

AVIS DE DROIT SUCCINCT À L'ATTENTION DE LA DIRECTION DES FINANCES DU CANTON DE VAUD

du

Prof. Dr. iur., Dr. h.c. Peter Locher, avocat, ancien juge fédéral à temps partiel

concernant

Admissibilité de la communication de données personnelles des administrations fiscales cantonales à l'Office fédéral de la statistique

I. Avant-propos

Après diverses clarifications préliminaires, la Direction générale de la fiscalité du canton de Vaud a mandaté le soussigné, par courrier du 16 septembre 2021, de rendre un avis de droit sur la thématique susmentionnée. Compte tenu de l'urgence, il est convenu qu'il s'agit d'un « avis de droit succinct ». En conséquence, son auteur, en qualité de professeur émérite de droit fiscal à l'Université de Berne, se concentre sur les questions de droit fiscal. Les aspects du droit de la protection des données et de la statistique ne sont traités que dans la mesure où cela est inévitable pour répondre aux questions soulevées (la loi révisée sur la protection des données du 25 septembre 2020, qui doit entrer en vigueur dans le courant de l'année prochaine, devrait également prise en considération). L'avis de droit succinct est structuré comme suit :

- I. Avant-propos
- II. Etat de fait et questions
- III. Relation entre l'AFC et les ACI en matière d'impôt fédéral direct
 - 1. Généralités
 - 2. Motifs de la répartition des tâches retenue entre la Confédération et les cantons
 - 3. Répartition des tâches entre les autorités fédérales
 - 4. Conclusion intermédiaire
- IV. Maître du fichier (resp. responsable)
 - 1. Généralités
 - 2. Compétences de l'AFC
 - 3. Conclusion intermédiaire
- V. Particularités du secret fiscal
 - 1. Généralités
 - 2. Opinion alternative dans l'avis de droit Probst
 - 3. Conclusion intermédiaire
- VI. Relation entre la LIFD et la LPD
 - 1. Généralités
 - 2. Conséquences

3. Conclusion intermédiaire
- VII. Relation entre la LSF et la LIFD
 1. Généralités
 2. De nouveau le secret fiscal
 3. Importance de l'art. 7 al. 2, resp. de l'art. 10 al. 5 LSF
 4. Conséquences
 5. Conclusion intermédiaire
- VIII. Relation entre la LSF et la LPD (resp. rév. LPD)
 1. Généralités
 2. Conclusions
- IX. Résumé et réponses aux questions

Annexe : Abréviations et bibliographie

II. Etat de fait et questions

Le 13 juin 2017, le Parlement a adopté une motion demandant au Conseil fédéral de faire le nécessaire pour que les entreprises n'aient pas à fournir plusieurs fois les mêmes données et informations à des autorités différentes (« principe du Once-Only »). Par conséquent, le Conseil fédéral a chargé l'OFS de mettre en œuvre des mesures pour l'utilisation multiple des données en collaboration avec d'autres services fédéraux. La collecte des données fiscales est l'un des projets pilotes décidés par le Conseil fédéral. L'objectif est d'utiliser les données relatives aux impôts directs disponibles auprès des administrations fiscales cantonales pour établir ou améliorer diverses statistiques. En outre, suite aux informations contestables contenues dans le matériel de vote pour l'initiative « Pour le couple et la famille – Non à la pénalisation du mariage », un observateur externe est arrivé à la conclusion que l'évaluation a été effectuée sur une base statistique inappropriée, raison pour laquelle la base de données de l'AFC devrait être améliorée. Ces deux requêtes sont donc en lien avec le traitement des données personnelles des autorités fiscales à des fins non personnelles, c'est-à-dire statistiques. Afin de clarifier les questions juridiques, un avis de droit a été rendu le 17 novembre 2019 par le Prof. Dr. Thomas Probst sur la « Collecte de données sur les impôts directs des cantons par l'OFS et l'AFC ». Par la suite, une étude de faisabilité a été menée en collaboration avec différents cantons (« Programme de gestion nationale des données NaDB »). Sur cette base, le 25 novembre 2020, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral de l'intérieur (DFI), resp. l'OFS, et le Département fédéral des finances (DFF), resp. l'AFC et l'AFF, de définir, en étroite collaboration avec les cantons, les mesures nécessaires au relevé des données fiscales cantonales et de les mettre en œuvre d'ici à la fin 2023. En parallèle, le DFI a été chargé de procéder à la révision totale de l'ordonnance sur les relevés statistiques. En outre, l'AFC a été chargée d'édicter, en collaboration avec l'OFS, une directive sur la transmission des données fiscales fédérales ainsi que, d'entente avec les cantons, d'élaborer des directives pour l'échange de données fiscales.

Cette feuille de route ambitieuse, les projets de loi déjà préparés et les mandats législatifs en cours suscitent des critiques. Cela s'explique également par le fait que les questions juridiques concernant la corrélation entre le droit fiscal, la protection des données et le droit des statistiques sont très complexes et que l'avis de droit Probst n'est pas convaincant, notamment en ce qui concerne les questions fiscales. Pour cette raison, les questions suivantes ont été soumises à l'auteur :

1. Qui est maître du fichier (responsable) des données détenues par les administrations fiscales cantonales?
2. Qui est autorisé à communiquer ces données à l'OFS ?
3. Qu'entend-on par « secret fiscal »?
4. Le « secret fiscal » prévaut-il sur l'obligation de communication prévue par la LSF?

III. Relations entre l'AFC et les ACI en matière d'impôt fédéral direct

1. Généralités

L'art. 2 LIFD reprend la teneur de l'art. 128 al. 4 1^{ère} phrase Cst. La seule différence est que la loi fédérale précise que la taxation et la perception sont effectuées « sous la surveillance de la Confédération » («unter Aufsicht des Bundes»; «sotto la vigilanza della Confederazione»). L'AFC n'étant donc pas l'autorité de taxation de l'impôt fédéral direct, l'administration fiscale cantonale n'est pas non plus « son représentant local ». C'est pourquoi, la notification de décisions/jugements à l'administration fiscale cantonale n'a, par exemple, aucun effet sur le respect des délais de recours de l'AFC (ATF 126 II 154 c. 1b p. 515ss. = StE 2001 B 93.1 Nr. 6). Les cantons perçoivent ainsi l'impôt fédéral direct « de plein droit » et ils sont les créanciers de l'impôt (LOCHER, Commentaire LIFD, III, ch. 2 de l'introduction aux art. 160ss. LIFD). Ils ne sont donc en aucun cas de simples « mandataires pour l'encaissement » de la Confédération en leur qualité présumée de créancier fiscal (BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 373 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER [2009], N 1 sur Art. 2 LIFD). Seuls les cantons sont donc en mesure de faire valoir auprès des contribuables les créances fiscales découlant de la LIFD. Ils peuvent désormais accorder eux-mêmes, de manière indépendante, une remise d'impôt conformément aux art. 167ss (Art. 167b al. 1 LIFD).

L'art. 41^{er} al. 5 let. b 1^{ère} phrase aCst. précisait encore que l'impôt est « perçu par les cantons pour le compte de la Confédération ». Par le passé, les cantons pouvaient donc être considérés davantage comme des « mandataires pour l'encaissement ». La nouvelle formulation de l'art. 128 al. 4 1^{ère} phrase Cst. est un peu plus claire à cet égard, mais pas tout à fait. Toutefois, la jurisprudence a clarifié la question (Arrêt 5P.471/2000 du 19.2.2001 c.5; confirmé par ATF 142 II 182 c. 2.2.5 1 p. 188 = StE 2016 B 92.9 Nr. 12 = StR 71, 788 p. 791s.; ATF 141 I 161 E. 3.3 p. 165 = ASA 84, 579 p. 58s. = StR 70, 906 p. 909s. = RDAF 72 II, 127ss.) (VALLENDER/CAVELTI, Commentaire saint-gallois, N 31 sur l'art. 128 Cst.). Néanmoins, dans le dernier arrêt cité, il est précisé que « la créance fiscale (demeure) principalement due à la Confédération » ; or, il ne s'agit pas de la prérogative légale en tant que telle, mais bien du produit de l'impôt qui revient principalement à la Confédération.

2. Motifs de la répartition des tâches retenue entre la Confédération et les cantons

La répartition des tâches retenue entre la Confédération et les cantons se justifie, d'une part, par le fait qu'il n'est pas opportun de créer un mécanisme administratif spécial au niveau fédéral pour la taxation et la perception d'un impôt fédéral – qui en principe est temporaire – et ce d'autant plus que les cantons disposent déjà de services qui perçoivent des impôts similaires et ont une longue expérience en la matière. D'autre part, les autorités fiscales cantonales décentralisées ont une connaissance de la situation personnelle et financière de chaque contribuable bien meilleure qu'une administration fédérale centrale (KÄNZIG, Commentaire de l'impôt fédéral direct, N 3 sur l'art. 2 AIFD; cf. aussi BEUSCH, Commentaire du système fiscal suisse, N 2 sur l'art. 103 LIFD).

Toutefois, ce sont probablement davantage des *considérations de politique nationale* que des questions de technique de taxation qui ont incité le législateur constitutionnel à transférer la perception de l'impôt fédéral direct aux cantons et à restreindre les prérogatives de la Confédération à la surveillance des activités administratives cantonales (KÄNZIG, Commentaire de l'impôt fédéral direct, N 3 sur l'art. 2 AIFD). Cette répartition des tâches tient donc compte de considérations fédéralistes au sens du « fédéralisme d'exécution » (ATF 142 II 182 c. 2.2.6 p. 188 = StE 2016 B 92.9. Nr. 12 = StR 71 788 p. 792; cf. aussi WALDMANN/BORTER, Commentaire bâlois, p. N 13ss sur l'art. 46 Cst. avec références). Les cantons ont par conséquent une compétence illimitée pour faire appliquer la loi et reçoivent en contrepartie une certaine part du produit brut de l'impôt fédéral direct.

3. Répartition des tâches entre les autorités fédérales

La taxation et la perception de l'impôt fédéral direct sont effectuées par les cantons, qui sont, dans ce contexte, placés sous la surveillance de la Confédération. La manière dont cette surveillance est exercée par les autorités fédérales est définie à l'art. 102 LIFD. Ainsi, le DFF est l'organe supérieur de surveillance et l'AFC exerce une surveillance/contrôle direct (LOCHER, Commentaire LIFD, III, ch. 3ss sur l'art. 102 LIFD, ainsi qu'aux ch. suivants; cf. aussi MARANTELLI, Commentaire du système fiscal suisse, N 5ss. sur l'art. 2 LIFD; PEDROLI, Commentaire romand, N 5ss. ad art. 102, N 4ss. ad art. 103 LIFD). Dans le cadre de son contrôle, l'AFC a le droit de prendre des mesures de prévention et d'accompagnement ou de répression. Dans le premier cas, il s'agit d'arrêtés généraux ou d'interventions liées à des cas individuels. Les instruments que sont *les dispositions légales et l'ordonnance administrative* constituent des possibilités générales d'exercer une influence. Alors que les lois sont applicables au grand public, c'est-à-dire les contribuables, et leur accordent des droits ou leur imposent des obligations, les ordonnances administratives s'adressent à l'autorité d'exécution, c'est-à-dire principalement aux administrations fiscales cantonales. D'autres moyens de contrôle par l'AFC sont énumérés à l'art. 103 LIFD. Cependant, l'éventail de mesures de l'AFC est finalement limité. En particulier, elle ne peut *pas donner d'instructions contraignantes dans des cas individuels* (BEUSCH, Commentaire du système fiscal suisse, N 15 sur l'art.

103 LIFD; LOCHER, Commentaire LIFD, III, ch. 14 sur l'art. 102, resp. ch. 6 sur l'art. 103 LIFD; RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, N 6 sur l'art. 103 LIFD).

En outre, l'AFC se concentre davantage sur le contrôle de la *taxation* par les cantons et moins sur la perception de l'impôt, ce d'autant plus que celle-ci ne fait, de toute façon, pas l'objet d'une harmonisation en vertu de l'art. 129 al. 2 1^{ère} phrase Cst. Il y avait dès lors une lacune en ce qui concerne la surveillance financière dans la mesure où le Contrôle fédéral des finances n'a pas non plus de compétence en matière d'audits. C'est pourquoi l'art. 104a LIFD oblige désormais les cantons à créer leur propre organe de surveillance financière indépendant, qui doit contrôler la régularité et la légalité de la perception de l'impôt fédéral direct. Si le contrôle n'est pas effectué ou qu'il n'y est pas procédé dans les délais, le Département fédéral des finances peut, à la demande de l'AFC et aux frais du canton défaillant, mandater une société de révision.

Par ailleurs, le Contrôle fédéral des finances a relevé dans un rapport (rapport du 12 novembre 2015) que la surveillance de l'impôt fédéral direct s'était améliorée, mais qu'un rattrapage était encore nécessaire. Il a notamment constaté un contrôle insuffisant des taxations effectuées par les cantons et critiqué l'insuffisance des examens externes menés par les autorités de taxation. L'AFC s'est déterminée en ce sens que, dans le cadre de ses contrôles, elle se concentre sur la *prévention* afin d'éviter les taxations erronées qui entraînent des pertes du substrat fiscal. À cet égard, elle a déclaré que sa relation avec les autorités fiscales cantonales devait être comprise comme « non hiérarchique ». Elle ne saurait donc requérir des cantons qu'ils effectuent systématiquement des audits externes. L'activité de surveillance laxiste de l'AFC en matière d'exécution de l'impôt fédéral direct est cependant critiquée depuis des années par la doctrine - et même par les mandataires (BEHNISCH, avis de droit, p. 8; CAVELTI, Surveillance de l'exécution, p. 34ss.). Dans ce domaine, la Confédération doit exercer une *surveillance étendue* (UHLMANN, avis de droit, p. 21). Elle ne doit donc pas se limiter à la prévention, mais doit également faire l'objet d'un *suivi systématique* (BEHNISCH, avis de droit, p. 7 s.). Ce n'est pas le cas actuellement.

4. Conclusion intermédiaire

Il est ainsi confirmé que les cantons prélèvent l'impôt fédéral direct « en leur nom propre », c'est-à-dire en leur nom et (dans un premier temps) pour leur compte, et qu'il n'existe aucune sorte de « représentation indirecte ». A cet égard, l'avis de droit Probst, n. 51ss. ne peut pas être suivi (idem pour la prise de position de la Conférence des préposés suisses à la protection des données du 26 août 2021, p. 2.).

IV. Maître du fichier (nouv. responsable)

1. Généralités

Avant d'examiner la législation en matière de protection des données, il convient de déterminer lesquelles des dispositions fédérales ou cantonales sont applicables. En ce qui concerne l'AFC en tant qu'autorité fédérale, la LPD s'applique sur la base de l'art. 2 al. 1 let. b LPD en relation avec l'art. 3 let. h LPD (art. 2 al. 1 let. b rév. LPD en relation avec l'art. 5 let. i rév. LPD). La question est plus complexe en ce qui concerne les autorités cantonales dans la mesure où elles appliquent le droit fédéral, à savoir la LIFD. Conformément à l'art. 2 al. 1 let. b LPD, la loi régit le traitement de données concernant des personnes physiques et morales effectué par des « organes fédéraux » (selon l'art. 2 al. 1 rév. LPD, uniquement des données de personnes physiques). L'art. 3 let. h LPD définissant un organe fédéral comme « l'autorité ou le service fédéral ainsi que la personne en tant qu'elle est chargée d'une tâche de la Confédération », on pourrait à première vue penser que les fonctionnaires cantonaux chargés de la taxation et de la perception de l'impôt fédéral direct sont considérés comme des « organes fédéraux », de sorte que la LPD leur est applicable ainsi qu'à l'AFC. A elle seule, cette conclusion serait erronée. Le traitement de données personnelles par les organes cantonaux dans le cadre de l'exécution du droit fédéral est en principe également soumis au droit cantonal, pour autant que les dispositions cantonales en matière de protection des données garantissent une protection adéquate. Dans le cas contraire, l'art. 37 al. 1 LPD prévoit que certaines dispositions de la LPD sont applicables à titre subsidiaire » (Rapport du Conseil fédéral, FF 2011 p. 654; cf. aussi ATF 122 I 153 c. 2c p. 155; également RUDIN, in: Bärswil/Pärli, Loi sur la protection des données, N 5 sur l'art. 2 LPD; BELSER/EPINEY/WALDMANN, Droit de la protection des données, N 1 sur § 13). L'art. 37 al. 1 LPD stipule que si les dispositions cantonales en matière de protection des données n'assurent pas un niveau de protection adéquat, les art. 1 à 11a, 16, 17 18-22 et 25 al. 1 à 3 LPD sont applicables (pour autant que l'on sache, la LPD révisée ne contient plus de disposition correspondant à l'art. 37 LPD).

2. Compétences de l'AFC

Il ressort de ce qui a été dit sous III. ci-dessus qu'en vertu de l'art. 3 let. i LPD, les administrations fiscales cantonales sont les maîtres du fichier existant sur la base des déclarations d'impôt déposées (selon l'art. 5 let. j rév. LPD désormais « responsable »). Par conséquent, au sens de l'art. 3 let. f LPD (ou de l'art. 5 let. e rév. LPD), l'AFC n'a pas la compétence de décider de leur *communication détaillée*. Toutefois, les autorités chargées de l'exécution de la LIFD doivent, selon l'art. 111 al. 1 LIFD, se prêter mutuelle assistance « dans l'accomplissement de leurs tâches » et fournir gratuitement les informations utiles. Par conséquent, les administrations fiscales cantonales doivent communiquer de nombreuses données à l'AFC sur la base de l'art. 112a LIFD, resp. de l'art. 39a LHID, ou ces données peuvent être requises par l'AFC. Celle-ci doit gérer un véritable système d'information afin de remplir les tâches qui lui incombent en vertu de la LIFD (art. 112a al. 1 LIFD). En effet, selon la 2^{ème} phrase de l'art. 112a al. 1 LIFD, elle reçoit, entre autres, « des données sensibles portant sur des sanctions administratives

ou pénales importantes en matière fiscale ». Toutefois, cela ne concerne que les données définies au ch. 4 de l'art. 3 let. c LPD (ou art. 5 let. c ch. 5 rév. LPD). D'autres données personnelles sensibles au sens de l'art. 3 et. c LPD (ou aux ch. 1, 2 et 6 de l'art. 5 let. c rév. LPD) peuvent figurer dans les déclarations d'impôt. Sont notamment mentionnées des informations sur l'état civil, le nombre d'enfants, l'appartenance religieuse, les opinions (en fonction des partis et organisations soutenus), l'état de santé (maladies, handicaps) et des informations sur les sanctions pénales (BEUSCH, Déclaration d'impôt électronique, p. 176s.; LOCHER, Commentaire LIFD, III, N 6 sur l'art. 110 in fine LIFD). Le système d'information automatisé de l'art. 112a LIFD est donc limité aux informations sur les sanctions pénales en lien avec les dénonciations spontanées non punissables (LOCHER, Commentaire LIFD, III, N 5ss. sur l'art. 112a LIFD; en revanche, à la lecture du ch. 68 de l'avis de droit Probst, il semblerait que d'autres données personnelles enregistrées dans le système d'information de l'AFC sont dignes d'une protection particulière, ce qui n'est pas le cas). A l'alinéa 4 de l'art. 112a LIFD, resp. al. 3 de l'art. 39a LHID sont énumérées d'autres données qui « peuvent servir à la taxation et à la perception des impôts » (« die zur Veranlagung und Erhebung der Steuer dienen können »; « possono servire »). Toutefois, celles-ci ne concernent principalement que les données personnelles ordinaires (cf. aussi Arrêt du TF 2A.96/2000 du 25 juillet 2001 c. 5. Pra 90 Nr. 190 = ASA 71, 551 p. 557s. = StR 56, 837 p. 842s. = StE 2002 B 92.13 Nr. 7). La situation financière d'une personne appartient également à la sphère privée et donc aux données personnelles ordinaires, mais pas aux données personnelles *particulièrement* sensibles au sens de l'art. 3 let. c LPD (ou art. 5 let. c rév. LPD). Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral n'a toutefois pas tranché la question de savoir si la communication du revenu et de la fortune imposables d'une personne déterminée (ce que l'on désigne les facteurs fiscaux) constitue une atteinte à la vie privée de cette personne au sens de l'art. 13 al. 1 Cst. (ATF 137 II 371 c. 6.1 p. 380; ATF 135 I 198 c. 3.2 p. 207s. = Pra 99 Nr. 14; plus récemment Arrêt 1C_447-449/2016 du 31 août 2017 c. 5.2 ZBI 119, 412 p. 416).

A partir des exemples non exhaustifs (« abschliessend »; « notamment »; « se-gnatamente ») de l'art. 112a al. 4 LIFD, resp. art. 39a al. 3 LHID, il ressort clairement que les données doivent être *pertinentes sous l'angle de la taxation, resp. de la perception*. Les informations qui ne figurent pas à l'art. 112a al. 1 2^{ème} phrase LIFD peuvent ne pas être nécessaires pour la taxation ou la perception au niveau fédéral, ce d'autant plus que l'AFC elle-même ne peut procéder à aucune taxation (cf. supra III.1.). Pour répondre à cette préoccupation, l'AFC ne peut toutefois invoquer ni l'art. 111 LIFD, ni l'art. 112a LIFD, ni l'art. 39a LHID. Elle n'est donc pas « copropriétaire » (désormais « coresponsable ») de l'*ensemble des données collectées* par l'administration fiscale cantonale et ne peut pas non plus décider de leur communication au sens de l'art. 3 let. f LPD (ou de l'art. 5 let. e rév. LPD). Il en va de même pour le système d'information de l'AFC mentionné à l'art. 22g LAAF en ce qui concerne le traitement des données personnelles, y compris celles relatives à des poursuites et à des sanctions administratives ou pénales en matière fiscale. Ce système d'information spécifique est utilisé par l'AFC pour remplir ses missions dans le cadre de l'assistance administrative internationale et ne lui permet pas de

demander toutes les données. A cet égard également, l'AFC n'est pas « copropriétaire » (désormais « coresponsable ») de l'ensemble des données collectées par l'administration fiscale cantonale et ne peut pas non plus décider de leur communication (cf. aussi art. 4 al. 1 LPD ou art. 6 al. 1 rév. LPD).

Cela ne change rien au fait que, dans la doctrine, l'assistance administrative entre autorités fiscales au sens de l'art. 111 LIFD est comparée à une « cloche à fromage » (LOCHER, Commentaire LIFD, III, ch. 35 de l'introduction sur l'art. 109ss., resp. ch. 9 sur l'art. 110 et ch. 3 sur l'art. 111 LIFD; ZWEIFEL/HUNZIKER, Commentaire de la LIFD, N 13 sur l'art. 111). En règle générale, ce « principe de la cloche à fromage » ne vaut que de manière horizontale (entre les cantons) et non verticale (vers la Confédération), ce d'autant plus qu'il ne concerne que les organes chargés de l'exécution de la loi (LOCHER, Commentaire LIFD, III, loc.cit.). Comme mentionné, l'AFC n'est que ponctuellement une autorité d'exécution de la LIFD, la compétence revenant aux cantons et la Confédération devant exercer la surveillance (art. 2 LIFD).

Aperçu du flux des données (très simplifié)

ACI	Données factuelles (facteurs fiscaux anonymisés)	Données personnelles ordinaires (en part. LIFD 112a al. 4/LHID 39a al. 3)	DP particulièrement dignes de protection*			
			LPD 3.c.1	LPD 3.c.2	LPD 3.c.3	LPD 3.c.4
AFC gén.	↓	↓			↓	
AFC AAI						
OFS	↓	? **			? **	

* données personnelles

** La question de savoir si l'AFC peut de son côté divulguer les DP ne fait pas l'objet de l'avis de droit succinct

3. Conclusion intermédiaire

Les administrations fiscales cantonales sont les maîtres du fichier (ou les responsables) contenant les données obtenues sur la base des déclarations d'impôt reçues. L'AFC n'est que dans une mesure très limitée leur « copropriétaire » ou nouvellement « coresponsable » (l'expression « copropriété des données » selon l'avis de droit Probst, ch. 74, est incorrecte, cf. la déclaration de la Conférence des préposés suisses à la protection des données du 26 août 2021, p. 2) et n'est donc pas autorisée à communiquer l'ensemble des données, c'est-à-dire à transmettre de son propre chef ces données à l'Office fédéral de la statistique. En revanche, l'avis de droit Probst, dans sa note de bas de page 212, pose à tort la présomption que l'AFC a accès à toutes les données.

V. Particularités du secret fiscal

1. Généralités

Dans le cadre de la déclaration des revenus/fortune, bénéfices/capital, le contribuable (qu'il s'agisse d'une personne physique ou morale) doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. En premier lieu, le contribuable doit remplir

le formulaire de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). En outre, à la demande de l'autorité de taxation, le contribuable doit fournir des renseignements, notamment oraux ou écrits, et présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD). La contrepartie de cette obligation de transparence très large est le devoir de secret ou de confidentialité (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.418/2004 du 29 juillet 2004 c. 2.2). Cela est également reconnu par la doctrine (LOCHER, Commentaire LIFD, III, ch. 1 sur l'art. 110 LIFD; MARAIA, Le secret fiscal, p. 254; NOËL, L'entraide administrative nationale en matière fiscale, p. 105; PEDROLI, Commentaire romand, N 2 ad art. 110 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Commentaire de la LIFD, N 1 sur l'art. 110 LIFD; ZWEIFEL/HUNZIKER, Commentaire de la LIFD, N 3 sur l'art. 110 LIFD). « En garantissant la confidentialité des données personnelles, l'autorité compétente établit un rapport de confiance avec la personne concernée et peut ainsi obtenir de celle-ci les informations nécessaires pour déterminer ses droits » (Rapport du Conseil fédéral, FF 2011, 660). Cette obligation de secret ou de confidentialité est appelée *secret fiscal*. L'autorité fiscale ne peut transmettre les informations dont elle a connaissance que dans des conditions définies de manière précise. La communication spontanée d'informations ou à l'amiable est inadmissible.

Ce secret fiscal très strict va plus loin que le secret de fonction des collaborateurs des autorités et est donc considéré comme un « secret de fonction qualifié » (BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 382; KÄNZIG/BEHNISCH, N 1 sur l'art. 71 AIFD; LOCHER, Commentaire LIFD, III, N 3 sur l'art. 110 LIFD; MARAIA, Le secret fiscal, p. 251; NOËL, L'entraide administrative nationale en matière fiscale, p. 105; PEDROLI, Commentaire romand, N 2 ad art. 110 LIFD). Conformément aussi à la circulaire n°19 de l'AFC du 7 mars 1995, let. f., ASA 64, p. 213, le secret fiscal est un secret de fonction qualifié. Et même selon le Tribunal fédéral, le secret fiscal va au-delà du secret de fonction dans la mesure où le contribuable apparaît comme ayant un besoin particulier de protection en raison de son devoir de transparence très large (devoir de déclaration et de renseignement) et une violation du secret n'est pour cette raison autorisée que dans des cas particuliers où un intérêt prépondérant l'emporte sur le secret (Arrêt 1C_598/2014 du 18 avril 2016 c. 3.2 Pra 105 n° 78). Alors que le secret de fonction protège un intérêt juridique collectif, le secret fiscal garantit la protection de la personnalité en tant que droit fondamental et privé ainsi que la protection des secrets d'affaires. Une violation intentionnelle de l'obligation de secret ou de confidentialité est punissable (art. 320 CP).

Comme mentionné, le secret fiscal a initialement pour but de protéger la sphère privée du contribuable (ATF 133 II 114 c. 4.3 p. 119 s. = StR 57, 534 p. 537 s.; cf. également cité Arrêt 1C_598/2014 du 18 avril 2016 c. 3.2 Pra 105 Nr. 78). En revanche, le devoir de confidentialité des autorités protège avant tout l'intérêt public. Cependant, un climat de confiance entre le contribuable et l'administration fiscale est également dans l'intérêt public (MARAIA, Le secret fiscal, p. 254 f.). Par ailleurs, le secret fiscal sert indirectement à établir les faits en permettant aux tiers tenus de fournir des renseignements (art. 128 LIFD) de remplir plus facilement cette obligation (ZWEIFEL/HUNZIKER, Commentaire de la

LIFD, N 3 sur l'art. 110 LIFD). L'intérêt public d'une déclaration d'impôt complète de tous les revenus (et de la fortune) permet à son tour une égalité de traitement entre tous les contribuables (MARAIA, *Le secret fiscal*, p. 255). Dans l'ensemble, le maintien du secret fiscal protège l'intérêt individuel et garantit aux contribuables que la communication d'informations hautement sensibles peut être effectuée en toute confiance. D'autre part, il répond à l'intérêt public éminemment important d'avoir un système de taxation mixte efficace (selon lequel, dans une première phase, des données complètes comprenant des informations hautement sensibles doivent être collectées, qui sont ensuite vérifiées par les autorités et finalement utilisées comme base pour la taxation), qui constitue la pierre angulaire des impôts directs.

Toutefois, le secret fiscal n'est pas absolu et peut être levé dans certaines circonstances. Conformément à l'art. 110 al. 2 LIFD ou art. 39 al. 1 2^{ème} phrase LHID, il doit exister une base légale de droit fédéral (ou de droit cantonal pour les dispositions cantonales). Selon la doctrine dominante, il s'agit d'une *loi formelle* (MARAIA, *Le secret fiscal*, p. 247, 262; PEDROLI, *Commentaire romand*, N 12 ad art. 110 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Commentaire de la LIFD*; N 14 sur l'art. 110 LIFD; ZWEIFEL/HUNZIKER, *Commentaire de la LIFD*, N 12 sur l'art. 110 LIFD). Même le Conseil fédéral reconnaît cette condition préalable (Rapport du Conseil fédéral, FF 2011 p. 673).

2. Opinion alternative dans l'avis de droit Probst

Cette appréciation du secret fiscal en tant que secret de fonction qualifié, qui est partagée par la doctrine et la pratique en matière de droit fiscal ainsi que par la Haute Cour, est rejetée dans l'avis de droit Probst, ch. 81. L'expert se réfère à la protection pénale du secret fiscal fondée sur l'art. 320 CP, qui punit uniquement la violation intentionnelle du secret. D'autre part, le secret bancaire et le secret statistique sont punissables en application de dispositions légales spéciales, même en cas d'infraction par simple négligence. « Le législateur protège mieux le secret bancaire et le secret statistique que le secret fiscal au moyen de dispositions pénales indépendantes, raison pour laquelle les premiers constituent, selon l'appréciation du législateur, des domaines où la confidentialité bénéficie d'une protection plus élevée que le secret fiscal » (avis de droit Probst, ch. 81). Toutefois, le fait qu'une loi ait ses propres dispositions pénales ou qu'elle renvoie au code pénal n'est pas déterminant. En outre, c'est non seulement la qualification de culpabilité, mais aussi les sanctions possibles qui doivent être prises en considération ; à cet égard, par exemple, l'art. 23 LSF va moins loin que l'art. 320 CP. En outre, dans la note de bas de page 229, l'expert fait référence aux réglementations relatives au droit de timbre et à la taxe sur la valeur ajoutée, qui ne sont pas pertinentes en matière d'impôts directs et qui, en outre, ne concernent guère les données personnelles particulièrement dignes de protection. Au final, cette approche purement formelle, qui estime pouvoir ignorer totalement la doctrine et la pratique de longue date ainsi que les décisions du Tribunal fédéral en matière de secret fiscal, n'est pas convaincante.

3. Conclusion intermédiaire

La position sur le secret fiscal dans l'avis de droit Probst ne peut évidemment pas être suivie. Cette erreur de jugement est lourde de conséquences, qui seront examinées plus loin.

VI. Relation entre la LIFD et la LPD

1. Généralités

Outre la LPD (et la rév. LPD ainsi que la LPrD), des dispositions particulières en matière de protection des données existent dans certains domaines du droit (TAF A_5715 / 2018 du 3 septembre 2019 c. 4.1). Ces dispositions de droit spécial en matière de protection des données priment en général sur les lois spécifiques sur la protection des données (ATF 126 II 126 E. 5 b/bb p. 134 ; voir aussi rapport du Conseil fédéral, FF 2011 p. 654 resp. p. 656). Selon le Tribunal fédéral, il ne découle ni de la LPD elle-même, ni de ses principes généraux que la LPD prescrit des exigences matérielles pour l'élaboration de telles lois spéciales (ATF 124 I 176 E. 5c/ee p. 180 = ASA 69 , 294 P. 297 f. = StE 1998 B 91.1 n° 1). Toutefois, s'il existe une réglementation légale spéciale non exhaustive, les dispositions générales des articles 4ss. LPD doivent être respectées (JÖHRI, Commentaire de la loi sur la protection des données, ch. 35 sur l'art. 17, resp. ch. 13 sur l'art. 19 LPD; MAURER-LAMBROU/KUNZ, LPD Loi sur la protection des données, N 15 sur l'art. 1). La question est ici de savoir s'il y a encore de la place pour une législation spécifique en matière de protection des données dans le domaine des impôts directs où le secret fiscal est strict (cf. V. ci-dessus) ou si la « protection des données en droit fiscal » est déjà suffisante.

Les commentaires du droit fiscal n'abordent pas expressément cette importante question. Ils rappellent régulièrement qu'avec la loi fédérale du 24 mars 2000 sur la création et l'adaptation des bases légales concernant le traitement de données personnelles (RO 2000 1891), l'article 112a LIFD et l'art. 39a LHID (art. 159a LI) ont été intégrés dans les lois pour améliorer la protection des secrets face aux nouvelles possibilités techniques (LOCHER, Commentaire LIFD, III, N 6 f sur l'art. 110 resp. N 1ss. sur l'art. 112a LIFD; PEDROLI, Commentaire romand, N 1ss. ad art. 112a LIFD; ZWEIFEL/HUNZIKER, Commentaire de la LIFD, N 1ss. sur l'art. 112a LIFD). En revanche, le Tribunal fédéral a pris clairement position sur cette question dans l'ATF 128 II 311 c. 8.4 p. 327 = ASA 72, 709 p. 724 s. = RDAF 58 II, 459 p. 475 s. Bien qu'il s'agisse dans ce cas de déterminer la voie de droit applicable, les remarques formulées dans le considérant cité sont générales et revêtent donc une importance fondamentale :

« Adoptée le 14 décembre 1990, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. S'agissant du secret fiscal et la collaboration entre autorités (Art. 110ss LIFD), elle reprend, en substance, la réglementation antérieure (...). La loi fédérale sur la protection des données a été adoptée postérieurement, soit le 19 juin 1992, mais elle est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1993. La question de savoir laquelle de ces réglementations a la préséance sur l'autre ne peut donc être résolue d'après le critère de

l'antériorité (cf. ATF 123 II 534 consid. 2c-d p. 537 s.), mais doit l'être par interprétation. A cet égard, il faut constater que le système prévu aux articles 110ss LIFD représente un système de protection autonome – certes limité – qui a été appliqué depuis des décennies (...). Il est demeuré sans changement après l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la protection des données, sous réserve de l'adoption de l'article 112a LIFD qui règle essentiellement les rapports entre autorités. Ce système constitue de ce point de vue une réglementation spéciale qui assure aux justiciables une protection étendue (...). Dans ces conditions, on doit admettre que l'article 112 LIFD représente une disposition spéciale qui l'emporte sur la législation en matière de protection des données ».

La réglementation détaillée du secret fiscal des art. 110ss. LIFD prévaut donc en principe sur la loi spécifique sur la protection des données basée sur la LPD. C'est également l'avis de BELSER/NOUREDDINE lorsqu'ils analysent la relation entre la LPD et les normes spéciales en matière de protection des données, in: Belser/Epiney/Waldmann, Droit de la protection des données, N 91 sur § 8, p. 495: « Ainsi, les art. 110 et ss. de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) fondent un système d'information qui garantit une protection suffisante des données des contribuables et règle de manière définitive la question de l'échange de données » (souligné dans l'original). Dans le cas d'une éventuelle lacune dans la réglementation légale spéciale, les dispositions générales des art. 4ss. LPD devraient être observées (cf. VI.1. in fine ci-dessus). En ce qui concerne la législation cantonale, les art. 39 et suivants LHID, resp. les art. 157ss. LI prévoient des règles analogues à celles des art. 110ss. LIFD. Ainsi, ce qui a été dit à propos de la LIFD vaut également pour les impôts directs cantonaux. Les articles 39 et suivants LHID prévalent donc également sur la loi cantonale spécifique sur la protection des données. Pour les autorités fiscales du canton de Vaud, en charge de la mise en œuvre de la LIFD, la loi sur la protection des données personnelles du 11 septembre 2007 (LPrD) serait en soi applicable. Toutefois, comme cela a été énoncé, les dispositions détaillées des art. 39ss. LHID, resp. les art. 157ss. LI l'emportent sur la LPrD. Cela rend également superflue la question de savoir si la LPrD accorde une protection adéquate, ce qui signifierait que les dispositions supplétives de l'art. 37 al. 1 LPD devraient être observées (en outre, la LPD révisée qui entrera bientôt en vigueur [pour autant que l'on puisse en juger] ne contient plus de disposition correspondant à l'art. 37 LPD).

2. Conséquences

Les réglementations détaillées du secret fiscal des articles 110ss. LIFD, resp. 39ss. LHID (Art. 157ss. LI) priment sur les législations spécifiques de la Confédération et des cantons sur la protection des données (à l'exception des dispositions générales de l'art. 4ss. LPD), en particulier en ce qui concerne l'application de l'article 22 LPD. Cette disposition (ou l'article 39 rév. LPD) prévoit des allègements particuliers pour le traitement et la communication, à des fins non personnelles, de données personnelles par les organes fédéraux, à savoir pour la recherche, la planification et les statistiques. L'article 22 al. 1 LPD requiert trois exigences cumulatives pour le traitement de telles données personnelles (MAURER-LAMBROU/KUNZ, Commentaire bâlois de la loi sur la protection des données, N 23 sur l'art. 22 LPD). Mais surtout l'article 22 al. 2 let. c LPD, qui prévoit que les exigences de l'article 19 al. 1 LPD ne doivent pas être remplies lors de la communication de données personnelles (aucune base légale n'est requise : BÄRISWIL,

in: Bärswil/ Pärli, Loi sur la protection des données, N 8 sur l'art. 22 LPD) s'avère problématique. Cependant, l'article 22 LPD ne se trouve pas dans la section sur les dispositions générales en matière de protection des données (art. 4 - 11a LPD), mais dans la section sur le traitement des données personnelles par des organes fédéraux (art. 16 - 25bis LPD). Si l'article 22 LPD était néanmoins pertinent, l'article 19 al. 4 LPD devrait également être pris en considération, disposition qui exclut ou restreint la communication de données personnelles si elle est nécessaire en raison de :

- un important intérêt public ou un intérêt légitime manifeste de la personne concernée l'exige ou si
- une obligation légale de garder le secret ou une disposition particulière relevant de la protection des données l'exige.

Ces deux motifs d'interdiction seraient remplis en l'espèce.

3. Conclusion intermédiaire

La réglementation détaillée du secret fiscal des articles 110ss. LIFD resp. des articles 39 et suivants LHID prime sur les lois spécifiques en matière de protection des données de la Confédération et des cantons (à l'exception des dispositions générales de l'article 4ss. LPD). En particulier, cela ne laisse aucune place à l'application l'article 22 LPD. Si cette disposition devait néanmoins être pertinente, il faudrait également prendre en considération l'article 19 al. 4 LPD, qui exclut la communication de données personnelles aux conditions déjà évoquées.

VII. Relation entre la LSF et la LIFD

1. Généralités

Si l'Office fédéral de la statistique souhaite exiger des données personnelles sensibles, il doit s'adresser aux maîtres du fichier (ou responsables) avec ces données, c'est-à-dire aux *administrations fiscales cantonales* conformément à ce qui a été exposé au chapitre IV. Dans ce cas, l'art. 7 al. 2, resp. l'art. 10 al. 5 LSF sont applicables. En vertu de ces deux dispositions, le secret, entre autres, ne peut être opposé à l'Office fédéral de la statistique que si la loi fédérale s'y rapportant exclut expressément la communication ou l'utilisation à des fins statistiques. En l'espèce, les articles 110ss. LIFD, resp. l'article 39s LHID (Art. 157ss. LI). n'interdit pas *explicitement* l'utilisation à des fins statistiques. Sur cette base, l'avis de droit Probst, ch. 42, 79, 82, resp. 88, arrive à la conclusion que la communication ou l'utilisation à des fins statistiques est autorisée.

2. De nouveau le secret fiscal

Avant de pouvoir prendre position sur cette conclusion, il faut se référer à ce qui a été dit sur le « secret fiscal » (cf. V. ci-dessus). L'article 110 LIFD, resp. l'article 39 al. 1 LHID

(art. 157 LI) sont formulés de manière analogue, ce dernier contenant un « résumé » facile à retenir :

« 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».

A cet égard, l'observation de l'avis de droit Probst, ch. 42, selon laquelle les lois fiscales applicables n'interdisent pas expressément la communication ou l'utilisation des données à des fins statistiques, est correcte d'un point de vue purement formel. Toutefois, la question est de savoir si l'on peut s'en tenir à cette position uniquement formelle. Ce point sera examiné en détails ci-dessous.

3. Importance de l'art. 7 al. 2, resp. de l'art. 10 al. 5 LSF

Conformément à ce qui a été exposé au point IV ci-dessus, les administrations fiscales cantonales sont les maîtres du fichier (ou responsables) des données. Il s'agit d'un relevé dit indirect des cantons (art. 4 al. 2 LSF). L'article 7 LSF (titre marginal : Participation des cantons et des communes) est donc tout d'abord applicable. L'al. 2 de cette disposition a la teneur suivante:

« Il (i.e. le Conseil fédéral) peut exiger le transfert de données figurant dans leurs fichiers si la base juridique applicable à ces données n'en interdit pas expressément l'utilisation à des fins statistiques. Si ces données sont soumises à une obligation légale de maintien du secret, il est interdit de les communiquer au sens de l'art. 19 de la présente loi et de l'art. 22 de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données ».

En revanche, l'art. 10 LSF (titre marginal : Office fédéral de la statistique) traite des tâches dudit office. L'al. 5 de cette disposition dispose ce qui suit:

« L'obligation légale de maintien du secret ou le blocage des données ne peut justifier le refus de communiquer les informations requises à l'office que si une loi fédérale interdit expressément la communication ou l'utilisation des données à des fins statistiques. L'office n'est pas autorisé à communiquer ces données en vertu de l'art. 19 de la présente loi et de l'art. 22 de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données » (pas souligné dans la version originale).

Même les dispositions prétendument « claires » doivent être interprétées. Alors que dans le cas de l'article 7 al. 2 LSF, on peut encore se demander si la condition de la première phrase (exigence d'une interdiction expresse de l'utilisation à des fins statistiques) doit également s'appliquer dans le cadre de la deuxième phrase, l'article 10 al. 5 LSF lève cette incertitude : manifestement, les dispositions légales spéciales en matière de confidentialité devraient elles-mêmes contenir une interdiction expresse de toute utilisation à des fins statistiques. Ce n'est pas le cas aux articles 110ss. LIFD, resp. à l'article 39 LHID, de sorte que *de prime abord* on peut conclure de l'avis de droit Probst que rien ne s'oppose à la transmission des données hautement sensibles des cantons (avis de droit Probst, ch. 42, 79, 82, resp. 88).

Cependant, l'art. 10 al. 5 LSF précise qu'en raison, entre autres, du secret la communication à l'office fédéral peut *en règle générale* être évitée. L'avis de droit Probst, ch. 84ss., traite en détails de cet aspect restrictif:

- i. Tout d'abord, il convient de préciser que cette restriction n'existe que dans les versions allemande et italienne de la disposition et que l'on peut dès lors s'interroger si le législateur a réellement souhaité cette relativisation ou, au contraire, si cet aspect a simplement été négligé, de sorte qu'il ne présente pas d'importance particulière. Ce faisant, l'expert oublie que les trois versions linguistiques font foi (Art. 14 al. 1 LPubl). On ne peut pas simplement considérer une version comme l'emportant par rapport à deux autres versions. Selon l'expert, il considère également que sa position est conforme au message et aux délibérations parlementaires. Néanmoins, dans la FF 1988 I 422, il est expressément mentionné : « L'al. 4 (rect. 5) stipule que les obligations spéciales de confidentialité et les blocages ne peuvent *en principe* être opposés à la communication que si une autre disposition légale exclut expressément la communication ou l'utilisation à des fins statistiques» (pas d'italique dans l'original). En outre, le message précise que l'article 10 al. 5 LSF est « analogue en termes de contenu » avec les limites posées pour la communication de données des cantons et des communes conformément à l'article 7 al. 2 LSF (FF 1988 I 422). L'opinion de l'expert selon laquelle cette relativisation (« en règle générale ») peut simplement être abandonnée est donc manifestement erronée. De plus, dans le cadre de la LPD révisée, seule la 2^{ème} phrase de l'article 10 al. 5 LSF est adaptée (FF 2020 7455) mais la 1^{ère} phrase de cette disposition avec le « en règle générale » demeure inchangée (ceci vaut également pour la version française, cf. FF 2020 7455). Cela signifie qu'en aucun cas on ne peut simplement considérer cette relativisation comme hors de propos.
- ii. Dans le cas où (comme on le suppose ici) cette « règle générale » devrait être observée, elle devrait cependant l'être de manière restrictive selon l'avis de droit Probst (ch. 86). Il ne faut la faire valoir que pour les secrets d'État ou militaires, resp. des intérêts similaires de haut rang. « Le secret fiscal ancré à l'article 110 LIFD, que le législateur (...) ne protège en droit pénal que dans le cadre de l'infraction pénale générale qu'est la violation du secret de fonction (article 320 CP), ne peut désormais pas être raisonnablement assimilé à un intérêt étatique fondamental (...). Une telle égalité donnerait une importance disproportionnée au secret fiscal de l'article 110 LIFD, qui ne concerne majoritairement que les données financières du contribuable, lesquelles ne constituent pas des données personnelles particulièrement dignes de protection » (avis de droit Probst, ch. 86 in fine).
- iii. Enfin, l'expert redoute une relation de concurrence entre l'AFC et l'OFS en matière d'enquêtes statistiques (ch. 87). Mais les données dites « administratives » (apparemment factuelles) ne sont pas mises sous clé par l'administration fiscale.

En outre, les données très sensibles qui sont collectées par les cantons (et non par l'AFC) sont protégées par le secret fiscal (à l'exception des données sur les sanctions administratives et pénales).

4. Conséquences

La conclusion de l'expert, à savoir que le secret fiscal de l'article 110 LIFD, resp. de l'article 39 al. 1 LHID (art. 157 LI) ne peut être opposé à la communication de toutes les données des administrations fiscales cantonales à l'Office fédéral de la statistique, peut être contestée sur la base des considérations suivantes. L'appréciation inexacte du secret fiscal par l'avis de droit Probst (cf. V.2 ou 3 ci-dessus) a un effet désastreux : comme évoqué, le secret fiscal, en tant que secret de fonction qualifié, a aussi une dimension publique importante, qui rend en premier lieu possible le fonctionnement du système mixte de taxation (cf. V.1. ci-dessus). Il s'agit d'un « intérêt fondamental de l'État » qui ne peut être banalisé en examinant les aspects de la protection du droit pénal.

- i. Il est probablement vrai que le secret fiscal s'applique également aux relations financières du contribuable, qui ne sont pas des données personnelles nécessitant une protection particulière, mais uniquement des données personnelles ordinaires et des données factuelles. Mais le secret fiscal concerne de nombreuses données personnelles particulièrement sensibles, ce qui est ici le principal enjeu (cf. l'aperçu ci-dessus IV.3. ci-dessus).
- ii. Le message relatif à la loi fédérale sur la statistique ne précise pas quel type de données est visé par la loi. On parle de données non problématiques pouvant servir de base pour la réalisation d'enquêtes directes sur la statistique fédérale (FF 1988 I 417). Aucune distinction n'est effectuée entre ces données factuelles non problématiques, d'une part, les données personnelles ordinaires et les données personnelles particulièrement sensibles. Apparemment, le législateur n'a même pas pensé que l'Office fédéral de la statistique pourrait un jour s'intéresser aux données « problématiques » mentionnées. On peut donc supposer que l'article 7 al. 2 et l'article 10 al. 5 LSF sont *incomplets*, c'est-à-dire qu'ils présentent une *appréciation lacunaire* (voir également iv. ci-dessous).
- iii. Le secret fiscal de l'art. 110 LIFD, resp. de l'art. 39 al. 1 LHID est un *secret de fonction qualifié* (cf. IV.2. ci-dessus). Ceci serait également réservé sur la base de l'art. 19 al. 4 LPD, à condition que cette disposition soit applicable (JÖHRI, Commentaire de la loi sur la protection des données, N 103 sur l'art. 19 LPD). Cependant, le secret fiscal peut être levé dans certaines conditions (cf. V. 1. in fine ci-dessus). Les dispositions générales au sens de l'article 7 al. 2, resp. de l'article 10 al. 5 LSF ne sont pas suffisantes à cet égard : elles ne sont prises en considération ni en tant que règle pour opposer le secret fiscal en général, ni en tant que règle pour obtenir de manière exceptionnelle une information.

- iv. Lors de l'entrée en vigueur de la LIFD (1^{er} janvier 1995), les dispositions citées de la LSF étaient connues. Mais il n'y avait aucune raison – également sur la base des considérants du message – d'adapter la loi fiscale, déjà adoptée le 14 décembre 1990, à la LPD (comme cela se pratiquait encore dans d'autres contextes avant son entrée en vigueur, voir LOCHER, Commentaire LIFD, I, ch. 28 s. remarques préliminaires). Selon BELSER/NOUREDDINE, in Belser/Epiney/Waldmann, Droit de la protection des données, N 91 sur § 8, p. 495, les articles 110 et suivants LIFD règlent de manière concluante la question de l'échange de données, de sorte qu'il n'y avait aucune nécessité d'agir. Cf. aussi les commentaires dans ATF 128 II 311 E. 8.4 p.327 = ASA 72, 709 p.724 s. = RDAF 58 II, 459 p. 475 sur la validité à long terme du secret fiscal (cf. VI.1. ci-dessus).
- v. L'art. 10 al. 5 LSF précise expressément qu'*en règle générale*, l'obligation de secret et le blocage s'opposent à la communication à l'Office fédéral que si une loi fédérale exclut expressément la communication ou l'utilisation des données à des fins statistiques. S'il peut être dérogé au principe de l'interdiction expresse de communication dans des cas spécifiques, il doit alors s'agir d'un cas qui exige impérativement une telle exception à la règle. Dans le cas contraire, le fonctionnement du système de taxation mixte (selon lequel, dans une première phase, des données complètes comprenant des données sensibles qui doivent être collectées, puis vérifiées par l'autorité et enfin utilisées comme base de la taxation), qui serait alors une exigence fondamentale pour la fiscalité directe (cf. V.1. ci-dessus), serait rendu impossible.
- vi. Si l'étendue des informations n'est pas – comme dans le cas de l'article 7 al., resp. Art. 10 al. 5 LSF – précisée, le *principe de la proportionnalité doit être respecté* (cf. Art. 4 al. 2 LPD, resp. art. 6 al. 2 rév. LPD). « Cela signifie que même s'il existe une base juridique impérative pour la communication des données, celle de données personnelles ne peut pas être exhaustive, mais doit être limitée à ce qui est *nécessaire et requis* pour atteindre l'objectif. En particulier, il n'est pas autorisé de conserver par avance en réserve des données » (JÖHRI, Commentaire de la loi sur la protection des données, N 13 sur l'art. 19 LPD ; souligné dans l'original).
- vii. Dans le même sens, on considère qu'il est très dangereux de réunir des données personnelles qui ont été traitées au préalable de manière décentralisée. L'art. 14 LSF prévoit une obligation de confidentialité et l'art. 7 O rel. stat. quant à lui une obligation de confidentialité et de diligence de la part des personnes chargées de travaux statistiques. En outre, l'art. 15 al. 1 LSF exige que tous les services traitant des données personnelles provenant de la statistique fédérale ou qui lui sont destinées ont l'obligation de « les protéger contre tout traitement abusif en prenant les mesures techniques et les mesures d'organisation qui s'imposent ». L'expérience récente nous a toutefois appris que les données collectées – malgré les « mesures organisationnelles et techniques nécessaires » – sont la cible

d'accès non autorisés. De ce point de vue, l'immense concentration de données prévue est extrêmement problématique. De toute évidence, le nouveau « principe répandu Once-Only » doit être soumis à des limites objectives.

5. Conclusion intermédiaire

L'art. 7 al. 2, resp. l'art. 10 al. 5 LSF sont insuffisants tant pour opposer le secret fiscal en général que pour obtenir des informations à titre exceptionnel.

VIII. Relation entre la LSF et la LPD (resp. rév. LPD)

1. Généralités

Dans ce contexte également, l'avis de droit Probst soutient de manière purement formelle que la LPD est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1993 alors que ce fut le cas pour la LSF le 1^{er} août 1993, avec pour conséquence que la LSF est, pour un mois, une loi plus récente et prime sur l'ancienne LPD. Cependant, de telles conclusions formelles sont extrêmement problématiques, et l'affirmation selon laquelle la LPD est la loi plus générale par opposition à la LSF comme loi plus spécifique (avis de droit Probst, ch. 35) n'est en tout état de cause pas défendable. Au contraire, en ce qui concerne les questions de secret, la LSF est la loi la plus générale et la LPD la loi la plus spéciale, de sorte que l'on pourrait soutenir qu'une loi générale postérieure (LSF) ne peut prévaloir sur une loi spéciale antérieure (LPD) (*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*). Ce sont toutefois des appréciations différenciées, et non des conclusions purement formelles et logiques, qui doivent être examinées pour chaque domaine problématique (ATF 123 II 534 c. 2 c-d p. 537 s.). En outre, la loi révisée sur la protection des données devrait entrer en vigueur dans le courant de l'année 2022 (éventuellement au 1^{er} janvier 2023), ce qui signifie que ces conclusions purement logiques ne sont de toute façon pas opportunes.

En outre, différents articles de la LSF renvoient à ceux de la LPD (p. ex. art. 7, 10) et inversement ; les dispositions relatives à l'utilisation de données personnelles à des fins non personnelles correspondent également (art. 13 al. 2 let. e, resp. art. 22 al. 1 LPD et art. 19 al. 2 LSF). Cela montre que les deux lois vont dans le même sens dans certains domaines. Selon l'art. 4 al. 3 LPD (resp. art. 6 al. 3 rév. LPD), les données personnelles ne doivent être traitées que dans le but qui est indiqué lors de leur collecte, qui est prévu par une loi ou qui ressort des circonstances. Il en va de même pour la LSF dans la mesure où l'utilisation des données collectées est déterminée et limitée par la finalité de la collecte (FF 1988 I 399). « Ici aussi, le principe directeur est que les personnes interrogées fournissent des renseignements dans un but précis, raison pour laquelle l'utilisation ultérieure des données à d'autres fins (c'est-à-dire non statistiques) serait contraire à la bonne foi » (avis de droit Probst, ch. 32 ; souligné dans l'original).

Cependant, le facteur décisif est que la LPD et la LSF ont des fonctions différentes : la LSF a pour objectif de développer des bases statistiques représentatives au profit des secteurs public et privé et doit donc veiller à ce que les données soient mises à sa disposition. En revanche, la LPD a pour but de protéger les données personnelles et de veiller à ce qu'elles soient collectées ou communiquées correctement. En revanche, la base légale pour la communication de données ne se trouve normalement pas dans la LPD : « Une communication de données par un organe fédéral (doit) en principe toujours se fonder sur une base légale spécifique au domaine ou spéciale » (EHRENSBERGER, Commentaire bâlois de la loi sur la protection des données, N 3 sur l'art. 19 LPD; MUND, in Bärswil/Pärli, Loi sur la protection des données, N 7 sur l'art. 19 LPD; JÖHRI, Commentaire de la loi sur la protection des données, N 7 sur l'art. 19 LPD; cf. aussi rapport du Conseil fédéral, FF 2011 p. 655). Sur la base de l'article 22 LPD, des simplifications seraient bien entendu possibles, mais – en défaut d'appliquer la LPD dans le cas spécifique (cf. VI. ci-dessus) – elles ne sont pas pertinentes. Seules les règles sur la publication de la LSF pourraient dès lors être déterminantes, mais celles-ci ne seraient pas suffisantes pour que les administrations fiscales cantonales communiquent des données (voir VII.4 ci-dessus).

D'après le message sur la LSF (FF 1988 I 398), cela devrait préciser l'art. 19 LPD (aujourd'hui art. 22 LPD). Celle-ci existe, entre autres, à l'art. 19 Al. 2 LSF avec la formulation suivante:

« Les producteurs de statistiques de la Confédération sont en droit de communiquer des données personnelles à des services de statistique, à des institutions de recherche de la Confédération ou à des tiers, à des fins ne se rapportant pas à des personnes, notamment dans le cadre de la recherche, de la planification ou de la statistique, si:

- a. ces données sont rendues anonymes dès que le but du traitement le permet;
- b. le destinataire ne communique ces données à des tiers qu'avec l'accord de l'organe qui les a produites;
- c. la forme choisie par le destinataire pour communiquer les résultats ne permet pas d'identifier les personnes concernées et
- d. tout porte à croire que le destinataire respectera le secret statistique et les autres dispositions relatives à la protection des données ».

Cet article 19 al. 2 LSF pourrait constituer une base juridique pour la communication de données personnelles à des fins non personnelles (y compris statistiques). Toutefois, cette disposition ne s'applique qu'aux « producteurs de statistiques de la Confédération », ce qui ne comprend pas les statisticiens des administrations fiscales cantonales. Il n'est pas nécessaire d'examiner ici si elles s'appliquent aux statisticiens de l'AFC.

2. Conclusions

- i. L'art. 19 al. 2 LSF concerne les « producteurs de statistiques de la Confédération », ce qui n'inclut pas les personnes travaillant dans le domaine de la statistique des administrations fiscales cantonales.
- ii. La question de savoir si l'article 19 al. 2 LSF constitue une base légale pour la publication des données légitimement détenues par l'AFC est laissée ouverte ici.

IX. Résumé et réponses aux questions

Les cantons taxent et perçoivent l'impôt fédéral direct « en leur nom propre », c'est-à-dire en leur nom et (dans un premier temps) pour leur compte (même s'ils doivent désormais rétrocéder 78,8 % du produit de l'impôt à la Confédération). Les administrations fiscales cantonales, qui procèdent à la taxation et à la perception effective de l'impôt fédéral direct, sont donc maîtres du fichier ou responsables des données qu'elles reçoivent dans le cadre de l'auto-déclaration et de la collaboration du contribuable. L'AFC ne reçoit des administrations fiscales cantonales que des données très spécifiques et n'est pas habilitée à communiquer à l'Office fédéral de la statistique l'ensemble des données de l'administration fiscale cantonale. Sur la base de la loi sur la statistique fédérale, l'Office fédéral de la statistique est à première vue autorisé à demander les données des administrations fiscales cantonales, ce d'autant plus que les dispositions relatives au secret fiscal ne contiennent pas d'interdiction expresse de communication à des fins statistiques. Toutefois, une interprétation différenciée des dispositions du droit fiscal relatives au secret conduit à ce que celles-ci priment fondamentalement sur la loi sur la statistique fédérale ; en effet, le secret fiscal prévu par le droit fiscal en tant que secret de fonction qualifié, outre la protection de la sphère privée, a également pour but d'empêcher que le système de taxation mixte existant (avec auto-déclaration et coopération des contribuables) ne soit mis à mal. Si les données personnelles hautement sensibles étaient transmises, la relation de confiance existant entre les autorités fiscales et le contribuable serait rompue et une taxation basée sur la capacité contributive serait impossible. Le secret fiscal spécifique prévaut d'ailleurs en principe sur la loi générale sur la protection des données.

Réponses aux questions :

1. Qui est maître du fichier (responsable) des données détenues par les administrations fiscales cantonales? Il s'agit des administrations fiscales cantonales ; l'AFC n'est que partiellement maître (responsable).
2. Qui est autorisé à communiquer ces données à l'OFS ? Certainement pas les administrations fiscales cantonales. La question de savoir si l'AFC, dans la mesure où elle est copropriétaire (coresponsable) des données personnelles, peut les communiquer, reste ouverte ici.
3. Qu'entend-on par « secret fiscal »? Il s'agit d'un « secret de fonction qualifié » qui, d'une part, a pour objectif de protéger la personnalité et, d'autre part, présente un intérêt public (garantir le fonctionnement du système de taxation mixte).
4. Le « secret fiscal » prévaut-il sur l'obligation de communication prévue par la LSF? Pour les administrations fiscales cantonales : oui.

Goldau, le ... septembre 2021

Prof. Dr. Dr. h.c. Peter Locher

Annexe: Abréviations et bibliographie

ABRÉVIATIONS

AAI	Assistance administrative internationale
ACI	Administration fiscale cantonale
AFC	Administration fédérale des contributions
AFF	Administration fédérale des finances
AIFD	Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (abrogé)
ASA	Archives de droit fiscal suisse
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
DFF	Département fédéral des finances
FF	Feuille fédérale
LAAF	Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale du 28 septembre 2012 (RS 651.1)
Let.	Lettre
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14)
LI	Loi (vaudoise) sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (BLV 642.11)
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
LPD	Loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (RS 235.1)
LPrD	Loi (vaudoise) sur la protection des données personnelles du 11 septembre 2007 (BLV 172.65)
LPubl	Loi fédérale sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale du 18 juin 2004 (RS 170.512)
LSF	Loi du 9 octobre 1992 sur la statistique fédérale (RS 431.01)
OFS	Office fédéral de la statistique
OLPD	Ordonnance relative à la loi fédérale sur la protection des données du 14 juin 1993 (RS 235.11)
O rel. stat.	Ordonnance concernant l'exécution des relevés statistiques fédéraux du 30 juin 1993 (RS 431.012.1)
Rév. LPD	Loi fédérale sur la protection des données du 25 septembre 2020 (FF 2020 7639; pas encore en vigueur)
TAF	Tribunal administratif fédéral

BIBLIOGRAPHIE

BÄRISWIL BRUNO/PÄRLI KURT (Éd.), Datenschutzgesetz (DSG), Berne 2015 (cité.: Auteur in: Bärswil/Pärli, Loi sur la protection des données)

BELSER EVA MARIA/EPINEY ASTRID/WALDMANN BERNHARD, Droit de la Datenschutzrecht, Grundlagen und öffentliches Recht, Berne 2011

BEHNISCH URS R., avis de droit du 9.3.2015 à l'attention de la Commission des Finances du Grand Conseil du canton de Berne concernant la surveillance dans le domaine des impôts directs au niveau fédéral et cantonal,
<https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitpartieungen.assetref/dam/documents/portal/Medienmitpartieungen/de/2015/04/2015-04-09-behnisch-gutachten-de.pdf> (cité: avis de droit)

RAPPORT DU CONSEIL FÉDÉRAL du 22 décembre 2010 concernant l'échange de données personnelles entre les autorités fédérales et cantonales, FF 2011 S. 645ss.

BEUSCH MICHAEL, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Éd.), Kommentar zum DBG, 3. éd. Bâle 2017, Commentaire sur l'art. 103 LIFD

DERSELBE, Elektronische Steuererklärung – aber sicher? in: Mäusli-Allenspach Peter/Beusch Michael (Éd.), FS Martin Zweifel, Bâle 2013, p. 173ss.

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. éd. Zürich 2016

MESSAGE sur la loi sur la statistique fédérale du 30 octobre 1991, FF 1992 I 373 (cité: message LSF)

MESSAGE sur la loi fédérale sur la protection des données du 23 mars 1988, FF 1888 II 413 (cité: Message LPD)

MESSAGE sur la loi fédérale concernant la révision totale de la loi fédérale sur la protection des données et les modifications de la législation sur la protection des données du 15 septembre 2017, FF 2017 7206 (cité Message rév. LPD)

CAVELTI ULRICH, Die Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern durch den Bund, FStR 15 (2015), p. 34ss.

CAVELTI ULRICH/VALLENDER KLAUS A., St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 3. éd. Zürich etc. 2014, Commentaire sur l'art. 128 Cst.

KÄNZIG ERNST, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. partie, 2. éd. Bâle 1982

KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS R., Kommentar zur direkten Bundessteuer (Wehrsteuer), III. partie, 2. éd. Bâle 1992

LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Partie (Art. 1 – 48 LIFD), 2. éd. Bâle 2019

DERSELBE, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Partie (Art. 102 – 222 LIFD), Bâle 2015

MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Le secret fiscal et sa portée dans le cadre de l'assistance et l'entraide en droit interne suisse, in: Les secrets et le droit (P. Zen-Ruffinen, éd.) Enseignement de 3^e cycle de droit, Zürich 2004, p. 247ss.

MARANTELLI ADRIANO, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Éd.), Kommentar zum DBG, 3. éd. Bâle 2017, Commentaire sur l'art. 2 LIFD

MAURER-LAMBROU URS/BLECHTA GABOR P. (Éd.), Basler Kommentar zum Datenschutzgesetz, 3. éd. Bâle/Genève/München 2014 (cité: Auteur, Commentaire bâlois Loi sur la protection des données)

NOËL YVES, L'entraide administrative nationale en matière fiscale, in: F. Bellanger/Th. Tanquerel (éd), L'entraide administrative, Journée de droit administratif 2004, Zürich 2005, p. 103ss.

PEDROLI ANDREA, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (éd.), Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2^e éd. Bâle 2017

PROBST THOMAS, Erhebung von Daten über direkte Steuern bei Kantonen durch das BFS und die ESTV, Gutachten vom 17. November 2019, erstellt im Auftrag des BFS und der ESTV (cité: avis de droit Probst), RAPPORT DU CONTRÔLE FÉDÉRAL DES FINANCES du 12 novembre 2015 concernant des lacunes dans la surveillance de l'impôt fédéral et de l'harmonisation des impôts directs, <https://www.efk.admin.ch> 1513-I (cité: rapport du 12 novembre 2015)

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. éd. Zürich 2009, 3. éd. Zürich 2016

ROSENTHAL DAVID/JÖHRI YVONNE, Handkommentar zum Datenschutzgesetz, Bâle/Zürich/Genf 2008

POSITION DE LA CONFÉRENCE DES PRÉPOSÉS SUISSES À LA PROTECTION DES DONNÉES du 26 août 2021 concernant le programme de gestion nationale des données (NaDB): Collecte des données pour les impôts directs dans les cantons

UHLMANN FELIX., avis de droit du 9.3.2015 à l'attention de la Commission des Finances du Grand Conseil du canton de Berne concernant la surveillance dans le domaine des impôts directs au niveau fédéral et cantonal, <https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitpartieungen.assetref/dam/documents/portal/Medienmitpartieungen/de/2015/04/2015-04-09-uhlmann-gutachten-de.pdf> (cité: avis de droit)

WALDMANN BERNHARD/BORTER Emanuel, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Éd.), Basler Kommentar, Bâle 2015, Commentaire sur l'art. 46 Cst.

ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Éd.), Kommentar zum DBG, 3. éd. Bâle 2017, Commentaire sur l'art. 110 LIFD.