

Faculté de droit
Chaire de droit administratif
Prof. Dr Clémence Grisel Rapin
Avenue de Beauregard 13
Bureau 5.409
CH-1700 Fribourg

T +41 26 300 80 25
Clemence.grisel@unifr.ch
www.unifr.ch/ius

AVIS DE DROIT

rédigé à l'attention de
**la cheffe du Département des finances et de l'agriculture (DFA) du
canton de Vaud**
et portant sur
**certains aspects du droit à l'information de la cheffe de
Département**

Table des matières

Table des matières	2
Introduction – le mandat	2
1. Du point de vue du droit de l'organisation de l'administration	3
a. L'organisation de l'administration générale dans le canton de Vaud	3
b. Le principe hiérarchique et sa portée	4
2. Du point de vue du droit du personnel de l'Etat	6
a. Les devoirs de loyauté et d'obéissance.....	6
c. Le secret de fonction	7
d. L'opposabilité du secret de fonction au supérieur hiérarchique.....	8
3. Du point de vue du droit fiscal.....	10
a. L'organisation de l'administration fiscale dans le canton de Vaud.....	10
b. Le secret fiscal	11
c. L'opposabilité du secret fiscal au supérieur hiérarchique	12
Conclusions.....	13
Brève bibliographie.....	14

Introduction – le mandat

Le présent avis de droit est rédigé à l'attention de la cheffe du Département des finances et de l'agriculture (DFA) du canton de Vaud, selon un mandat confié à la soussignée le 22 janvier 2025.

Il porte sur certains aspects du droit à l'information de la cheffe du Département de la part des services qui lui sont hiérarchiquement subordonnés, en particulier sa portée et ses limites. Il répond en particulier à la question de savoir si le secret fiscal et le secret de fonction peuvent être opposés à la cheffe du Département par un chef de service.

Ces questions sont à la croisée de plusieurs réglementations de droit public : le droit de l'organisation de l'administration, qui relève du droit administratif général, le droit du personnel de l'Etat et le droit fiscal. Elles sont abordées successivement selon ces trois points de vue.

1. Du point de vue du droit de l'organisation de l'administration

a. L'organisation de l'administration générale dans le canton de Vaud

Une analyse de la question du droit à l'information de la cheffe de département impose de rappeler le cadre organisationnel dans lequel s'inscrivent les relations entre un chef de département et l'administration de ce dernier. Cela implique de se pencher sur la notion même d'administration.

Sous l'angle de la séparation des pouvoirs, la fonction administrative est comprise dans la fonction gouvernementale ou exécutive qui revient au pouvoir exécutif. Le gouvernement dirige l'administration. A l'instar de l'art. 178 al. 1 Cst., qui prévoit que le Conseil fédéral dirige l'administration fédérale, l'art. 123 Cst-VD prévoit que le Conseil d'Etat dirige l'administration cantonale. Le Conseil d'Etat n'exerce pas uniquement des fonctions politiques, mais il est aussi l'autorité exécutive supérieure du Canton (art. 112 Cst-VD). Comme au niveau fédéral, le système d'organisation du Conseil d'Etat vaudois est à la fois *collégial* (art. 116 Cst-VD) et *départemental* (art. 117 Cst-VD) : chaque membre du Conseil d'Etat dirige un département. L'art. 117 al. 2 Cst-VD précise que la présidente ou le président du Conseil d'Etat dispose de l'administration générale, coordonne l'activité des départements et veille à leur bon fonctionnement.

Ces normes constitutionnelles posent le cadre de l'organisation de l'administration selon le modèle de *l'administration centrale* (ou *centralisée*) : en vertu de la constitution cantonale, l'administration cantonale est dirigée par le Conseil d'Etat et divisée en sept départements, chacun dirigé par un membre du Conseil d'Etat. La loi sur l'organisation du Conseil d'Etat du 11 février 1970 (LOCE) précise ces grandes lignes de l'organisation de l'administration, en particulier son chapitre VI consacré à l'organisation de l'administration générale (art. 61 ss).

L'art. 61 LOCE rappelle qu'il y a sept départements (al. 1) et dispose qu'un règlement du Conseil d'Etat fixe le nom des départements, leur organisation et leur coordination (al. 2). Les services sont groupés dans les départements selon des critères d'efficacité, de cohérence et d'équilibre (al. 3). En vertu de l'art. 62 al. 1 LOCE, chaque membre du Conseil d'Etat dirige un département ; il prend le titre de chef du département. Selon l'art. 66 LOCE,

les départements règlent les affaires qui leur ressortissent en vertu de la loi et celles que le Conseil d'Etat les a chargés de liquider.

Sur la base de l'art. 61 al. 2 LOCE, le Conseil d'Etat a édicté un règlement sur les départements de l'administration (RdéA) du 6 juillet 2022, qui fixe les noms des départements et leur organisation générale : les départements se subdivisent principalement en services ; les secrétariats généraux assument les fonctions d'état-major départemental (art. 2). L'art. 11 de ce règlement détermine les attributions et domaines relevant de la compétence du Département des finances et de l'agriculture.

Enfin, un Arrêté sur la composition des départements et les noms des services de l'administration a été édicté le 6 juillet 2022 par le Conseil d'Etat (AdésA). Son art. 7 dispose que le Département des finances et de l'agriculture comprend les services suivants :

- a. Secrétariat général ;
- b. Direction générale de la fiscalité ;
- c. Service d'analyse et de gestion financière ;
- d. Direction générale de l'agriculture, de la viticulture et des affaires vétérinaires.

Le Département comprend en outre les entités stratégiques de la Statistique Vaud et de l'Office cantonal de la durabilité et du climat.

Il ressort de l'examen des dispositions constitutionnelles, légales et réglementaires que le Canton de Vaud a choisi d'organiser son administration générale (ou centrale) selon un modèle *pyramidal* ou *hiérarchique*, à l'instar de la Confédération et des autres cantons suisses¹. Cette structure de l'administration centrale se caractérise par le fait que les différents organes qui la composent sont hiérarchiquement subordonnés au pouvoir exécutif. Elle obéit ainsi au principe dit hiérarchique.

b. Le principe hiérarchique et sa portée

Le principe hiérarchique (ou de subordination) gouverne et structure l'administration centrale, caractérisée par une structure pyramidale : il implique une subdivision de l'administration en unités hiérarchiquement subordonnées. Le principe hiérarchique découle des principes

¹ Les dénominations peuvent toutefois varier : dans le Canton de Vaud : les *départements* sont divisés en *services*, eux-mêmes subdivisés en *offices*. Plusieurs services peuvent être regroupés en une *Direction* (art. 61-64 LOCE).

structurels de l'Etat de droit, en particulier de la séparation des pouvoirs : le Conseil d'Etat répond en effet envers le Parlement de la bonne exécution de ses tâches, en particulier de la bonne administration².

Le pouvoir hiérarchique comprend différents aspects : il consiste traditionnellement en un pouvoir de *direction* et d'*instruction*, un pouvoir de *contrôle* et de *surveillance*, un pouvoir d'*évocation* et de *révocation*, ainsi que – lorsque la loi le prévoit – un pouvoir de *statuer sur les recours* interjetés contre les décisions des entités subordonnées (recours dit hiérarchique)³.

Le pouvoir de direction et d'instruction comprend celui de donner les instructions générales sur le traitement des affaires (typiquement sous la forme de directives administratives) ou des instructions particulières au sujet d'un dossier déterminé (ordres de service). Il comporte aussi celui de définir l'organisation du travail au sein de l'administration, dans la mesure où celle-ci ne serait pas déjà déterminée par la Constitution, la loi ou les règlements.

Quant au pouvoir de contrôle, il s'étend aussi bien à la légalité qu'à l'opportunité des actes de l'entité hiérarchiquement subordonnée. Il implique que l'autorité supérieure puisse s'informer librement des activités des entités administratives subordonnées et surveiller l'exécution de ses instructions⁴. Ce pouvoir de contrôle ou de surveillance au sein de l'administration centrale est en principe *complet*. Il se distingue en cela de la surveillance qui est exercée sur certaines entités administratives décentralisées.

En droit fédéral, l'art. 38 LOGA prévoit qu'au sein du département, le chef de département a « toujours qualité pour donner des instructions, procéder à des contrôles et intervenir personnellement dans une affaire ». Une disposition semblable n'existe pas en droit vaudois ; ce pouvoir de direction, de contrôle et de surveillance découle cependant de la structure de l'administration établie par la Constitution et la loi, et du principe hiérarchique qui la caractérise et la gouverne.

La structure et le fonctionnement de l'administration (centrale) cantonale sont donc fondés sur le principe selon lequel le chef du département a un droit de contrôle, de surveillance et

² DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, n° 67.

³ Parmi d'autres, DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, n° 67 ; TANQUEREL, Manuel de droit administratif, n° 122 ss.

⁴ TANQUEREL, Manuel de droit administratif, no 124 ; MOOR/ BELLANGER/TANQUEREL, Droit administratif, vol. III, p. 25.

d'instruction étendu sur les activités déployées par les services qui lui sont subordonnés. Les limites du pouvoir de contrôle et d'instruction sont rares⁵. Les seules réserves concernent les cas dans lesquels le supérieur hiérarchique est tenu par les règles relatives à la récusation ou ceux dans lesquels il donnerait des instructions qui paraissent contraires au droit.

Ce pouvoir hiérarchique étendu s'explique notamment par le fait que le Conseil d'Etat et les chefs de département portent la responsabilité de la direction de l'administration, notamment vis-à-vis du Parlement. Ils doivent à cet effet disposer de toutes les informations nécessaires à la bonne exécution de leurs tâches. Afin d'exercer leur pouvoir de contrôle, les autorités hiérarchiquement supérieures, y compris le chef du département, doivent pouvoir s'informer librement de toute l'activité administrative déployée au sein du département. Cela signifie que les agents des unités hiérarchiquement subordonnées ont un devoir d'information vis-à-vis du chef de département. Ainsi, sous l'angle du droit administratif, la portée du droit à l'information et du pouvoir de contrôle d'une cheffe de Département est très étendue⁶.

2. Du point de vue du droit du personnel de l'Etat

a. Les devoirs de loyauté et d'obéissance

La question du devoir d'information du fonctionnaire ou de l'agent public⁷ à l'égard de ses supérieurs hiérarchiques doit également être analysée au regard de la réglementation relative aux rapports de service des agents de l'Etat. Ce sont en effet ces fonctionnaires qui accomplissent, dans le cadre d'une relation de service qui les lie à l'Etat, les tâches d'intérêt public qui incombent à l'administration.

Sur le plan des rapports de service, les agents de l'Etat doivent respecter certaines obligations légales et conventionnelles. En particulier dans le canton de Vaud, l'art. 50 de la loi sur le personnel de l'Etat de Vaud (LPers-VD) prévoit que le collaborateur s'engage à fournir des prestations de qualité. Il accomplit ses tâches dans un souci d'efficacité et de conscience professionnelle et travaille dans un esprit d'entraide et de collaboration. L'al. 2 impose au collaborateur d'agir, en toutes circonstances, de manière professionnelle et

⁵ MOOR/BELLANGER/TANQUEREL, Droit administratif, Vol. III, p. 25 et ss, notamment p. 28. ; SAEGESSER, Kommentar RVOG ad art. 38 n° 4.

⁶ Dans ce sens, SAEGESSER, Kommentar RVOG ad art. 38 n° 9.

⁷ La loi vaudoise sur le personnel se réfère à la notion de « collaborateur ».

conformément aux intérêts de l'Etat et du service public, dans le respect des normes en vigueur, des missions et des directives de son supérieur. Cette dernière disposition impose d'une part un *devoir de fidélité* ou de *loyauté* à l'agent de l'Etat, qui doit agir conformément aux intérêts de l'Etat. Elle lui impose d'autre part un *devoir d'obéissance*, non seulement au droit, mais aussi aux directives et instructions de son supérieur hiérarchique. Ce devoir d'obéissance est une conséquence ou un corollaire du principe hiérarchique qui gouverne l'organisation de l'administration⁸.

Au sens du règlement sur les départements de l'administration et de l'arrêté sur la composition des départements et les noms des services de l'administration, la directrice de la Direction générale de la fiscalité est une cheffe de service. Si l'art. 18 al. 1 LPers dispose que le Conseil d'Etat engage les chefs de service, l'art. 2 al. 2 du règlement de la loi sur le personnel (RLPers) précise que, lorsque l'autorité d'engagement est le Conseil d'Etat, les décisions prises en application des dispositions réglementaires de la LPers relèvent du chef de Département. Il suit de là que la supérieure hiérarchique de la cheffe de service est la cheffe du Département des finances et de l'agriculture.

Les devoirs de loyauté et d'obéissance s'appliquent à la cheffe de service vis-à-vis de sa supérieure hiérarchique.

c. Le secret de fonction

Les agents de l'Etat sont également tenus de respecter le secret de fonction, qui peut se comprendre comme un aspect du devoir de fidélité du fonctionnaire.

En droit vaudois, le secret de fonction n'est pas prévu directement dans la loi sur le personnel de l'Etat, mais imposé par la loi cantonale du 24 septembre 2002 sur l'information (LInfo). L'art. 18 LInfo interdit aux collaborateurs de la fonction publique ainsi qu'aux délégataires d'une tâche publique de divulguer des informations ou des documents officiels dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur fonction, et qui doivent rester secrets en raison de la loi ou d'un intérêt public ou privé prépondérant. Cette obligation de garder le secret subsiste après la cessation des rapports de service (al. 2). L'al. 3 rappelle que la violation du secret de fonction est sanctionnée par l'art. 320 CP. Selon cette disposition, quiconque révèle un secret à lui confié en sa qualité de membre d'une autorité ou de fonctionnaire, ou dont il

⁸ DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, n° 2067.

a eu connaissance à raison de sa charge ou de son emploi ou en tant qu'auxiliaire d'une autorité ou d'un fonctionnaire, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

Le secret de fonction est une obligation fondamentale, qui impose à tout collaborateur d'une administration de garder le silence sur les faits dont il a connaissance *de par sa fonction*. Le but est à la fois de protéger le bon fonctionnement de l'administration et de garantir la protection de la sphère privée des administrés. Dans le contexte du présent avis, il ne paraît pas nécessaire d'approfondir les questions liées aux faits couverts par le secret de fonction. En revanche, il est utile de délimiter le cercle des personnes auxquelles le secret de fonction est opposable. Il se pose en particulier la question de savoir si le secret de fonction peut être invoqué à l'intérieur d'un service administratif, et plus précisément encore à l'égard d'un supérieur hiérarchique.

d. L'opposabilité du secret de fonction au supérieur hiérarchique

Il convient de relever en premier lieu qu'un chef de département est lui-même soumis au secret de fonction.

Ensuite, les avis convergent pour admettre que l'obligation du secret de fonction existe en principe quel que soit le destinataire et le mode de communication ; peu importe par ailleurs que celui qui reçoit l'information soit lui-même tenu au secret⁹. La problématique principale concerne la divulgation d'informations entre autorités administratives, au titre de l'entraide administrative (interne). On se contentera de mentionner ici que, de façon générale, la solution choisie consiste à admettre que le secret peut être levé aux fins de l'entraide lorsqu'une base légale le prévoit (cf. dans ce sens art. 14 CP). Ces questions ne semblent pas devoir être développées davantage ici, pour les raisons suivantes.

Il est très largement admis que le secret de fonction n'est pas invocable au sein d'un service administratif et à l'intérieur d'une chaîne hiérarchique. Il ne saurait d'ailleurs être question d'entraide administrative au sein d'une même entité administrative ou vis-à-vis d'un supérieur hiérarchique¹⁰. Une base légale n'est ainsi pas nécessaire pour autoriser le collaborateur à

⁹ Par ex. MOOR/BELLANGER/TANQUEREL, Droit administratif, Vol. III, p. 609.

¹⁰ « Il va tout d'abord de soi que les échanges d'informations qui interviennent au sein d'une même entité administrative ne relèvent pas de l'entraide ; il faut y assimiler les cas dans lesquels la transmission de renseignements intervient au sein d'une même chaîne hiérarchique (ainsi un fonctionnaire transmet des informations ou un dossier à un supérieur, voire au chef du département ou au membre du collègue

fournir des informations couvertes par le secret de fonction dans la ligne hiérarchique. Le secret de fonction vise à préserver la confidentialité des informations et à empêcher leur divulgation en dehors d'un certain périmètre, circonscrit précisément par une chaîne de subordination hiérarchique ; en dehors de celle-ci, une base légale expresse doit autoriser la transmission d'informations aux entités administratives ne faisant pas partie de cette chaîne hiérarchique¹¹.

La doctrine considère que le secret de fonction ne vaut pas entre collègues de la même unité administrative, entre membres d'une même autorité collégiale ou vis-à-vis des supérieurs hiérarchiques, et cela même si la voie de service n'est pas respectée¹². Ainsi : « En principe, à l'intérieur d'un département, un fonctionnaire peut échanger des informations avec des collègues de son service dans la mesure où ils appartiennent à la même unité administrative. Ce fonctionnaire a également la faculté de communiquer des informations au supérieur hiérarchique de son chef de service et au supérieur de celui-ci, ainsi de suite jusqu'au Conseil d'Etat. En conséquence, le secret de fonction ne vaut pas entre collègues d'une même unité administrative et vis-à-vis des supérieurs hiérarchiques, même si la voie hiérarchique n'est pas respectée »¹³.

Sur le plan du droit pénal, un fonctionnaire qui divulgue des informations couvertes par le secret de fonction à un supérieur hiérarchique n'est pas punissable des sanctions prévues à l'art. 320 CP¹⁴. On observe que l'art. 320 al. 2 CP prévoit que la révélation n'est pas punissable si elle est faite avec le consentement écrit de l'autorité supérieure ; celle-ci est donc compétente pour délier un fonctionnaire de son secret de fonction.

Il faut ainsi retenir que le secret de fonction n'est pas opposable au chef du département par un chef de service. Admettre qu'un chef de service puisse opposer le secret de fonction à son supérieur hiérarchique reviendrait à rendre vain le principe hiérarchique évoqué plus

gouvernemental dont il dépend ; il en va de même du processus inverse) » POLTIER, L'entraide administrative interne, p. 64.

¹¹ POLTIER, L'entraide administrative interne, p. 64.

¹² TANQUEREL, Le secret de fonction, p. 61, MOOR / BELLANGER / TANQUEREL, Droit administratif, Vol. III, p. 609. Voir également, BLÖCHLINGER, Amtsgeheimnis und Behördenkooperation, n° 19 et les références citées : « Das Geheimnis ist selbst dann offenbart, wenn es einem Dritten mitgeteilt wird, der selber geheimhaltungsverpflichtet ist, dies allerdings nur, wenn die Mitteilung nicht dienstlich gerechtfertigt oder gesetzlich vorgesehen ist. Eine Mitteilung gilt dann als gerechtfertigt, wenn sie auf dem ordentlichen Dienstweg oder im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Amts- und Rechtshilfe erfolgt. »

¹³ BELLANGER, L'entraide administrative en Suisse, p. 13.

¹⁴ OBERHOLZER, BaKom-Strafrecht, ad art. 320, n°10, VERNIORY, CR-CP II, ad art. 320, n°33. Voir également ATF 116 IV 56 (affaire Kopp).

haut, qui est le fondement et le garant du fonctionnement de l'administration. Le chef de département a non seulement le droit, mais encore le devoir d'obtenir de son administration toutes les informations nécessaires à l'exercice de ses tâches, notamment de contrôle et de surveillance, dont il répond envers le Parlement.

En conclusion, le secret de fonction ne saurait être invoqué par un agent de l'Etat à l'égard de son supérieur hiérarchique. Il ne constitue ainsi pas une limite du pouvoir de contrôle du chef de département.

3. Du point de vue du droit fiscal

a. L'organisation de l'administration fiscale dans le canton de Vaud

Etablir la portée du secret fiscal suppose de comprendre la structure de l'administration cantonale dans le domaine des impôts.

En vertu de la loi, le Conseil d'Etat arrête les dispositions d'exécution de la loi et procède aux engagements de sa compétence (art. 150 al. 1 LI). Le Département des finances est quant à lui chargé de veiller à l'application de la loi et des dispositions d'exécution ; il donne des instructions générales aux organes chargés d'appliquer la loi (art. 150 al. 2 LI). Le législateur désigne ainsi le Conseil d'Etat et le Département comme les autorités de surveillance dans le cadre de l'application de la loi. Par ailleurs, la loi attribue au Département une série de compétences spécifiques (notamment aux art. 152 al. 1 let. c, art. 156 al. 3, art. 173 al. 1, art. 174 al. 1, art. 189 al. 2, art. 249 al. 2, art. 259 al. 1 LI).

La Direction générale de la fiscalité comprend l'Administration cantonale des impôts et le Registre foncier. L'Administration cantonale des impôts dirige et surveille les autorités chargées d'appliquer la loi, soit les autorités de taxation (offices d'impôt de district et office d'impôt des personnes morales). Elle donne les instructions nécessaires pour assurer une application juste et uniforme de la loi et de ses dispositions d'exécution (art. 151 LI).

La loi confère ainsi au chef du DFA des compétences qui sont essentiellement liées à sa fonction d'autorité de surveillance et de contrôle. Le Département des finances est chargé et responsable de la bonne application de la loi et expressément habilité par le législateur à donner toute instruction aux organes chargés de son application. La loi sur les impôts directs

cantonaux confirme ainsi le modèle d'organisation pyramidale de l'administration centrale cantonale et le principe hiérarchique qui en est le corollaire.

b. Le secret fiscal

Le secret fiscal est souvent défini comme un secret de fonction qualifié, en ce sens qu'il accorde une protection plus large à l'administré, en contrepartie de l'obligation de ce dernier de collaborer à la procédure de taxation¹⁵. Le mécanisme est identique : une base légale formelle oblige les personnes chargées de l'application des lois fiscales ou qui y collaborent à garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction. A l'instar du secret de fonction, le secret fiscal est un secret professionnel dont la violation entraîne les conséquences pénales fixées à l'art. 320 CP.

Le respect du secret fiscal est ancré dans les différentes lois fiscales fédérales et cantonales. L'art. 110 LIFD dispose que les personnes chargées de l'application de la loi ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux. L'al. 2 réserve le cas où une base légale prévoit expressément que des renseignements peuvent être communiqués. L'art. 39 LHID prévoit que les personnes chargées de l'exécution de la législation fiscale sont tenues de garder le secret. L'obligation de renseigner est réservée, dans la mesure où elle est prévue par une disposition légale fédérale ou cantonale. Les alinéas 2 et 3 de l'art. 39 LHID réservent en outre les possibilités de communication entre autorités fiscales ou avec d'autres autorités administratives (entraide).

L'art. 39 LHID a été mis en œuvre en droit vaudois à l'art. 157 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) : « Les personnes chargées de l'application de la présente loi ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux. Les dispositions de la loi sur le personnel de l'Etat de Vaud et de la loi sur l'information, ainsi que celles du Code pénal suisse sont applicables ». L'art. 157 al. 2 LI prévoit que des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une base légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément. A cet effet, l'art. 158 LI précise que les autorités fiscales se communiquent

¹⁵ MARAIA, Le secret fiscal, p. 251.

gratuitement toutes les informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers. L'art. 159 LI réserve quant à lui l'entraide administrative avec d'autres autorités de la Confédération, des cantons, des districts et des communes.

La cheffe du Département des finances et de l'agriculture est une « personne chargée de l'application de la loi ou qui y collabore » ; elle est donc elle-même soumise au secret fiscal au sens de l'art. 157 LI.

c. L'opposabilité du secret fiscal au supérieur hiérarchique

En matière de secret fiscal comme en matière de secret de fonction, la doctrine admet que les échanges d'informations peuvent avoir lieu librement et sans base légale spécifique au sein de la même unité administrative, entre membres d'une même autorité collégiale et avec les supérieurs hiérarchiques¹⁶. Les informations transmises au supérieur hiérarchique pour l'exercice de ses fonctions de surveillance ne relèvent pas de la collaboration entre autorités fiscales, ni de l'entraide fiscale¹⁷. En revanche, la transmission d'informations à d'autres autorités, y compris fiscales, relève de l'entraide et suppose une base légale.

Enfin, sous l'angle pénal, le secret fiscal est un secret dont la violation est punie par l'art 320 CP, à l'instar du secret de fonction. Comme évoqué plus haut, la révélation de faits couverts par le secret professionnel à des supérieurs hiérarchiques n'entraîne pas l'application de l'art. 320 CP ; cela vaut également pour le secret fiscal et non seulement pour le secret de fonction (en général)¹⁸.

Pour exercer les compétences que la loi lui attribue, la cheffe du Département des finances doit pouvoir exercer son pouvoir de contrôle sur l'administration fiscale, ainsi que son pouvoir d'instruction, expressément rappelé à l'art. 150 al. 2, 2^{ème} phr. LI. Cela signifie qu'elle doit pouvoir obtenir toutes les informations nécessaires au contrôle de la bonne application de la loi, qu'il s'agisse des pratiques de l'administration des contributions ou du traitement de cas individuels. Le secret fiscal ne saurait être opposé à la cheffe du Département dans un rapport hiérarchique.

¹⁶ MARAIA, Le secret fiscal, p. 273 ; PEDROLI, CR-LIFD, ad art. 111, n° 3

¹⁷ PEDROLI, CR-LIFD, ad art. 111 n° 3 et PEDROLI, Lo scambio di informazioni interno, fra autorità fiscali e fra autorità amministrative e giudiziarie da una parte e autorità fiscali dall'altra, p. 369.

¹⁸ Voir ch. 2/c ci-dessus et les références, notamment en note 15.

Conclusions

L'analyse qui précède a permis de montrer que :

- L'organisation de l'administration centrale cantonale vaudoise en général et celle des autorités fiscales cantonales en particulier sont fondées, en vertu de la constitution cantonale et de la législation, sur le modèle d'une administration centrale ou pyramidale. Le Conseil d'Etat en est à la tête et chacun de ses membres dirige un département.
- Le principe hiérarchique s'applique à ce modèle d'organisation.
- En conséquence, une cheffe de Département dispose d'un pouvoir d'instruction et de contrôle étendu découlant de son pouvoir hiérarchique.
- De leur côté, les collaborateurs de l'Etat ont un devoir de loyauté et d'obéissance, qui apparaît comme une conséquence ou un corollaire du principe hiérarchique.
- Ni le secret de fonction, ni le secret fiscal ne peuvent être opposés à la cheffe d'un Département par le chef d'un service qui lui est hiérarchiquement subordonné.

Fribourg, le 13 février 2025



Prof. Dr. Clémence Grisel Rapin

Brève bibliographie

BELLANGER François, *L'entraide administrative en Suisse*, in : Tanquerel Thierry/Bellanger François (édit.), *L'entraide administrative*, Genève/Bâle/Munich 2005, p. 9 ss.

BLÖCHLINGER Karin, *Amtsgeheimnis und Behördenkooperation – Zum Spannungsfeld von Geheimnisschutz und Verwaltungstätigkeit*, Zurich 2015

DUBEY Jacques/ZUFFEREY Jean-Baptiste, *Droit administratif général*, 2^e éd., Bâle 2025.

Macaluso Alain/Moreillon Laurent/ Queloz Nicolas (édit.), *Commentaire romand – Code pénal II*, Bâle 2017.

MARAIA Jean-Frédéric, *Le secret fiscal et sa portée dans le cadre de l'assistance et l'entraide en droit interne suisse*, in : Zen-Ruffinen Piermarco (édit.), *Les secrets et le droit*, Zurich/Bâle/Genève 2004, p. 247 ss.

MOOR Pierre/BELLANGER François/TANQUEREL Thierry, *Droit administratif – Vol. III : L'organisation des activités administratives. Les biens de l'Etat*, 2^e éd., Berne 2018.

Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (édit.), *Basler Kommentar Strafrecht*, 4^e éd., Bâle 2019.

Noël Yves/Aubry-Girardin Florence (édit.), *Commentaire romand – Impôt fédéral direct*, 2^e éd., Bâle 2017.

OBERHOLZER Niklaus, *art. 320 CP*, in : Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (édit.), *Basler Kommentar – Strafrecht*, 4^e éd., Bâle 2019.

PEDROLI Andrea, *art. 111 LIFD*, in : Noël Yves/Aubry-Girardin Florence (édit.), *Commentaire romand – Impôt fédéral direct*, 2^e éd., Bâle 2017.

PEDROLI Andrea, *Lo scambio di informazioni interno, fra autorità fiscali e fra autorità amministrative e giudiziarie da una parte e autorità fiscali dall'altra*, in : Vorpe Samuele (édit.), *Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali*, Manno 2011, p. 365 ss.

POLTIER Etienne, *L'entraide administrative interne*, in : Poltier Etienne/Favre Anne-Christine/Martenet Vincent (édit.), *L'entraide administrative – Evolution ou révolution ?*, Genève/Zurich/Bâle 2019, p. 61 ss.

Poltier Etienne/Favre Anne-Christine/Martenet Vincent (édit.), *L'entraide administrative – Evolution ou révolution ?*, Genève/Zurich/Bâle 2019.

SÄGESSER Thomas, *Kommentar – Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz RVOG*, 2^e éd., Berne 2022.

Tanquerel Thierry/Bellanger François (édit.), *L'administration transparente*, Genève/Bâle/Munich 2002.

Tanquerel Thierry/Bellanger François (édit.), *L'entraide administrative*, Genève/Bâle/Munich 2005.

TANQUEREL Thierry, *Le secret de fonction*, in : Tanquerel Thierry/Bellanger François (édit.), *L'administration transparente*, Genève/Bâle/Munich 2002, p. 43 ss.

TANQUEREL Thierry, *Manuel de droit administratif*, 2^e éd., Genève/Zurich/Bâle 2018.

VERNIORY Jean-Marc, *art. 320 CP*, in : Macaluso Alain/Moreillon Laurent/ Queloz Nicolas (édit.), *Commentaire romand – Code pénal II*, Bâle 2017.

Vorpe Samuele (édit.), *Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali*, Manno 2011.

Zen-Ruffinen Piermarco (édit.), *Les secrets et le droit*, Zurich/Bâle/Genève 2004.