

# **EDOEB recommandation-du-17-avril-2025-ofdf-rulingsdispositions-spéciales-réservées-art-2025-04-17 vom 17. April 2025**

EDÖB, 2025-04-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/edoeb\\_recommandation-du-17-avril-2025-ofdf-rulingsdispositions-spéciales-réservées-art-2025-04-17](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/edoeb_recommandation-du-17-avril-2025-ofdf-rulingsdispositions-spéciales-réservées-art-2025-04-17)

FR: EDOEB

recommandation-du-17-avril-2025-ofdf-rulingsdispositions-spéciales-réservées-art-2025-04-17 du 17 avril 2025

IT: EDOEB

recommandation-du-17-avril-2025-ofdf-rulingsdispositions-spéciales-réservées-art-2025-04-17 del 17 aprile 2025

## **Erwägungen**

### **E. 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).

### **E. 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.

### **E. 33**

Par courriel du même jour, le Préposé a informé le représentant de la demanderesse de la pro- longation de la suspension jusqu'au 18 octobre 2024.

### **E. 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 révoca- tion 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'aé- ronefs puissent la connaître et agir en conséquence. Etant donné que l'OFDF refuse de commu- niquer les informations demandées à sa mandante, le représentant maintient ses demandes en médiation et demande au Préposé d'établir une recommandation.

### **E. 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.

7/11 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

### **E. 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).

### **E. 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 modalités<sup>7</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.

### **E. 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

### **E. 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.<sup>8</sup>

### **E. 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 1er 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.<sup>9</sup>

### **E. 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.<sup>10</sup> 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.<sup>11</sup> 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).<sup>12</sup> La loi sur la transparence fonde donc une présomption en faveur du libre accès aux documents officiels.

#### **E. 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 Douane 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.

8/11 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).»

#### **E. 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. »

#### **E. 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.<sup>13</sup> 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).<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

#### **E. 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 assujéti 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.

#### **E. 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.

<sup>13</sup> ATF 145 II 270, consid. 4.1 y compris références citées. <sup>14</sup> FF 2003 1833. <sup>15</sup> Arrêt du TF 1C\_272/2022 du 15 novembre 2023, consid. 3.7.

9/11 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.

#### **E. 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

#### **E. 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

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

10/11 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.<sup>19</sup> En l'espèce, le Préposé constate que les informations livrées par les sociétés l'ont été en dehors d'une obligation de déclarer<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup> La publication de la pratique administrative permet une application plus uniforme de celle-ci et la rend contrôlable par l'administré.<sup>22</sup> 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.

## **E. 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.

11/11 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

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