



20.051

Message concernant la loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts

du 20 mai 2020

Madame la Présidente,
Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts, en vous proposant de l'approuver.

Dans le même temps, nous vous proposons de classer l'intervention parlementaire suivante:

2018 Mo. 17.3371 Levée de l'obligation de signer la déclaration d'impôt
(CE 19.09.17, Schmid Martin; CN 06.03.18)

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

20 mai 2020

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Le présent projet vise à créer les bases légales pour la numérisation des procédures en matière d'impôts.

Contexte

La transition numérique touche également le domaine de la fiscalité. L'Administration fédérale des contributions (AFC) entend pouvoir envoyer et recevoir en ligne toutes les données qu'elle traite. Cela suppose de créer les conditions juridiques nécessaires. Le présent projet vise par ailleurs à mettre en œuvre la motion Schmid (17.3371), qui demande l'abrogation, dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) et la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA), de l'obligation de signer les déclarations d'impôt et les demandes de remboursement de l'impôt anticipé lorsque celles-ci sont déposées par voie électronique.

Contenu du projet

Pour l'essentiel, le Conseil fédéral propose les modifications suivantes:

- encourager le dépôt entièrement électronique de la déclaration d'impôt et d'autres écrits;*
- assurer l'authenticité et l'intégrité des données transmises dans le cadre des procédures électroniques;*
- permettre à l'autorité compétente de prévoir en lieu et place de la signature la possibilité d'une confirmation électronique des données par le contribuable ou le requérant pour les écrits dont la signature est prescrite par la loi et qui sont déposés par voie électronique;*
- permettre au Conseil fédéral de prescrire l'exécution de procédures par voie électronique en ce qui concerne les impôts perçus par l'AFC et l'échange international de renseignements en matière fiscale;*
- prescrire dans la LIA l'utilisation systématique du numéro AVS pour la déclaration de prestations d'assurances à l'AFC;*
- accorder aux cantons dans la LHID un délai de deux ans pour transposer les nouvelles dispositions de la LHID dans leur droit interne.*

Les modifications proposées n'ont de conséquence directe ni sur les finances ni sur l'état du personnel de la Confédération. Les conséquences liées à la transformation numérique relèvent des différents projets informatiques.

Message

1 Contexte

1.1 Objectifs

La transformation numérique est un terme générique qui recouvre diverses évolutions en matière de technologie et de mode de travail, sous des appellations aussi différentes que saisie électronique des données, automatisation ou numérisation, dont le sens est en outre variable. Sans vouloir fournir une définition exhaustive, l'Administration fédérale des contributions (AFC) entend par «numérisation des procédures» la mise en place de procédures électroniques complètes qui permettent de traiter des dossiers en ligne de bout en bout et peuvent dans certains cas devenir la norme.

L'AFC poursuit les objectifs suivants:

- être en mesure de recevoir et d'envoyer toutes les données en ligne;
- être en mesure à l'interne de traiter les procédures fiscales par voie électronique;
- faire du canal en ligne la norme, c'est-à-dire le canal normalement utilisé en pratique.

La procédure électronique doit être exempte de rupture de support. Cela signifie que la procédure est exécutée de bout en bout par voie électronique et, en particulier, qu'il n'est plus nécessaire d'imprimer des documents pour les signer manuellement. La généralisation du numérique vise à améliorer la qualité des écrits émanant des contribuables et des requérants ainsi que celle du travail de l'AFC, à décharger ses collaborateurs des tâches, notamment de correction, répétitives, à accroître la convivialité de l'AFC et à moderniser l'image de cette dernière.

Sont concernés par la transformation numérique portée par le présent projet l'impôt anticipé, les droits de timbre, la TVA, l'échange international de renseignements en matière fiscale (assistance administrative internationale, échange international automatique de renseignements, échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales), la taxe d'exemption de l'obligation de servir ainsi que les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (impôts sur le revenu, la fortune, les bénéfiques et le capital).

1.2 Procédures électroniques en vigueur

L'AFC dispose déjà de plusieurs portails en ligne qu'elle développe régulièrement.

Par exemple, il est possible de s'inscrire au registre de la TVA, de déclarer l'impôt et même d'effectuer des corrections ultérieures par voie électronique. Les prolongations du délai de remise du décompte de TVA, les attestations de la qualité d'entrepreneur et les attestations d'inscription peuvent également être demandées en ligne.

Les représentants fiscaux, notamment les fiduciaires, peuvent afficher sur une même page la liste des décomptes qui n'ont pas encore été remis par leurs clients décomptant électroniquement. Les assujettis qui ont une créance de TVA peuvent eux-mêmes saisir en ligne leur adresse de paiement. Ces possibilités sont fréquemment utilisées: près de 100 % des inscriptions au registre de la TVA sont ainsi réalisées en ligne et quelque 190 000 entreprises, soit environ 50 % d'entre elles, déposent leurs décomptes de TVA au moyen du portail AFC SuisseTax (état: 31 décembre 2019).

De plus, la redevance de radio-télévision due par les entreprises peut être acquittée en ligne depuis le 1^{er} janvier 2019.

Le remboursement de l'impôt anticipé peut lui aussi être demandé en ligne. En 2018, 10,7 % des demandes correspondantes ont été effectuées par ce moyen en Suisse. Depuis le 31 janvier 2020, une application en ligne de l'AFC permet aux personnes domiciliées en Allemagne de demander le remboursement de l'impôt anticipé suisse sur les revenus échus à partir du 1^{er} janvier 2020.

En matière d'échange automatique de renseignements en matière fiscale (EAR), l'enregistrement en tant qu'institution financière déclarante et la transmission des déclarations EAR sont réalisés exclusivement par voie électronique. Ainsi, les quelque 7500 institutions financières déclarantes se sont toutes enregistrées électroniquement sur le portail de l'AFC. Les données, de même que leurs éventuelles corrections, sont transmises par voie exclusivement électronique entre les institutions financières et l'AFC, d'une part, et entre l'AFC et les États partenaires, d'autre part. En 2019, l'AFC a envoyé des renseignements concernant quelque 3,1 millions de comptes financiers à ses États partenaires. Inversement, elle a reçu des renseignements concernant quelque 2,4 millions de comptes financiers.

Une application comparable est actuellement créée pour administrer l'échange automatique des déclarations pays par pays de manière entièrement électronique, de l'enregistrement à la transmission des données aux États partenaires.

Dans le cadre de l'échange spontané de renseignements, les décisions anticipées en matière fiscale (*rulings*) devant être échangées sont saisies et traitées exclusivement par voie électronique par les contribuables, les administrations fiscales cantonales et le Service d'échange d'informations en matière fiscale de l'AFC. Les demandes de *ruling* peuvent être transmises librement entre ces trois groupes d'utilisateurs et adaptées le cas échéant. La plateforme dédiée comprenait 1999 *rulings* à la fin de décembre 2019.

La déclaration d'impôt peut être déposée par voie électronique dans la plupart des cantons. L'identification du contribuable est assurée de différentes façons, par exemple à l'aide d'un code unique, d'une signature électronique qualifiée, d'un mot de passe avec protocole de validation, ou au moyen d'une authentification sur le portail cantonal de cyberadministration.

1.3 Nécessité d'agir

1.3.1 Impôts perçus par l'AFC et échange international de renseignements en matière fiscale

En ce qui concerne la procédure, les lois ci-après renvoient à la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)¹: la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)², la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT)³, la loi du 12 juin 2009 sur la TVA (LTVA)⁴, la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (LAAF)⁵, la loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR)⁶ et la loi fédérale du 16 juin 2017 sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP)⁷.

La PA comprend quatre dispositions sur la communication électronique des écrits de nature juridique: l'art. 21a (transmission électronique avec une signature électronique qualifiée), l'art. 11b, al. 2 (domicile de notification), l'art. 26, al. 1^{bis} (consultation des pièces par voie électronique) et l'art. 34, al. 1^{bis} (notification électronique des décisions avec l'accord de la personne concernée). Ces dispositions assimilent ce type de communication des écrits, dans ses effets, à la communication écrite classique.

D'après l'art. 6, al. 1, de l'ordonnance du 18 juin 2010 sur la communication électronique dans le cadre de procédures administratives (OCEI-PA)⁸, une signature électronique qualifiée au sens de l'art. 21a, al. 2, PA n'est pas requise lorsque l'identification de l'expéditeur et l'intégrité de la communication sont assurées de manière adéquate par d'autres moyens. Demeure réservé le cas où le droit fédéral exige qu'un document spécifique soit signé.

Il n'existe toutefois aucune base légale qui obligerait le contribuable à communiquer entièrement ou partiellement par voie électronique avec les autorités fiscales. Si tout ou partie des processus doivent un jour être traités par voie numérique, il faudra qu'il soit possible de contraindre juridiquement les contribuables à utiliser une procédure électronique.

Dans ce contexte, il faut relever que le Conseil fédéral, dans son message du 29 janvier 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023⁹, s'est fixé pour but,

1 RS 172.021

2 RS 642.21

3 RS 641.10

4 RS 641.20

5 RS 651.1

6 RS 653.1

7 RS 654.1

8 RS 172.021.2

9 FF 2020 1709 1814 1821

afin de mettre en œuvre ses stratégies en la matière¹⁰, d'élaborer un message relatif à une loi fédérale sur la communication électronique de données juridiques (loi sur la cyberjustice). Cette loi devra créer les bases légales permettant d'introduire une obligation d'utiliser la cyberjustice pour les tribunaux civils, pénaux et administratifs ainsi que pour les autorités de poursuite pénale. Certaines adaptations de la PA vont se répercuter sur l'ensemble de la procédure.

1.3.2 Impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, impôt anticipé prélevé sur les personnes physiques et taxe d'exemption de l'obligation de servir

En vertu de l'art. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), la taxation et la perception de l'impôt fédéral direct sont effectuées par les cantons, sous la surveillance de la Confédération. Les autorités fiscales cantonales sont également chargées de rembourser l'impôt anticipé aux personnes physiques (art. 30, al. 1, LIA).

Selon l'art. 124, al. 2, LIFD, le contribuable doit signer personnellement sa déclaration d'impôt. De même, l'art. 29 LIA établit que la personne qui veut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé doit présenter une demande écrite à l'autorité compétente. Le commentaire de la LIA précise à ce propos que la signature du requérant ou de son mandataire fait partie intégrante de la forme écrite d'une demande¹¹.

Actuellement, la déclaration relative à l'impôt fédéral direct et aux impôts cantonaux sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital peut être établie et déposée par voie électronique, avec ses annexes, dans la majorité des cantons. La demande de remboursement de l'impôt anticipé aux personnes physiques est effectuée dans tous les cantons dans le cadre de la déclaration d'impôt (état des titres). En général, l'envoi d'une déclaration de validation signée est exigé pour que la déclaration d'impôt soit réputée déposée. Dans certains cantons, l'identification est assurée à l'aide d'un code d'accès personnel ou de la SuisseID¹².

L'obligation de signer la déclaration d'impôt dans le cas de l'impôt fédéral direct et de demander le remboursement de l'impôt anticipé par écrit empêche donc un dépôt entièrement électronique de ladite déclaration, sauf si l'on utilise la signature électronique. Celle-ci ne s'est cependant pas imposée. À l'avenir, cependant, la procédure électronique devra pouvoir être exécutée sans rupture de support.

¹⁰ Voir les communiqués suivants du Conseil fédéral: «Stratégie Suisse numérique» (20 avril 2016); «Nouvelles lignes directrices pour la Suisse numérique» (5 septembre 2018); «Le Conseil fédéral adopte la stratégie suisse de cyberadministration 2020–2023» (20 novembre 2019). Ces communiqués peuvent être consultés à l'adresse www.admin.ch > Communiqués > Communiqués du Conseil fédéral.

¹¹ Bernhard Zwahlen dans: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éditeur), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2^e édition, Bâle, 2012, art. 29, note 3.

¹² La SuisseID est la première identité numérique standardisée en Suisse permettant d'apposer une signature électronique juridiquement valable. Son successeur, la SwissID, a été lancé en 2017.

La taxe d'exemption de l'obligation de servir est perçue par les cantons. Il y a lieu de reprendre dans la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO)¹³ les mêmes dispositions que celles qui figurent à l'art. 104a P-LIFD.

Il est prévu en outre d'adopter les deux dispositifs nouveaux qui sont exposés ci-après aux ch. 1.3.3 et 1.3.4. Dépourvus de lien direct avec les procédures électroniques, ils n'en ont pas moins été intégrés au projet parce qu'il serait disproportionné de lancer des travaux législatifs pour eux seuls.

1.3.3 Déclaration des prestations d'assurance par les institutions de prévoyance et d'assurance

Les assurances déclarent à l'AFC le versement de prestations en capital et de rentes au titre de la prévoyance professionnelle pour garantir l'imposition de ces prestations (art. 19 LIA). L'AFC transmet ces déclarations aux autorités fiscales cantonales. Cependant, l'obsolescence des indications et l'absence d'une identification claire empêchent parfois d'attribuer les communications de l'AFC au canton compétent ou les informations correspondantes au dossier fiscal concerné dans le canton. Il y a donc nécessité d'agir en ce qui concerne l'attribution des informations.

1.3.4 Dispositions d'exécution de la LHID

Les dispositions actuelles des art. 72 ss LHID définissent le délai dans lequel les cantons doivent adapter leur législation à une modification de cette même LHID. À l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable si le droit cantonal s'en écarte. Jusqu'à présent, ces dispositions étaient formulées de manière hétéroclite et selon des approches différentes: soit l'adaptation matérielle de la LHID entrant en vigueur en premier (avant la LIFD), et les cantons avaient alors en général deux ans pour adapter leur législation en conséquence, soit ils étaient tenus d'harmoniser leur législation à l'entrée en vigueur de cette adaptation de la LHID.

L'art. 72 LHID sera maintenant simplifié de façon à s'appliquer uniformément à tous les cas de figure concernés.

1.3.5 Identité électronique

Rappelons d'abord qu'un référendum lancé contre la loi fédérale du 27 septembre 2019 sur les services d'identification électronique (LSIE)¹⁴ a abouti. D'autre part, la LSIE prévoit à l'art. 22, let. b, que les autorités et les organismes accomplissant des tâches publiques qui doivent recourir à l'identification électronique (e-ID) en exécution du droit fédéral sont tenus d'accepter toute e-ID du niveau de garantie requis.

¹³ RS 661

¹⁴ FF 2019 6227

Cette disposition concernerait donc aussi les autorités fiscales. Les procédures électroniques de la Confédération et des cantons devraient par conséquent être conçues de telle sorte que la personne assujettie puisse justifier de son identité au moyen de son e-ID.

1.4 Solutions étudiées et solution retenue

Le présent projet a été lancé en réponse à la motion Schmid (17.3371), qui propose de lever l'obligation de signer les déclarations d'impôt et les demandes de remboursement de l'impôt anticipé dans le cadre des procédures électroniques. Dans le cadre de la mise en œuvre de cette motion, le Conseil fédéral a décidé de proposer des règles relatives aux procédures électroniques non seulement pour les impôts mentionnés dans la motion, mais aussi pour les impôts perçus par l'AFC.

1.5 Relation avec le programme de la législature et avec le plan financier, ainsi qu'avec les stratégies du Conseil fédéral

Le présent projet n'a pas été annoncé dans le message du 29 janvier 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023¹⁵. Il vise entre autres à mettre en œuvre la motion Schmid (17.3371). En ce qui concerne les stratégies du Conseil fédéral relatives à la «Suisse numérique», voir le ch. 1.3.1.

1.6 Classement d'interventions parlementaires

Le 6 mars 2018, les Chambres fédérales ont adopté la motion Schmid «Levée de l'obligation de signer la déclaration d'impôt» (17.3371), qui avait été déposée le 31 mai 2017. L'auteur de la motion demande que les déclarations d'impôt et les demandes de remboursement de l'impôt anticipé ne doivent plus être signées. Dans le développement de la motion, il précise que la déclaration d'impôt devrait pouvoir être déposée par voie électronique, sans rupture de support, ce qui requiert des modifications de la LIFD, de la LHID et de la LIA. Le présent projet met en œuvre cette motion, dont l'objectif est ainsi atteint.

¹⁵ FF 2020 1709

2 Procédure de consultation

2.1 Projet envoyé en consultation

Du 21 juin au 14 octobre 2019, l'avant-projet de loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts a fait l'objet d'une consultation lancée par le Conseil fédéral. Ce texte prévoyait les modifications suivantes:

- Lors du dépôt par voie électronique d'écrits, les cantons doivent pouvoir renoncer à l'exigence de la signature personnelle dans les domaines suivants: impôts sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital, demande de remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques domiciliées en Suisse et taxe d'exemption de l'obligation de servir. En pareil cas, l'intégrité et l'exactitude des données fournies par voie électronique doivent faire l'objet d'une confirmation électronique.
- En ce qui concerne les impôts relevant de la compétence de la Confédération et l'échange international de renseignements en matière fiscale, il doit en outre être possible de contraindre les personnes concernées à utiliser une procédure électronique. À cet effet, le Conseil fédéral doit pouvoir prescrire les modalités des procédures électroniques.
- Les institutions de prévoyance et d'assurance seront tenues d'utiliser le numéro AVS lorsqu'elles déclarent des prestations d'assurance.
- En outre, les dispositions d'exécution figurant dans la LHID doivent être uniformisées et par là même simplifiées.

2.2 Résultats de la consultation¹⁶

Les participants à la consultation (25 cantons, 7 partis, 17 organisations) approuvent le projet quant à son principe. Les principales demandes de modification sont les suivantes:

LIFD/LHID

- Trois organisations demandent que l'identification des acteurs et l'intégrité des données soient garanties par le droit fédéral et non par le droit cantonal.

LHID

- Les cantons et la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) demandent que le délai d'adaptation des lois cantonales aux innovations de la LHID soit uniformisé (en règle générale deux ans).
- Dix-sept cantons, la CDF et la Conférence suisse des impôts (CSI) approuvent l'abrogation de la disposition relative à l'uniformité des formules (art. 71, al. 3, LHID). Quatre organisations demandent au contraire le main-

¹⁶ Le rapport de résultats peut être consulté à l'adresse www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2019 > DFF.

tien de cette disposition et un complément concernant les formules électroniques.

LTVA, LIA, LT, LEAR

- Trois partis et six organisations s’opposent à ce que le Conseil fédéral soit habilité à prescrire l’exécution de certaines procédures par voie électronique.
- Six organisations demandent que la disposition concernant l’observation du délai et la date de notification des décisions, qui est contraire à la PA, soit inscrite au niveau de la loi.

2.3 Évaluation des résultats de la consultation

Selon le projet mis en consultation, la responsabilité de régler les modalités des procédures électroniques dans le cadre de l’impôt fédéral direct incombera aux cantons. Pour le Conseil fédéral, cela se justifie par le fait que l’impôt fédéral direct et les impôts cantonaux sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital sont perçus au cours du même processus. Il est donc cohérent de rejeter les demandes selon lesquelles il faudrait appliquer, dans le cadre des procédures électroniques, le droit fédéral en lieu et place du droit cantonal pour ce qui est de l’identification des participants et de l’intégrité des données, de même que celles selon lesquelles on devrait uniformiser les formats électroniques. La compétence exécutive actuelle des cantons doit donc continuer de prévaloir.

La réglementation qui veut que le Conseil fédéral soit habilité, dans le cadre des impôts perçus par l’AFC, à prescrire l’exécution des procédures par voie électronique est controversée. Le Conseil fédéral entend cependant s’en tenir à ce projet, pour les raisons exposées au ch. 4.5.

Le Conseil fédéral entend accéder à la demande des 25 cantons ayant participé à la consultation et de la CDF concernant la disposition de la LHID relative au délai de modification des législations cantonales. Cette disposition correspond pour l’essentiel à la pratique actuelle et peut dès lors être inscrite dans la loi.

3 Grandes lignes du projet

3.1 Réglementation proposée

Le Conseil fédéral propose les modifications suivantes:

LIFD

- Un dépôt entièrement électronique de la déclaration d’impôt et d’autres écrits doit être encouragé.
- Si les cantons, en leur qualité d’autorité de taxation de l’impôt fédéral direct, prévoient la possibilité de procédures électroniques, l’authenticité et l’inté-

grité des données transmises doivent être assurées conformément au droit cantonal (art. 104a, al. 1).

- Si la LIFD prescrit la signature de l'écrit, l'autorité cantonale peut, lors du dépôt par voie électronique d'écrits, prévoir en lieu et place de la signature la confirmation électronique des données par le contribuable (art. 104a, al. 2).
- Eu égard au passage au tout-numérique souhaité, il y a également lieu d'inscrire dans la LIFD une base légale autorisant la transmission électronique des documents par les autorités. Il faut par exemple que les cantons puissent envoyer la décision de taxation relative à l'impôt fédéral direct par voie électronique, à condition que le contribuable y consente (art. 104a, al. 3).
- L'art. 124 LIFD est adapté à la possibilité de déposer la déclaration d'impôt par voie électronique.

LTEO

Comme la taxe d'exemption de l'obligation de servir est perçue par les cantons, les dispositions figurant à l'art. 104a P-LIFD sont reprises dans la LTEO.

LHID

- Des modifications analogues à celles qui sont introduites dans la LIFD sont apportées à la LHID au sujet des procédures électroniques (art. 38a).
- La disposition relative à l'utilisation de formules uniformes pour les déclarations d'impôt est abrogée (art. 71, al. 3).
- La disposition d'exécution concernant l'adaptation des législations cantonales est simplifiée (art. 72), et sera remplacée par une disposition finale unique.

LT (art. 41a), LTVA (art. 65a), LIA (art. 34a), LAAF (art. 4a), LEAR (art. 28a), LEDPP (art. 22a)

- Le Conseil fédéral obtient la compétence d'obliger les contribuables à communiquer avec l'AFC par voie électronique. Il doit également pouvoir prescrire les modalités de l'exécution (par ex. l'obligation d'utiliser une plateforme mise en place par l'AFC).
- En ce qui concerne les procédures par voie électronique, l'AFC doit assurer l'authenticité et l'intégrité des données transmises.
- Pour les écrits dont la signature est prescrite par la loi et qui sont déposés par voie électronique, l'AFC peut reconnaître, en lieu et place de la signature électronique qualifiée, une autre forme de confirmation électronique des données.

LIA

- Si les cantons prévoient la transmission d'écrits par voie électronique pour le remboursement de l'impôt anticipé aux personnes physiques, des disposi-

tions analogues à celles de la LIFD sont reprises en ce qui concerne la procédure électronique (art. 35a P-LIA).

- Il est créé une base légale autorisant l'utilisation systématique du numéro AVS par les autorités (art. 36a, al. 2, troisième phrase). De plus, lorsqu'elles déclarent des prestations d'assurance versées à des personnes physiques domiciliées en Suisse (art. 38, al. 4), les institutions de prévoyance et d'assurance sont tenues d'indiquer le numéro AVS de ces personnes. L'obligation de mentionner le numéro AVS permet d'attribuer les informations au canton concerné et au dossier fiscal approprié.
- Les bénéficiaires de prestations d'assurance seront, pour leur part, tenus de communiquer leur numéro AVS aux assureurs. Si celui-ci n'est pas fourni, l'institution de prévoyance ou d'assurance a le droit de suspendre la prestation jusqu'à la réception dudit numéro sans que les effets contractuels ou légaux de la demeure s'appliquent (art. 38, al. 5).

3.2 Questions liées à la mise en œuvre

Les modifications proposées consistent selon les cas à créer ou à adapter les bases légales relatives aux procédures électroniques en matière d'impôts.

Les modifications de la LIFD, de la LHID et du processus de remboursement de l'impôt anticipé aux personnes physiques concernent les cantons. Elles visent essentiellement à permettre l'exécution des procédures électroniques sans rupture de support. Si un canton propose des procédures électroniques pour les impôts sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital, les dispositions correspondantes en matière de procédure ainsi que d'authenticité et d'intégrité des données transmises s'appliqueront également à l'impôt fédéral direct. Le présent projet ne devrait donc entraîner aucune dépense supplémentaire pour les cantons. Il en va de même pour la taxe d'exemption de l'obligation de servir, qui est perçue par les cantons.

Les modifications concernant les impôts perçus par l'AFC et l'échange international de renseignements en matière fiscale concernent l'AFC. Il est prévu que le Conseil fédéral puisse régler dans une ordonnance l'exécution de procédures par voie électronique et les modalités de cette exécution.

4 Commentaire des dispositions

4.1 Loi fédérale sur les droits de timbre (LT)

Remplacement d'une expression et art. 31

L'abréviation «AFC» pour «Administration fédérale des contributions» est introduite à l'art. 31 et utilisée systématiquement par la suite.

Art. 41a Procédures électroniques

Il est renvoyé au commentaire de l'art. 34a P-LIA (voir ch. 4.5).

4.2 Loi sur la TVA (LTVA)

Art. 61, al. 2, let. b, art. 81, al. 1, et art. 85

Des adaptations purement rédactionnelles sont apportées au texte français de ces dispositions.

Art. 65, titre

Comme un nouvel art. 65a (voir ci-dessous) est inséré dans le chapitre 1 (dispositions générales de procédure), l'actuel art. 65 est baptisé «Principes».

Art. 65a Procédures électroniques

Le terme «requérant» utilisé à l'al. 3 désigne la personne qui présente la demande de remboursement de la TVA à l'AFC (art. 146 et 155 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée¹⁷).

Les personnes qui ne sont pas soumises à la TVA (personnes non assujetties) ou qui ne figurent pas encore dans le registre de la TVA ont le droit de demander des renseignements à l'AFC sans que celle-ci soit tenue de procéder à l'authentification de ces personnes ni que doivent s'appliquer des dispositions spéciales sur l'intégrité des données.

Au surplus, il est renvoyé au commentaire de l'art. 34a P-LIA (voir ch. 4.5).

4.3 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Remarques préalables

Relation entre la Confédération et les cantons

La taxation et la perception de l'impôt fédéral direct sont effectuées par les cantons, sous la surveillance de la Confédération (art. 128, al. 4, de la Constitution [Cst.]¹⁸; art. 2 LIFD).

Les art. 102 à 173 LIFD règlent la procédure pour l'impôt fédéral direct. Si une réglementation fait défaut dans la LIFD, les dispositions cantonales de procédure s'appliquent par analogie. La PA n'est pas applicable, car la perception de l'impôt fédéral direct se fonde sur le principe du fédéralisme d'exécution (art. 128, al. 4, première phrase, Cst., et art. 2 LIFD). Elle ne s'applique qu'aux procédures administratives qui doivent être traitées par voie de décision d'une autorité administrative fédérale statuant en première instance ou sur recours (art. 1, al. 1, PA). Ce n'est qu'en l'absence de réglementation dans le droit cantonal qu'il faut le cas échéant se référer à la PA¹⁹.

¹⁷ RS 641.201

¹⁸ RS 101

¹⁹ Reich, Steuerrecht, 2^e édition, p. 531 ss

On peut se demander si la Confédération doit prescrire aux cantons des normes générales en matière de technique et d'organisation afin de créer un «paysage électronique administratif» uniforme. Étant donné que l'exécution de l'impôt fédéral direct relève de la compétence des cantons et que les normes de procédure de la LIFD ne contiennent rien à ce sujet, la compétence revient aux cantons²⁰. L'impôt fédéral direct est déclaré et taxé au cours du même processus que les impôts cantonaux sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital. Il est par conséquent judicieux de laisser aux cantons la liberté de choisir eux-mêmes la solution de mise en œuvre technique et de fixer les modalités de la procédure électronique.

Procédure

La perception des impôts sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital se caractérise par une interaction entre le contribuable et les autorités fiscales. Celles-ci doivent déterminer l'état de fait d'office, mais le contribuable est tenu de collaborer.

L'obligation de remplir une déclaration d'impôt comprend le fait de compléter la formule correspondante de manière complète et conforme à la vérité, y compris l'ensemble de ses éléments (feuilles annexes, questionnaires). Cette formule doit être signée personnellement et remise à l'autorité fiscale compétente dans le délai imparti (art. 124 à 126 LIFD).

Si la signature personnelle fait défaut sur la déclaration d'impôt, l'obligation de collaborer n'est pas remplie sur le plan formel. Le contribuable est alors invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable. L'obligation de signature personnelle ne constitue qu'une prescription d'ordre, et la déclaration d'impôt n'est donc pas invalidée par la seule absence de cette signature. Une décision fiscale effective peut ainsi être prise même sur la base d'une déclaration non signée. L'autorité de taxation n'en est pas moins en droit d'exiger la remise d'une déclaration d'impôt dûment signée et d'infliger une amende si cette obligation n'est pas respectée après mise en demeure. Le contribuable fait alors l'objet d'une procédure de taxation d'office. En signant la déclaration d'impôt, le contribuable assume la responsabilité de la véracité et de l'exhaustivité des données, et donc aussi les infractions fiscales qui peuvent lui être imputées. Il ne peut notamment pas se défaire en faisant valoir qu'il a été mal conseillé par un tiers. Un contribuable qui se fait représenter ne doit pas être privilégié par rapport à une personne qui remplit elle-même sa déclaration²¹.

Notion d'authenticité

L'authentification permet à une personne de fournir la preuve de son identité et ainsi de démontrer qu'elle est effectivement la personne qu'elle affirme être. Suivant la méthode d'authentification choisie, la personne peut notamment prouver son identité par les moyens suivants:

- Elle détient des informations secrètes qu'elle seule connaît (par ex. un mot de passe).

²⁰ Locher, Kommentar DBG, note 22 concernant l'art. 102

²¹ Martin Zweifel/Silvia Hunziker dans: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3^e édition, Bâle, 2017, art. 124, notes 18 ss.

- Elle possède une pièce lui permettant de s'identifier (par ex. une carte d'identité).
- Elle porte en elle l'objet de l'identification (par ex. des caractéristiques biométriques telles que des empreintes digitales).

Après l'authentification, l'autorité sait que la personne authentifiée correspond à une personne physique précise. Une fois la personne authentifiée, il faut encore s'assurer que les données transmises proviennent bien d'elle (authenticité des données).

La notion d'authenticité va donc plus loin que la notion d'identification, qui a été utilisée dans le projet mis en consultation. Pour garantir l'authenticité d'un écrit, il faut en particulier authentifier son expéditeur, et le lien entre cette personne et l'écrit doit être établi de façon vérifiable. La notion d'authenticité est plus adéquate aux présentes fins, car elle se réfère au but visé et non à une seule des étapes de la méthode devant être utilisée. C'est pourquoi le projet de loi prévoit que c'est bien l'authenticité des données qu'il faut assurer. Il n'impose pas toutefois d'exigences particulières à cet égard. En particulier, il ne précise pas la méthode d'authentification à employer, ni si cette authentification doit s'effectuer au moyen d'un seul facteur (par ex. un mot de passe) ou de plusieurs facteurs (par ex. mot de passe plus carte à puce ou SMS).

Art. 104a Procédures électroniques

Al. 1

Le dépôt de la déclaration d'impôt avec ses annexes (par ex. certificat de salaire, justificatifs pour les déductions revendiquées, comptes annuels) et avec la demande de remboursement de l'impôt anticipé reste possible par la voie classique (formule officielle sous forme papier, remplie et signée à la main). Les formes mixtes, telles que le dépôt en ligne avec déclaration de validation sur papier, doivent rester possibles. Les dispositions légales sont néanmoins adaptées pour le cas où les cantons prévoient la possibilité d'exécuter ces processus par voie exclusivement électronique. Dans ce contexte, les contribuables auront comme jusqu'à présent le choix entre la forme papier et la forme électronique.

Le terme «écrits» est utilisé de manière générique. Il englobe tous les types de document possibles, en particulier la déclaration d'impôt et ses annexes, les demandes de prorogation de délai, les réclamations, les demandes de remise, etc. En revanche, les modifications proposées ne concernent pas les procédures judiciaires. Les prescriptions relatives au dépôt du mémoire de recours sont définies dans les droits procéduraux correspondants (voir par ex. l'art. 42, al. 4, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF]²²).

Le dépôt de la déclaration d'impôt par voie électronique ne modifie en rien sa qualité de déclaration de connaissance et de volonté. L'authenticité (authentification du contribuable en tant qu'auteur ou expéditeur de la déclaration) et l'intégrité des données transmises doivent être garanties. Le projet de loi n'impose pas d'exigences particulières en ce qui concerne l'authentification, ne précisant, notamment, ni la

méthode d'authentification à employer, ni si cette dernière doit s'effectuer au moyen d'un seul facteur (par ex. un mot de passe) ou de plusieurs facteurs (par ex. mot de passe plus carte à puce ou SMS). Par «intégrité des données», on entend notamment la preuve que les données (déclaration d'impôt et autres écrits) n'ont pas été modifiées entre leur envoi par l'expéditeur et leur réception par le destinataire. C'est aux cantons qu'il incombe de s'en assurer. Ils décident si, et sous quelle forme, des procédures électroniques s'appliquent aux impôts cantonaux sur le revenu et le bénéfice. La solution correspondante vaudra alors également pour l'impôt fédéral direct.

Lorsque l'authenticité et l'intégrité des données sont assurées, la transmission de la déclaration par voie électronique est assimilée à un dépôt classique sur papier.

Al. 2

Si les procédures sont exécutées par voie électronique (al. 1), l'obligation de signer personnellement un écrit, par exemple la déclaration d'impôt, empêche d'établir une procédure numérique de bout en bout. Aussi l'al. 2 précise-t-il l'al. 1 en disposant que les cantons, pour les écrits au sens de l'al. 1 qui sont déposés par voie électronique, peuvent renoncer à une signature prescrite par la LIFD ou ses dispositions d'exécution. Le contribuable devra alors fournir une confirmation électronique des données en lieu et place de la signature personnelle. Ce principe s'applique également lorsque la déclaration d'impôt est remplie par un représentant (fiduciaire, par ex.). Il incombera aux cantons de définir les modalités techniques de la mise en œuvre de cette exigence. La procédure électronique ne devra cependant pas imposer d'exigences plus sévères que celles que prévoit le droit en vigueur. Par ailleurs, les cantons seront libres d'exiger une signature même en cas de transmission électronique (par ex. sur la déclaration de validation).

Si elle soupçonne une soustraction d'impôt (effective ou simplement tentée), l'autorité doit ouvrir une procédure pénale si elle veut prouver qu'il y a eu comportement fautif. Le contribuable est actuellement tenu de signer personnellement la déclaration d'impôt (art. 124, al. 2, LIFD), y compris lorsque celle-ci est remplie par un représentant. En signant sa déclaration fiscale, le contribuable assume la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent²³. En cas d'envoi électronique des données, la confirmation électronique des données fournie par le contribuable remplacera la signature. Cette pratique vise à prévenir le risque de ne pas pouvoir prouver qu'il y a eu faute de la part du contribuable au cas où serait engagée plus tard une procédure pénale.

Al. 3

À l'avenir, le traitement électronique s'étendra à d'autres procédures telles que l'envoi de décisions et d'autres documents par les autorités cantonales. Les contribuables ne peuvent cependant pas être contraints de réceptionner des notifications officielles par voie électronique. Il est néanmoins prévu de mettre en place les bases légales qui rendront possible ce mode de réception avec l'accord du contribuable.

²³ Voir ATF 2C_908/2011, consid. 3.5.

Art. 124, al. 1 et 2

Eu égard à la possibilité de déposer la déclaration d'impôt par voie électronique, l'al. 1 précise que l'invitation à déposer cette déclaration peut également être effectuée par communication personnelle (sous forme papier ou électronique), en plus de la publication officielle ou de l'envoi de la formule. En général, la communication personnelle fournit également le code d'accès destiné au dépôt par voie électronique.

L'al. 2 est formulé de façon neutre et le terme «formule» est supprimé, de sorte que seule la déclaration d'impôt est mentionnée. Il est ainsi tenu compte du fait qu'il n'est plus obligatoire d'utiliser de formule papier si la procédure est électronique. Si la déclaration est remise sous forme papier, il faudra cependant continuer d'utiliser la formule envoyée par l'autorité fiscale compétente conformément à l'al. 1.

Dans les versions française et italienne en vigueur, le terme «formule» est également utilisé à l'al. 3, alors qu'il ne figure pas dans la version allemande. Aussi le terme «formule» est-il supprimé à l'al. 3 dans ces deux versions.

4.4 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Art. 38a Procédures électroniques

En l'espèce, il est renvoyé au commentaire de l'art. 104a P-LIFD. Si un canton décide d'introduire une procédure électronique obligatoire, il devra évidemment le faire dans le respect des dispositions constitutionnelles (voir ch. 6).

Art. 71, al. 3

L'uniformisation des formules utilisées dans toute la Suisse pour les déclarations d'impôt et leurs annexes n'a jamais pu être réalisée totalement. Les législations fiscales cantonales présentent en effet des caractéristiques qui, bien que conformes à la LHID, s'y opposent. La mise en place de procédures électroniques rendra peu à peu l'utilisation de formules papier obsolète. De plus, les systèmes (ou portails) modernes ne se contentent pas de reproduire les formules papier existantes, mais prévoient des saisies structurées qui reposent sur un catalogue de questions. Pour ces raisons, cette disposition n'est plus nécessaire dans le contexte actuel et peut donc être abrogée.

Art. 72, al. 1 et 2

Si les cantons restent tenus d'adapter leur législation à la LHID, il est désormais précisé de manière générale que ces adaptations devront être exécutées pour la date d'entrée en vigueur des prescriptions modifiées de la LHID, ce qui simplifie les dispositions d'exécution de cette dernière. Il n'est donc plus nécessaire d'édicter une disposition transitoire distincte pour chaque modification.

La date d'entrée en vigueur d'une modification est en général fixée par le Conseil fédéral. Conformément à la proposition des 25 cantons qui ont participé à la consultation, la loi précise explicitement – ce qui n'était pas le cas dans le projet mis en

L'al. 1 ne concerne pas seulement les écrits des contribuables ou des requérants destinés à l'AFC, mais peut aussi concerner, à l'inverse, la transmission par voie électronique de décisions et d'autres documents de l'AFC aux contribuables ou aux requérants.

Al. 2

L'al. 2 exige que l'AFC, en cas d'exécution de procédures par voie électronique, assure l'authenticité et l'intégrité des données transmises (voir le ch. 4.3). Cette disposition est également valable lorsque le recours à des procédures électroniques est volontaire. Si la LSIE entre en vigueur, l'AFC devra accepter, en vertu de l'art. 22, let. b, de cette loi, qu'un contribuable s'authentifie au moyen de l'identité électronique.

Al. 3

La LIA et l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA)²⁴ utilisent les termes «signer» et «écrit». Par exemple, le remboursement de l'impôt anticipé doit faire l'objet d'une demande écrite à l'autorité compétente (art. 29, al. 1, LIA); la réclamation doit également être adressée par écrit (art. 42, al. 2, LIA). En général, le terme «écrit» englobe non seulement le contenu de la déclaration en caractères d'écriture, mais également une signature manuscrite.

Lorsque la LIA ou l'OIA prescrivent la signature d'un écrit, l'AFC peut, lors du dépôt par voie électronique d'écrits, reconnaître en lieu et place de la signature électronique qualifiée, une autre forme de confirmation électronique des données par le contribuable ou le requérant.

Lors de la transmission électronique de décisions et d'autres documents de l'AFC au contribuable ou au requérant, les dispositions de la PA sont applicables, en particulier l'art. 34, al. 1^{bis}, PA.

Dans les procédures internationales de remboursement de l'impôt anticipé, les autorités étrangères doivent confirmer le domicile du requérant à l'aide d'un tampon. Celui-ci ne constitue pas une signature au sens où le terme est pris ici. Les réglementations correspondantes ne sont pas concernées par la présente disposition.

Art. 35a Procédures électroniques prévues par les cantons

Al. 1: les cantons ont compétence pour rembourser l'impôt anticipé aux personnes physiques. Si le canton prévoit la possibilité de recourir à des procédures électroniques, il doit assurer conformément au droit cantonal l'authenticité et l'intégrité des données transmises.

Al. 2: lorsque la LIA ou l'OIA prescrivent une signature par le requérant, le canton peut, pour les écrits déposés par voie électronique, prévoir en lieu et place de la signature une confirmation électronique des données de la part du requérant.

Al. 3: comme dans la LIFD, le canton peut prévoir, avec l'accord du requérant, que les documents fassent l'objet d'un envoi électronique. Il est renvoyé au commentaire de l'art. 104a, al. 3, P-LIFD.

²⁴ RS 642.211

Art. 36a, al. 2, troisième phrase

L'art. 36a, al. 2, est complété par une troisième phrase qui habilite les autorités citées à l'art. 36, al. 1, à utiliser systématiquement le numéro AVS au sens de l'art. 50c de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-veillesse et survivants (LAVS)²⁵. Il est renvoyé à cet égard au projet de modification de la LAVS actuellement traité par le Parlement, qui poursuit le même objectif²⁶ et rendrait la présente disposition superflue. Si cette modification de la LAVS entre en vigueur avant ou en même temps que la présente loi, la troisième phrase de l'art. 36a, al. 2, sera sans objet.

*Art. 38, al. 4 et 5**Al. 4*

Pour les déclarations au sens de l'art. 19, l'assureur doit indiquer à l'AFC le numéro AVS (au sens de l'art. 50c LAVS) de la personne physique domiciliée en Suisse qui perçoit la prestation. Les banques qui proposent des produits des piliers 3a et 3b sont assimilées à des assurances et sont dès lors elles aussi concernées par cette disposition. En contrepartie, cette obligation de mentionner le numéro AVS dans une déclaration au sens de l'art. 19 autorise les fournisseurs de produits des piliers 3a et 3b à utiliser systématiquement ce numéro. Les institutions de prévoyance du 2^e pilier sont déjà habilitées à le faire en vertu de l'art. 48, al. 4, de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP)²⁷. Le numéro AVS permet à l'AFC d'attribuer et de transmettre la déclaration au canton compétent. L'indication du numéro AVS permet au canton compétent d'attribuer la déclaration au bon dossier fiscal. Les assureurs qui seront autorisés à utiliser systématiquement le numéro AVS à la suite de la modification de la loi auront simultanément l'obligation de prendre des mesures de précaution conformément à l'art. 50g LAVS.

Al. 5

La personne physique domiciliée en Suisse qui a droit à des prestations d'assurance est tenue de communiquer son numéro AVS à l'assureur afin que celui-ci puisse respecter son obligation de déclarer le numéro en question. À défaut de ce renseignement, l'assureur ne peut pas honorer, du moins entièrement, son obligation envers l'AFC. Pour éviter cela, les effets légaux ou contractuels de la demeure sont suspendus pour la personne soumise à l'obligation de déclarer jusqu'au moment où elle obtient le numéro AVS. L'assureur serait ainsi en droit de différer le versement de la prestation contractuelle jusqu'à ce moment. Il ne serait alors en demeure ni auprès de l'AFC ni par rapport au partenaire contractuel ou au tiers ayant droit. Si la prestation est néanmoins versée malgré l'absence du numéro AVS, elle doit être déclarée à l'AFC conformément à l'art. 19, al. 3, LIA.

²⁵ RS 831.10

²⁶ FF 2019 6993

²⁷ RS 831.40

4.6 **Loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF)**

Art. 4a Procédures électroniques

Dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, une procédure électronique est notamment efficace pour recueillir des informations. Dans son art. 22a, al. 5, la LAAF prévoit déjà qu'en cas d'échange spontané de renseignements le Département fédéral des finances peut exiger des administrations fiscales cantonales qu'elles transmettent certains formulaires sous forme électronique uniquement. Le Conseil fédéral doit cependant obtenir une compétence plus étendue pour la mise en œuvre de la loi, de façon à pouvoir prescrire de manière générale les modalités de la transmission électronique, en prévoyant par exemple l'utilisation obligatoire d'une plateforme mise en place par l'AFC. L'art. 22a, al. 5, reste valable.

Au surplus, il est renvoyé au commentaire de l'art. 34a P-LIA (voir ch. 4.5).

4.7 **Loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR)**

Art. 19, al. 2, deuxième phrase

Au-delà d'une modification purement rédactionnelle, il est introduit ici l'abréviation «PA» (pour «loi fédérale sur la procédure administrative»).

Art. 28a Procédures électroniques

La LEAR prévoit déjà que les institutions financières suisses déclarantes transmettent les renseignements à l'AFC par voie électronique (art. 15, al. 1). De plus, l'AFC peut exiger que certains formulaires soient transmis sous forme électronique uniquement (art. 22, al. 3). Le Conseil fédéral doit cependant obtenir une compétence plus étendue pour la mise en œuvre de la loi, de façon à pouvoir prescrire de manière générale les modalités de la transmission électronique, en prévoyant par exemple l'utilisation obligatoire d'une plateforme mise en place par l'AFC. Les art. 15, al. 1, et 22, al. 3, restent valables.

Au surplus, il est renvoyé au commentaire de l'art. 34a P-LIA (voir ch. 4.5).

Art. 29 Procédure applicable

«Loi fédérale sur la procédure administrative» est remplacé par son abréviation «PA», introduite à l'art. 19.

4.8 Loi sur l'échange des déclarations pays par pays (LEDPP)

Art. 22a Procédures électroniques

La LEDPP autorise déjà aujourd'hui l'AFC à prescrire l'utilisation de formulaires particuliers et à exiger que certains formulaires soient transmis sous forme électronique uniquement (art. 16, al. 3, LEDPP). Le Conseil fédéral doit cependant obtenir une compétence plus étendue pour la mise en œuvre de la loi de façon à pouvoir prescrire de manière générale les modalités de la transmission électronique, en prévoyant par exemple l'utilisation obligatoire d'une plateforme mise en place par l'AFC. L'art. 16, al. 3, reste valable.

Au surplus, il est renvoyé au commentaire de l'art. 34a P-LIA (voir ch. 4.5).

4.9 Loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO)

Art. 30a Procédures électroniques

Il est renvoyé au commentaire de l'art. 104a P-LIFD (voir ch. 4.3).

5 Conséquences

5.1 Conséquences pour la Confédération

Les modifications prévues n'ont de conséquence directe ni sur les finances ni sur l'état du personnel de la Confédération. Les dépenses liées à la transition numérique relèvent des différents projets informatiques et sont détaillées dans le cadre desdits projets.

Accroître la part des échanges électroniques entre l'AFC et les contribuables simplifiera le traitement des opérations pour les impôts concernés, ce qui créera des conditions favorables en vue de l'automatisation de certains processus.

À moyen terme, on peut s'attendre à que l'accélération de la transformation numérique et l'automatisation des procédures à large échelle aboutiront à un gain d'efficacité.

5.2 Conséquences pour les cantons et les communes

Les modifications proposées n'occasionneront aucune dépense supplémentaire pour les cantons. Si l'un d'entre eux prévoit des procédures électroniques, en particulier pour le dépôt de la déclaration d'impôt, il devra de toute façon prendre d'abord pour les impôts cantonaux sur le revenu et sur le bénéfice les mesures techniques et organisationnelles requises pour authentifier le contribuable et assurer l'intégrité des données. Ces exigences s'appliqueront ensuite également à l'impôt fédéral direct.

Les cantons disposeront d'une plus grande flexibilité pour améliorer et simplifier leurs processus.

5.3 Conséquences économiques

Les modifications proposées reviennent à mettre en place les bases légales d'une accélération de la transformation numérique dans le domaine fiscal. Elles permettent un mode de travail en adéquation avec l'état de la technique. Cette évolution aura des conséquences économiques favorables, même si elles ne seront pas clairement quantifiables. De manière générale, l'expansion du numérique permet de tableer sur une diminution des frais administratifs et sur un gain d'efficacité pour les impôts concernés.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

Le projet s'appuie sur l'art. 128 Cst., qui accorde à la Confédération la compétence de percevoir un impôt direct, et sur les art. 130 et 132 Cst., qui l'habilitent à percevoir la TVA ainsi que des droits de timbre et un impôt anticipé. Les lois sur l'assistance administrative internationale et l'entraide judiciaire internationale sont fondées sur l'art. 173, al. 2, Cst., et la loi sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir, sur les art. 40, al. 2, et 59, al. 3, Cst. La compétence réglementaire dévolue à la Confédération dans ces domaines lui donne notamment la compétence d'édicter des règles de procédure. Dans le domaine de l'harmonisation fiscale, l'art. 129 Cst. confère à la Confédération la compétence d'harmoniser la procédure.

Les modifications apportées à la LIA, à la LT, à la LTVA, à la LAAF, à la LEAR et à la LEDPP permettent d'obliger les contribuables ou les personnes et institutions tenues de déclarer à communiquer avec l'AFC par voie exclusivement électronique. Cela suppose toutefois que cette obligation respecte les garanties de procédure inscrites à l'art. 29 Cst. et soit proportionnée au but visé (art. 5 Cst.). Le droit constitutionnel d'être entendu (art. 29, al. 2, Cst.) donne aux contribuables, avant toute décision portant atteinte à leur statut juridique, le droit de s'exprimer, de produire des preuves importantes, de consulter le dossier, d'administrer des preuves importantes, de participer à la collecte de preuves essentielles ou tout au moins de s'exprimer sur le résultat de l'administration des preuves. À ces droits et obligations du contribuable répond l'obligation de l'autorité de recevoir et d'examiner les arguments et les motions de procédure qu'il présente.

L'obligation d'exécuter les procédures par voie électronique dans le domaine fiscal ne doit pas porter atteinte de quelque façon que ce soit aux droits de participation découlant du droit d'être entendu. Il faut par conséquent examiner, en particulier sous l'angle de la proportionnalité (art. 5 Cst.), si l'exécution des procédures par voie électronique dans le domaine fiscal peut effectivement être raisonnablement exigée des contribuables. Tel est le cas à partir du moment où la communication électronique est devenue courante, pour ne pas dire quotidienne, pour les contri-

buables. Cette forme de communication électronique doit être devenue pour eux la norme, et il ne doit en résulter pour eux ni charges disproportionnées ni autres désavantages significatifs. C'est au Conseil fédéral qu'il appartient de décider à quel moment l'obligation de déposer les écrits par voie exclusivement électronique sera introduite (voir ch. 6.3). Pour évaluer l'opportunité d'une introduction généralisée de la procédure électronique, le Conseil fédéral se fondera notamment sur des critères tels que la compétence d'utilisation des appareils électroniques, l'acceptation de la communication électronique et la confiance en la garantie de la sécurité des données donnée par l'État. Cette évaluation pourra du reste amener à distinguer entre personnes morales, indépendants et autres personnes privées.

6.2 Forme de l'acte à adopter

Le projet modifie plusieurs lois fédérales. L'exigence d'unité de la matière autorise la modification de plusieurs lois pour autant qu'il existe un lien matériel entre les diverses parties du projet²⁸. On considère que c'est le cas notamment lorsque les diverses parties du projet visent le même but. Cette condition est en l'occurrence remplie, puisque les modifications qu'il est proposé d'apporter à ces actes visent toutes à asseoir sur une base légale le recours au numérique en matière fiscale, dans le but ultime de permettre aux citoyens comme à l'administration de faire usage dans ce domaine des moyens les plus modernes.

La modification des dispositions transitoires de la LHID et les réglementations concernant la déclaration des prestations d'assurance versées par des institutions de prévoyance et d'assurance n'ont pas de lien direct avec les autres modifications législatives. Ils ne justifieraient pas cependant à eux seuls d'engager des travaux législatifs spécifiques.

6.3 Délégation de compétences législatives

La transformation numérique progresse rapidement et semble inéluctable. Cependant, pour diverses considérations de principe ou pratiques, elle suscite encore parfois scepticisme ou même rejet. Il semble donc disproportionné de prescrire une procédure exclusivement électronique dans le cadre du présent projet. Aussi ce dernier prévoit-il que le Conseil fédéral, après avoir évalué la situation, pourra définir par voie d'ordonnance les catégories de contribuables ou de requérants qui, à partir d'une date déterminée, devront obligatoirement communiquer avec l'AFC par voie électronique dans certains domaines précis ou même de manière systématique. Le Conseil fédéral définira alors également les modalités de la procédure électronique, en prévoyant par exemple l'utilisation obligatoire d'une plateforme numérique mise en place par l'AFC, pour autant évidemment que l'AFC dispose des outils techniques et organisationnels requis.

²⁸ Voir notamment ATF 137 I 200, consid. 2.2, avec d'autres renvois.

6.4 Protection des données

Les organes de la Confédération ont l'obligation de faire en sorte que le traitement des données soit conforme à la législation sur la protection des données. Les mesures techniques et organisationnelles doivent être en adéquation avec l'état de la technique, le type de traitement des données et le volume de ces dernières, et avec les risques que le traitement des données implique pour les droits fondamentaux des personnes concernées. Les organes de la Confédération doivent notamment s'assurer, par un paramétrage préalable approprié, que le traitement des données personnelles est limité à ce qui est strictement nécessaire eu égard à la finalité de ce même traitement.

Les solutions numériques utilisées actuellement par l'AFC répondent à ces critères. Les dispositions précitées en matière de protection des données continueront de s'appliquer même si le Conseil fédéral prescrit que les procédures devront être exécutées à l'avenir par voie électronique (par ex. au moyen de l'utilisation obligatoire d'une plateforme numérique mise en place par l'AFC).

