de la proportionnalité en présence d'une disposition spéciale réservée au sens de l'art. 4 LTrans.¹⁵
45. L'OFDF est chargé, en application de l'art. 1 let. c LD, de la perception des droits de douane et de la perception des redevances dues en vertu d'autres lois fédérales, dans la mesure où elle lui incombe ainsi que, selon la let. d, de l'exécution d'actes législatifs autres que douaniers et à l'accomplissement de tâches, dans la mesure où elles lui incombent. En règle générale, toutes les marchandises importées en Suisse – y compris les moyens de transport – sont soumises aux droits de douane (art. 7 LD) et doivent être taxées. Il découle de l'importation de marchandises, une obligation de déclarer et de payer les droits de douane (art. 68 LD). Selon l'art. 51 LTVA, quiconque est débiteur de la dette douanière est assujetti à l'impôt sur les importations et tous deux naissent au même moment (art. 69 LD). D'après l'art. 1 LD et l'art. 62 LTVA, l'OFDF est chargé de percevoir les droits de douane ainsi que l'impôt sur les importations.
46. Selon l'art. 74 LTVA, quiconque est chargé de l'exécution de la LTVA ou participe à son exécution est tenu, à l'égard d'autres services officiels et des tiers, de garder le secret sur les faits dont il a connaissance dans l'exercice de ses fonctions et de refuser la consultation des pièces officielles.

¹³ ATF 145 II 270, consid. 4.1 y compris références citées.

¹⁴ FF 2003 1833.

¹⁵ Arrêt du TF 1C_272/2022 du 15 novembre 2023, consid. 3.7.

La jurisprudence, tout comme le Préposé, constate que l'art. 74 LTVA est une disposition spéciale réservée au sens de l'art. 4 let. a LTrans et que, les informations recueillies par l'OFDF dans l'accomplissement des tâches lui incombant en application de la LTVA, peuvent être couvertes par le secret fiscal. Néanmoins, le secret fiscal ne s'étend pas à toutes les informations de nature fiscale.

47. D'après la jurisprudence, « le secret fiscal vise en premier lieu la protection de la personnalité et la préservation des secrets d'affaires du contribuable. Il va au-delà du simple secret de fonction dans la mesure où le contribuable apparaît comme particulièrement vulnérable en raison de son obligation de divulgation très étendue découlant du droit fiscal (obligation de déclarer et de renseigner). [...] Quant à son objet, le secret fiscal s'étend à toutes les données obtenues par l'autorité dans le cadre de ses attributions fiscales, soit tous les renseignements que le contribuable est tenu de fournir en vertu des dispositions légales applicables. En revanche, les informations relatives au processus décisionnel de l'administration fiscale (processus internes, directives, etc.) sont en principe accessibles (Office fédéral de la justice [OFJ], Secret fiscal et accès à des documents officiels, avis de droit du 2 octobre 2015, JAAC 2016 p. 8) ».¹⁶
48. Le cas d'espèce concerne l'importation temporaire sur le territoire douanier d'avions en copropriété par des personnes domiciliées en Suisse. En principe, toutes les marchandises importées en Suisse – y compris les moyens de transport – sont soumises aux droits de douane (art. 7 LD) ainsi qu'à l'impôt sur les importations (art. 51 LTVA). Dans certains cas, le Conseil fédéral peut autoriser le régime douanier de l'admission temporaire qui exonère de manière partielle ou totale des droits à l'importation des marchandises étrangères (art. 9 LD et art. 53 al. 1 let. i LTVA). L'art. 58 LD prévoit que les marchandises introduites dans le territoire douanier doivent être déclarées pour le régime de l'admission temporaire et implique qu'elles sont soumises de manière conditionnelle aux droits d'importation. Les art. 34 et 35 de l'ordonnance sur les douanes (OD ; RS 631.01) ainsi que la Convention relative à l'admission temporaire (Convention d'Istanbul ; RS. 0.631.24) règlent les modalités de l'admission temporaire et l'OFDF est chargé de son application.

Il est toutefois possible d'obtenir des rulings en matière d'importation temporaire sur le territoire douanier d'aéronefs non dédouanés en copropriété par des personnes domiciliées en Suisse. Un ruling permet au contribuable de se voir confirmer de manière fiable, par l'autorité compétente, les conséquences fiscales auxquelles il doit s'attendre s'il met en œuvre un état de fait concret dans un cas particulier. Concrètement, le contribuable soumet à l'autorité de manière volontaire un état de fait relatif à l'importation d'une marchandise soumise au régime de l'admission temporaire, en vue de recevoir un renseignement relatif au traitement douanier lui étant applicable. Pour lui répondre, l'OFDF se basait jusqu'en 2020 sur la loi ainsi que sur sa pratique administrative qui allait au-delà des normes juridiques applicables.¹⁷

49. Sur la base des éléments en sa possession, il apparaît au Préposé que les sociétés au bénéfice d'un ruling ont soumis de manière volontaire, et non dans le cadre d'une obligation de déclarer, des informations à l'OFDF en vue d'obtenir des renseignements et des garanties quant à un état de fait qu'elles mettront éventuellement en œuvre. En effet, au moment de communiquer ces informations à l'autorité, les sociétés ne sont pas soumises à une obligation de déclarer en application de la LTVA ou de la LD puisque les marchandises n'ont pas encore passé la douane (art. 69 LD). Sur la base de ces rulings, l'on ne peut pas non plus partir du principe que ces sociétés importeront effectivement des marchandises en Suisse. De plus, elles ne sont pas non plus en train de déclarer, au moyen des documents demandés, des marchandises en vue d'un régime d'admission temporaire (art. 58 LD).¹⁸ Concrètement, elles demandent des renseignements à l'OFDF qui leur répond sur la base de la loi mais surtout sur la base d'une pratique administrative qui va au-delà des normes juridiques applicables. Le Préposé relève que le secret fiscal protège le contribuable soumis à une obligation de déclarer et qui, en raison de cette obligation, se trouve dans une position particulièrement vulnérable. La protection offerte par le secret fiscal va plus loin

¹⁶ Arrêt du TF 1C_272/2022 du 15 novembre 2023, consid. 3.3 ; voir aussi arrêt du TAF A-6255/2018 du 12 septembre 2019, consid. 6.4.1.

¹⁷ Courrier du 27 août 2020 émis par la Douane Ouest et remis au représentant de la demanderesse suite à sa demande d'accès.

¹⁸ <https://www.bazg.admin.ch/bazg/fr/home/informationen-firmen/einfuhr-in-die-schweiz/besondere-einfuhrverfahren/voruebergehende-einfuhr/zavv.html>

que celle offerte par le secret de fonction justement en raison de cette position particulièrement vulnérable. Contrairement à l'OFDF, le Préposé considère que l'obligation de déclarer est un élément central pour la reconnaissance du secret fiscal, ce qui semble également être confirmé par la jurisprudence.¹⁹ En l'espèce, le Préposé constate que les informations livrées par les sociétés l'ont été en dehors d'une obligation de déclarer²⁰ et qu'elles ont été remises de manière volontaire en vue d'obtenir un avantage. Les sociétés ne se trouvent ainsi pas dans une position particulièrement vulnérable nécessitant un besoin de protection accrue. Pour les motifs évoqués, le Préposé estime que les informations demandées ne peuvent être protégées par le secret fiscal.

Finalement, il convient de souligner que les renseignements fournis par l'OFDF dans le cadre des rulings s'appuient sur une pratique administrative. De surcroît, d'après l'OFDF, les rulings ou les éventuels courriers de révocation ne contiennent pas d'informations supplémentaires autres que la pratique actuelle en matière de traitement des aéronefs en admission provisoire. Selon la doctrine, cette pratique administrative, qui va au-delà des normes applicables, ne saurait être protégée par le secret fiscal.²¹ La publication de la pratique administrative permet une application plus uniforme de celle-ci et la rend contrôlable par l'administré.²² Le Préposé tient encore à relever que c'est justement le but de la loi sur la transparence que de rendre plus transparent l'activité de l'administration et de renforcer le caractère démocratique en rendant le processus décisionnel plus transparent. Dévoiler une pratique administrative respectivement douanière sert, de son point de vue, cet objectif voulu par le législateur, raison pour laquelle ces informations doivent être rendues accessibles.

50. Bien que les documents demandés par le représentant de la demanderesse ne soient, de l'avis du Préposé, pas couverts par le secret fiscal, les informations qui y sont contenues pourraient être soumises à une ou plusieurs exceptions prévues par la loi sur la transparence. L'OFDF n'en a toutefois, pour l'instant, soulevée et motivée aucune de sorte que l'accès devrait être accordé. Néanmoins, le représentant de la demanderesse ayant précisé dans ses demandes en médiation ce qui suit : « l'OFDF invoque le secret fiscal, un principe qui n'est pas contesté en ce qui concerne la protection à accorder aux informations personnelles, professionnelles et financières relatives aux contribuables qui sont au bénéfice d'un ruling fiscal. Or, en l'occurrence, ma mandante n'a aucun intérêt ni besoin à connaître ces informations, ce d'autant moins qu'elle sait que la société [...] et la société [...] bénéficient de longue date du régime de l'admission temporaire en Suisse [...]. Or, si ma mandante ne veut pas obtenir ces informations qui pourraient de toute manière être caviardées avant que les rulings lui soient transmis [...]. » (cf. ch.16), l'OFDF peut procéder au caviardage de ces informations avant la transmission des rulings à la demanderesse.
51. *Pour résumer, le Préposé arrive à la conclusion que les rulings demandés se ne sont pas couverts par le secret fiscal puisqu'il s'agit d'une part d'informations fournies en dehors d'une obligation de déclarer basée sur la LTVA et d'autre part d'informations relatives à la pratique administrative de l'autorité. Le Préposé recommande donc à l'OFDF d'accorder l'accès à ces rulings après avoir caviardé les informations personnelles, professionnelles et financières relatives aux bénéficiaires desdits rulings.*

Dispositif sur la page suivante

¹⁹ Arrêt du TF 1C_272/2022 du 15 novembre 2023, consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-6255/2018 du 12 septembre 2019, consid. 6.4.1.

²⁰ Arrêt du TAF A-6255/2018 du 12 septembre 2019, consid. 6.4.3.

²¹ Office fédéral de la justice, Secret fiscal et accès à des documents officiels, avis de droit du 2 octobre 2015, JAAC 2016 p. 8.

²² GAVILLET, La pratique administrative dans l'ordre juridique suisse, in ASR-Abhandlungen zum Schweizerischen Recht Band/Nr. 827, 2018, N951.

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

52. L'Office fédéral de la douane et de la sécurité aux frontières accorde l'accès aux rulings après avoir caviardé les informations personnelles, professionnelles et financières relatives aux bénéficiaires desdits rulings.
53. Dans les dix jours à compter de la réception de la recommandation la demanderesse et les tiers concernés peuvent requérir que l'Office fédéral de la douane et de la sécurité aux frontières rende une décision selon l'art. 5 de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) s'ils ne sont pas d'accord avec la recommandation (art. 15 al. 1 LTrans).
54. L'Office fédéral de la douane et de la sécurité aux frontières rend une décision selon l'art. 5 PA s'il refuse d'octroyer l'accès conformément à la recommandation (art. 15 al. 2 LTrans).
55. L'Office fédéral de la douane et de la sécurité aux frontières 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).
56. La présente recommandation est publiée. Afin de protéger les données relatives aux participants à la procédure de médiation, le nom de la demanderesse, de son représentant, ainsi que des tiers concernés sont anonymisés (art. 13 al. 3 OTrans).
57. La recommandation est notifiée à :
- Recommandé (R) avec avis de réception
X.____
[Demanderesse]

 - Recommandé (R) avec avis de réception
Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières
3003 Berne

Reto Ammann
Chef Domaine de direction
Principe de la transparence

Mélissa Beutler
Juriste Domaine de direction
Principe de la transparence