

# **BGE 150 II 191**

Bundesgericht (BGE), 2023-11-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_150 II 191](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_150%20II%20191)

FR: ATF 150 II 191

IT: DTF 150 II 191

## **Regeste**

Regeste Art. 4 lit. a BGÖ; Art. 74 MWSTG; Zugang zu Dokumenten des Bundesamts für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) über die Einfuhr von Gold in die Schweiz. Verhältnis zwischen dem Steuergeheimnis und dem Öffentlichkeitsprinzip (E. 3.1-3.4). Die strittigen Informationen (betreffend Mengen und Herkunft des importierten Goldes) wurden von den Importeuren aufgrund ihrer Deklarationspflicht geliefert und das BAZG handelte in diesem Zusammenhang als Veranlagungsbehörde; folglich steht der Auskunft darüber das Steuergeheimnis entgegen, ohne dass eine Interessenabwägung durchzuführen wäre (E. 3.5-3.7). Das BGÖ bezweckt nicht den Zugang zu ausschliesslich privaten Informationen ohne Zusammenhang zur staatlichen Tätigkeit (E. 4).

## **Erwägungen**

### **E. 3**

Selon l' art. 6 LTrans , toute personne a, sans avoir à justifier d'un intérêt particulier, le droit de consulter des documents officiels et d'obtenir des renseignements sur leur contenu de la part des autorités. Ce droit d'accès général concrétise le but fixé à l'art. 1 er LTrans, qui est de renverser le principe du secret de l'activité de l'administration au profit de celui de transparence quant à la mission, l'organisation et l'activité du secteur public. Il s'agit en effet de rendre le processus décisionnel de l'administration plus transparent dans le but de renforcer le caractère démocratique des institutions publiques, de même que la confiance des citoyens dans les autorités, tout en améliorant le contrôle de l'administration ( ATF 148 II 92 consid. 2; ATF 133 II 209 consid. 2.3.1; Message du 12 février 2003 relatif à la loi fédérale sur la transparence de l'administration, FF 2003 1807 ss, 1819, 1827; voir aussi ATF 142 II 340 consid. 2.2). Conformément à ce but, la loi définit de manière large la notion de documents officiels ( art. 5 LTrans ), le champ d'application à raison de la personne (ratione personae, art. 2 LTrans ) ainsi que les bénéficiaires et les conditions d'exercice du droit d'accès ( art. 6 LTrans ). La loi s'applique ainsi à l'ensemble de l'administration fédérale ( art. 2 al. 1 let. a LTrans ), y compris aux organismes de droit public ou privé chargés de rendre des décisions.

### **E. 3.1**

Les exceptions et restrictions au droit d'accès figurent aux art. 7 ss LTrans . La loi mentionne notamment le risque de compromettre les intérêts économiques de la Suisse, ses intérêts en matière de politique extérieure et ses relations internationales, le risque de révéler des secrets professionnels, d'affaire ou de fabrication ( art. 7 al. 1 LTrans ), le risque de porter atteinte à la sphère privée de tiers ( art. 7 al. 2 LTrans ), ainsi que la protection des données personnelles ( art. 9 LTrans ). L' art. 4 LTrans réserve en outre les dispositions spéciales d'autres lois fédérales qui déclarent certaines informations secrètes (let. a) ou au contraire qui déclarent certaines informations accessibles à des conditions dérogeant à la

LTrans (let. b). Le rapport entre les règles générales sur la transparence fixées dans la LTrans et les dispositions spéciales sur le secret figurant dans d'autres lois ne peut BGE 150 II 191 S. 195 être défini in abstracto mais doit faire l'objet d'une évaluation au cas par cas, en se fondant sur le sens et le but des dispositions en question: l'intérêt public à la transparence doit être mis en balance avec le but de protection de la norme spéciale. Cela vaut également pour les anciennes normes spéciales relatives à la confidentialité des actes et mesures de l'État. Ainsi, le secret de fonction ne couvre plus que les informations qui nécessitent une protection particulière ou qui ne sont pas accessibles en vertu des règles générales de la loi sur la transparence, car sinon cette loi plus récente serait vidée de son contenu et deviendrait en grande partie inapplicable ( ATF 146 II 265 consid. 3.1; arrêt 1C\_93/2021 du 6 mai 2022 consid. 3.4).

### **E. 3.2**

Selon l' art. 74 LTVA , quiconque est chargé de l'exécution de la présente loi 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 (al. 1). Selon l'al. 2 de cette disposition, l'obligation de garder le secret ne s'applique pas aux cas relevant de l'entraide administrative visée à l' art. 75 LTVA ou de l'obligation de dénoncer un acte punissable (a), aux organes judiciaires ou administratifs, lorsque le Département fédéral des finances (DFF) a autorisé l'autorité chargée de l'exécution de la présente loi à donner des renseignements (b), dans des cas d'espèce, aux autorités chargées des poursuites pour dettes et des faillites ou lorsqu'il y a dénonciation de délits commis dans la poursuite pour dettes ou la faillite qui portent préjudice à l'Administration fédérale des contributions (AFC) (c), ainsi qu'aux informations suivantes contenues dans le registre des assujettis: numéro sous lequel l'assujetti est inscrit, adresse et activité économique, début et fin de l'assujettissement (d). Ce devoir de confidentialité se retrouve à l'art. 110 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), de teneur identique, ainsi qu'à l'art. 39 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Les principes développés en application de ces dispositions peuvent d'ailleurs, contrairement à ce que soutient la recourante, s'appliquer à l' art. 74 LTVA , dont la raison d'être est la même nonobstant la nature différente des impôts en cause.

### **E. 3.3**

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 BGE 150 II 191 S. 196 obligation de divulgation très étendue découlant du droit fiscal (obligation de déclarer et de renseigner). Le secret fiscal sert cependant aussi indirectement à l'établissement des faits dans la procédure d'imposition. Il favorise l'exécution par les contribuables de leur obligation de renseigner, dans la mesure où ceux-ci peuvent compter sur le fait que les informations divulguées aux autorités fiscales ne seront pas rendues publiques (arrêt 1C\_598/2014 du 18 avril 2016 consid. 3.2; cf. également ATF 135 I 198 consid. 3.1). Plus généralement, il sert ainsi l'intérêt public à ce que les obligations fiscales (notamment de déclaration) soient correctement exécutées. Le secret fiscal est un secret qualifié (cf. ANDREA PEDROLI, in *Impôt fédéral direct*, Commentaire LIFD [...], 2 e éd. 2017, n° 2 ad art. 110 LIFD ; XAVIER OBERSON, in *Commentaire LTVA*, Zweifel/Beusch/Glauser/ Robinson [éd.], 2015, n° 2 ad art. 74 LTVA ), et il ne peut y être

porté atteinte qu'en vertu d'une base légale formelle expresse, en l'occurrence l' art. 74 al. 2 LTVA (BEATRICE BLUM, in MWSTG Kommentar, Geiger/Schluckebier [éd.], 2 e éd. 2019, n° 8 ad art. 74 LTVA ). 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 n. 1).

#### **E. 3.4**

La recourante ne saurait dès lors contester que l' art. 74 LTVA constitue une disposition spéciale au sens de l' art. 4 LTrans (OFJ, op. cit. p. 1-14, 11; BLUM, op. cit., n° 3 ad art. 74 LTVA ; Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence, 30 e rapport d'activité 2022-2023, p. 81). Lors de la révision de la LTVA en 2008, cette disposition a été reprise sans modification et sans commentaire particulier de l'art. 55 de l'ancienne loi (Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 ss, 6389 ad art. 74). Lorsqu'il aborde incidemment le sujet de la transparence, le Message n'évoque ce principe qu'en faveur des personnes assujetties (FF 2008 6279, 6281, 6283, 6371, 6377 et 6414), mais nullement en faveur du public. On ne saurait certes en déduire que le législateur aurait, délibérément ou implicitement, voulu limiter le principe de la transparence dans BGE 150 II 191 S. 197 ce domaine. La jurisprudence considère au contraire que, compte tenu du changement de paradigme opéré par la LTrans, l'absence de toute considération relative à la coordination entre la LTrans et la nouvelle législation doit plutôt être interprétée comme un indice que l'autorité législative n'a pas voulu restreindre le champ d'application de la LTrans dans le domaine en question ( ATF 146 II 265 consid. 5.2.1; arrêt 1C\_93/2021 précité consid. 3.5.2). En l'occurrence toutefois, comme cela est relevé ci-dessus, le secret fiscal est un secret qualifié couvrant l'ensemble des informations touchant à la sphère privée du contribuable et communiquées à l'autorité dans le cadre de l'accomplissement de ses tâches légales. Sa protection est plus étendue que celle du secret de fonction - il est notamment opposable, selon l' art. 74 al. 1 LTVA , aux "autres services officiels" -, en raison de la nature particulière de la relation entre le contribuable et l'administration fiscale (arrêt 1C\_598/2014 précité consid. 3.2). Compte tenu de l'importance centrale accordée à ce secret et de l'intérêt public qui est en jeu (consid. 3.3 ci-dessus), il n'y a pas lieu de retenir que le législateur aurait voulu étendre le principe de transparence dans ce domaine et permettre l'obtention d'informations relatives à des entreprises privées, sans rapport direct avec l'activité de l'administration (cf. consid. 4 ci-dessous).

#### **E. 3.5**

L' art. 62 al. 1 LTVA prévoit que l'impôt sur les importations est perçu par l'OFDF. Celui-ci arrête les instructions requises et prend les décisions nécessaires. Les organes de l'OFDF sont habilités à procéder aux investigations nécessaires à la vérification des éléments pertinents pour la taxation (al. 2). En dehors des tâches douanières qui lui incombent (art. 94 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD; RS 631.0]), l'OFDF participe à l'exécution d'actes législatifs de la Confédération autres que douaniers si ces actes le prévoient ( art. 95 al. 1 LD ). Conformément à l' art. 25 al. 1 LD , la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'OFDF, déclarer en vue de la taxation les

marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement. En tant que personnes assujetties, les intimées ont ainsi été amenées à déclarer les quantités d'or qu'elles ont importées en Suisse, ainsi notamment que l'identité de leurs clients étrangers. Selon les informations de l'OFDF, ces données ont été introduites dans le système "e-dec" utilisé notamment pour la perception des redevances, mais également pour la gestion des vérifications, BGE 150 II 191 S. 198 l'information concernant les systèmes de placement sous régime douanier utilisée par les partenaires de la douane, ainsi que pour l'établissement de rapports et de statistiques (annexe 23 de l'ordonnance du 23 août 2017 sur le traitement des données personnelles dans l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OTD-OFDF; RS 631.061]). La recourante fait grand cas du fait que les importations d'or sont exonérées de la TVA aux conditions de l'art. 44 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201). Il n'est toutefois pas déterminant que les renseignements litigieux soient ou non pertinents pour la procédure, ni que cette procédure aboutisse nécessairement à une taxation (ZWEIFEL/HUNZIKER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [éd.], 4 e éd. 2022, n° 11 ad art. 110 LIFD). Les renseignements litigieux (quantités, provenances) ont ainsi été produits par les intimées en vertu d'une obligation de déclarer, en particulier afin de vérifier s'il y a lieu de prélever des impôts sur les produits importés ou si les conditions d'exonération (en fonction de la qualité de l'or importé) sont réunies. L'OFDF a agi dans ce cadre comme autorité fiscale (BLUM, op. cit., n° 13 ad art. 74 LTVA) et a recueilli les renseignements "dans l'exercice de ses fonctions" au sens de l'art. 74 LTVA, même si les renseignements recueillis peuvent également servir à des fins, notamment, de statistique. L'intégralité de ces renseignements est donc couverte par le secret fiscal prévu à l'art. 74 LTVA.

### **E. 3.6**

Dans la mesure où le secret fiscal est opposable à la demande de la recourante, il n'y a pas de place pour la pesée que la recourante prétend vouloir opérer entre, d'une part, ses intérêts - et l'intérêt du public - à la consultation des renseignements et, d'autre part, l'intérêt des intimées à la préservation du secret. Il y a lieu de relever qu'à la suite de divers postulats et interpellations, le Conseil fédéral s'est exprimé à plusieurs reprises au sujet des importations d'or, en rapport avec la violation des droits humains. Dans son rapport du 14 novembre 2019 (donnant suite au postulat 15.3877 Recordon du 21 septembre 2015), il relève l'importance de la Suisse dans le commerce mondial, la fonte d'or représentant environ 40 % des capacités de fonte mondiales. Les activités des entreprises au sein de la chaîne de l'or sont susceptibles d'avoir des impacts sur un large éventail de droits de l'homme tels que mauvais traitements des employés, interférences au mode de vie traditionnel BGE 150 II 191 S. 199 des peuples indigènes, impacts négatifs sur les communautés locales, atteintes à l'environnement et à l'État de droit (crime organisé et conflits armés liés aux activités minières), en particulier s'agissant des mines artisanales qui emploient un très grand nombre de personnes (plus de 15 millions de travailleurs). Le rapport relève que les statistiques du commerce extérieur suisse sont accessibles depuis 1988 par la base de données Swiss-Impex. Pour l'or brut, les données sont disponibles depuis 2012. Elles sont désagrégées par années, pays d'origine pour l'importation, de destination pour l'exportation, avec les valeurs et quantités. A l'importation, le pays d'expédition, bien que relevé dans les déclarations douanières, n'est pas reporté dans la base de données Swiss-Impex. La problématique des données relatives au commerce de l'or est régulièrement débattue devant les instances législatives. Le législateur fédéral a ainsi adopté, le 19 juin 2020 (en tant que

contre-projet indirect à l'initiative populaire "Entreprises responsables - pour protéger l'être humain et l'environnement"), les art. 964j ss CO intitulés "Devoirs de diligence et de transparence en matière de minerais et de métaux provenant de zones de conflit et en matière de travail des enfants", en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022 (RO 2021 846; FF 2017 353). D'une part, les grandes entreprises suisses se trouvent légalement tenues de rendre compte des risques liés à leurs activités commerciales dans les domaines de l'environnement, des questions sociales, des questions de personnel, des droits de l'homme et de la lutte contre la corruption, ainsi que des mesures prises pour les combattre, créant ainsi de la transparence. D'autre part, les entreprises présentant des risques dans les domaines sensibles du travail des enfants et des minerais dits de conflit doivent se conformer à des obligations de diligence raisonnable et de reporting particulières. L'efficacité de ces dispositions et leur conformité avec l'évolution du droit européen font l'objet d'un suivi particulier (Office fédéral de la justice, Analyse Vorschläge EU-Richtlinien über Sorgfaltspflichten und Berichterstattung zur Nachhaltigkeit und möglicher Anpassungsbedarf im Schweizer Recht, Bericht Entwürfe Nachhaltigkeitspflichten EU und geltendes Recht Schweiz, du 25 novembre 2022). C'est également au législateur fédéral qu'il appartiendrait, le cas échéant, d'étendre les obligations de transparence dans ce domaine, respectivement de modifier le régime du secret fiscal tel qu'il découle BGE 150 II 191 S. 200 de la loi et auquel le Tribunal fédéral ne saurait déroger (cf. art. 190 Cst. ).

### **E. 3.7**

Invoquant enfin le principe de la proportionnalité, la recourante reproche à l'instance précédente de ne pas avoir recherché comment un accès aux renseignements litigieux pouvait être aménagé. En vertu du principe de la proportionnalité ( art. 5 al. 2 et art. 36 al. 3 Cst. ), l' art. 7 LTrans permet, lorsque le droit d'accès peut porter atteinte à la sphère privée de tiers, d'accorder un accès limité, par exemple au moyen d'un caviardage des données sensibles. Un tel mode de procéder n'est a priori pas exclu, également en présence d'informations secrètes en vertu de dispositions spéciales au sens de l' art. 4 let. a LTrans . Le TAF a toutefois considéré à ce propos - d'une manière certes succincte mais suffisamment motivée - que la demande d'accès portait sur des renseignements relatifs à certaines sociétés que la recourante avait préalablement déterminées. Cette appréciation ne prête pas le flanc à la critique: compte tenu du nombre très limité d'entités visées, un caviardage n'assurerait vraisemblablement pas un anonymat suffisant. La recourante ne fait pour sa part qu'invoquer de manière générale le principe constitutionnel de proportionnalité, sans proposer elle-même (comme l'exige l' art. 42 al. 2 LTF et, en matière constitutionnelle, l' art. 106 al. 2 LTF ) un caviardage qui permettrait d'une part de respecter le secret fiscal, et qui soit d'autre part susceptible de lui fournir des indications utilisables. Dans la mesure où il est suffisamment motivé, le grief doit être écarté.

### **E. 4**

Il convient encore de relever que, comme cela est rappelé ci-dessus (consid. 3 in initio) et comme cela ressort du titre de la loi, le but de la LTrans est de garantir l'accès aux documents officiels afin de promouvoir la transparence quant à la mission, l'organisation et l'activité de l'administration. Le principe de transparence doit être avant tout considéré comme un instrument permettant de renforcer la démocratie et l'État de droit par le biais d'un contrôle citoyen destiné à éviter les dysfonctionnements et à assurer une libre formation de la volonté (arrêt 1C\_604/2015 / 1C\_606/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.1, in

PJA 2016 p. 1244 et in RDAF 2016 I p. 487 et les nombreuses références citées; Message relatif à la LTrans, FF 2003 1807, 1817). Les nombreux exemples de la jurisprudence montrent effectivement que le droit d'accès tend à un contrôle de BGE 150 II 191 S. 201 l'activité de l'État, y compris lorsque les renseignements réclamés concernent des personnes privées (cf. en dernier lieu ATF 144 II 91 concernant les données d'émissions d'une centrale nucléaire; ATF 142 II 340 concernant des experts privés ayant collaboré à la mise sur le marché d'un médicament; arrêts 1C\_59/2020 du 20 novembre 2020 concernant les documents remis à l'OFSP par une caisse d'assurance maladie; 1C\_692/2020 du 9 décembre 2021 concernant les rapports d'incident déposés auprès de Swissmedic; 1C\_532/2016 du 21 juin 2017 concernant les listes de bénéficiaires de la rétribution à prix coûtant - RPC). En l'occurrence, la demande d'accès porte sur la quantité et la provenance de l'or importé par les intimées. Elle concerne ainsi des activités exclusivement privées et ne tend, ni directement ni indirectement, à un quelconque droit de regard sur les activités de l'État, par exemple les contrôles effectués par les autorités douanières ou l'intervention des autorités fiscales. En cela, la démarche de la recourante est étrangère au but poursuivi par la LTrans. L'utilisation d'une norme d'une manière totalement étrangère à son but ne saurait dès lors permettre l'obtention d'informations protégées (cf. ATF 135 III 162 consid. 3.3.1; ATF 134 I 65 consid. 5.1).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.