



zsis)



## **Numérisation de la procédure de perception de la TVA par devant l'Administration fédérale des contributions**

**QUICK READ** La TVA s'est inscrite dès l'origine dans la stratégie du Conseil fédéral concernant la cyberadministration avec le décompte TVA et le numéro d'identification des entreprises. L'usage du décompte électronique a récemment franchi un cap important en dépassant la barre des 50 % en janvier 2020. L'offre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) dans ce domaine est en constante évolution. Le non-respect des formes de décompte prescrites par l'AFC peut entraîner une taxation par estimation. La remise de décompte sous forme électronique soulève chez les mandataires des questions liées à la procédure pénale fiscale. L'AFC a publié une information à ce sujet. Les assujettis peuvent recourir à la forme électronique pour le dépôt d'écrits dans la procédure fiscale et dans la procédure pénale fiscale par devant l'AFC. Cette voie n'est que très marginalement utilisée en pratique. La transition vers une perception de la TVA entièrement numérisée nécessite des adaptations législatives. Celles-ci sont prévues dans le cadre de la future loi sur les procédures électroniques en matière d'impôts et dans celle sur les formes de collaboration dans le domaine des prestations numériques des autorités.



Valérie PARIS

Lic. iur.

Teamleiterin und Stellvertreterin der Leiter  
der Abteilung Recht MWST | Eidgenössische  
Steuerverwaltung (ESTV)

[valerie.paris@estv.admin.ch](mailto:valerie.paris@estv.admin.ch)



**QUICK READ** 51**HAUPTTEIL** 52

1. Introduction 52

2. Exigences de forme et numérisation  
de la procédure de perception de la TVA 55

3. Décompte TVA électronique 58

4. Contestation et réclamation par  
voie électronique – Observation, opposition  
et demande à être jugé par un tribunal  
par voie électronique dans la procédure  
pénale fiscale 595. Future loi sur les procédures  
électroniques en matière d'impôt  
entraînant une modification  
de la LTVA 60

6. Conclusion 61

**1. Introduction**

La numérisation de la procédure de perception de la TVA s'est inscrite dès l'origine dans la stratégie suisse du Conseil fédéral en matière de cyberadministration adoptée le 24 janvier 2007<sup>01</sup> et dans la Convention-cadre de droit public du 29 août 2007 entre la Confédération et les cantons concernant la collaboration en matière de cyberadministration en Suisse (2007-2011)<sup>02</sup> et sa modification opérée en 2012.<sup>03</sup>

L'administration se doit également de suivre les développements prévus dans les nouvelles conventions-cadre de 2016<sup>04</sup> et de 2020.<sup>05</sup>

---

en Suisse (2007-2011), FF 2008 3017; trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2008/3017.pdf>. Le décompte TVA faisait partie de la liste des projets prioritaires prévus à l'art. 1 al. 2 de la convention (Projet A2.01), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: [https://www.egovernment.ch/files/4214/5321/6408/A2.01\\_f.pdf](https://www.egovernment.ch/files/4214/5321/6408/A2.01_f.pdf). L'identificateur unique d'entreprise faisait également partie des projets prioritaires (Projet B1.05), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: [https://www.egovernment.ch/files/2614/5321/6514/B1.05\\_f.pdf](https://www.egovernment.ch/files/2614/5321/6514/B1.05_f.pdf).

<sup>03</sup> Convention-cadre de droit public entre la Confédération et les cantons concernant la collaboration en matière de cyberadministration en Suisse (2007-2011), modification du 16 novembre/16 décembre 2011, FF 2011 8581; trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2011/8581.pdf>.

<sup>04</sup> Convention-cadre de droit public du 18 novembre 2015 entre la Confédération et les cantons concernant la collaboration en matière de cyber-administration en Suisse (2016-2016), FF 2015 8205; trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.admin.ch/opc/fr/>

<sup>05</sup> Convention-cadre de droit public du 20 décembre 2019 concernant la collaboration en matière de cyber-administration en Suisse 2020, FF 2019 8257; trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2019/8257.pdf>, <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2015/8805.pdf>.

---

<sup>01</sup> Stratégie Suisse cyberadministration («E-Government»), adoptée par le Conseil fédéral le 24 janvier 2007, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: [https://www.egovernment.ch/index.php/download\\_file/669/3488/](https://www.egovernment.ch/index.php/download_file/669/3488/).

<sup>02</sup> Convention-cadre de droit public du 29 août 2007 entre la Confédération et les cantons concernant la collaboration en matière de cyberadministration



- 3 La déclaration de Tallinn du 6 octobre 2017<sup>96</sup> relative à la cyberadministration a été approuvée à l'unanimité en 2017 par les Etats membres de l'Union européenne et les Etats de l'AELE. Six principes découlent de cette déclaration et ont été repris dans la stratégie suisse de la cyberadministration 2020-2023.<sup>97</sup> La voie électronique passe de la simple option à celle de canal par défaut («*digital-by-default*»). L'échange systématique et transfrontalier des données entre services publics doit permettre aux particuliers et aux entreprises d'éviter la saisie multiple de données («*once only*»). La sécurité de l'information et la protection de la sphère privée sont prioritaires dans le cadre de l'implémentation des services (principe de fiabilité et de sécurité). Les personnes concernées doivent pouvoir vérifier et maîtriser les données transmises à l'administration publique (principe d'ouverture et de transparence). L'accent est mis sur l'utilisation de services transfrontaliers, il convient de coordonner techniquement les différents systèmes (principe de l'interopérabilité par défaut). Les compétences numériques doivent être améliorées à tous les niveaux de l'administration publique (mesures horizontales de mise en œuvre).<sup>98</sup>
- 4 Eu égard au secret fiscal en matière de la loi sur la TVA (LTVA),<sup>99</sup> l'échange systématique de données couvertes par celui-ci<sup>10</sup> entre autorités suisses autres que fiscales<sup>11</sup> nécessiterait une modification des bases légales. S'agissant de l'échange systématique transfrontalier d'informations, la conclusion d'accords internationaux s'avérerait nécessaire.
- 5 Une procédure de consultation<sup>12</sup> est prévue en juin 2020 pour la future loi sur les formes de collaboration dans le domaine des prestations numériques des autorités. Cette loi a pour but de créer les bases légales requises pour que la Confédération puisse disposer de nouvelles possibilités d'agir dans le domaine de l'administration numérique et poursuivre, en collaboration avec les cantons, le développement efficace de la cyberadministration.
- 6 La procédure de consultation concernant la loi sur les procédures électroniques en matière d'impôts a été ouverte le 21 juin 2019 pour se terminer le 14 octobre 2019.<sup>13</sup> La loi s'inscrit dans la stratégie «*digital-by-default*». Elle a pour objectifs d'une part, pour les impôts directs, de supprimer l'obligation de signer une déclaration d'impôt remise par voie électronique,<sup>14</sup> et
- <sup>96</sup> Tallinn Declaration on eGovernment at the ministerial meeting during Estonian Presidency of the Council of the EU on 6 October 2017, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49838.pdf> (cit. Tallinn Declaration).
- <sup>97</sup> Stratégie suisse de la cyberadministration 2020-2023, *egovernment schweiz suisse sivzerra*, p. 6; trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: [https://www.egovernment.ch/files/6615/8747/9381/E-Government-Strategie-Schweiz-2020-2023\\_F\\_Druck.pdf](https://www.egovernment.ch/files/6615/8747/9381/E-Government-Strategie-Schweiz-2020-2023_F_Druck.pdf) (cit. Stratégie de la cyberadministration 2020-2023).
- <sup>98</sup> Stratégie de la cyberadministration 2020-2023, p. 6.
- <sup>99</sup> Art. 74 Loi sur la TVA (LTVA), RS 641.20.
- <sup>10</sup> Les exceptions au secret fiscal se trouvent à l'art. 74 al. 2 LTVA.
- <sup>11</sup> Selon l'article 75 al. 1 LTVA, les autorités fiscales suisses échangent entre elles les informations nécessaires à la taxation. Pour les autres autorités, l'AFC doit être autorisée par le Département fédéral des finances DFF à remettre les informations demandées (art. 74 al. 2 let. b LTVA). En revanche, les autorités administratives fédérales, les établissements et entreprises fédéraux autonomes ainsi que toutes les autorités des cantons, des districts, des arrondissements et des communes, sont en principe tenues de transmettre les informations requises par l'AFC (art. 75 al. 2 LTVA; pour les exceptions à ce principe, voir art. 75 al. 3 LTVA).
- <sup>12</sup> Procédures de consultation prévues, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/preview.html>.
- <sup>13</sup> Procédures de consultations terminées en 2019, Loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts; trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/ind2019.html#DFF>. Voir chiffre 5, «*Loi sur les procédures électroniques en matière d'impôts*».
- <sup>14</sup> Il s'agit de l'implémentation de la motion 17.3371 Schmid «*Levée de l'obligation de signer la déclaration d'impôt*», trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20173371>.



d'autre part, d'obliger les entreprises, notamment pour la TVA, à faire usage de la voie électronique.<sup>15</sup> Le Conseil fédéral a approuvé le 20 mai 2020 le projet de loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts, ainsi que son message.<sup>16</sup>

- 7 Le titre 5 de la loi sur la TVA (LTVA) comprend les dispositions de procédure au sens large relatives à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions.<sup>17</sup> Les dispositions pénales figurent au titre 6 de loi et comprennent également des dispositions de procédure.<sup>18</sup> La protection et la conservation des données dans le système d'information de l'AFC sont quant à elles régies par les art. 76 à 76d LTVA<sup>19</sup> et par la loi sur la protection des données (LPD, RS 235.1).
- 8 L'offre numérique de l'Administration fédérale des contributions (AFC) dans ce domaine comprend la pratique<sup>20</sup>, un service d'inscription<sup>21</sup>, un service de radiation<sup>22</sup>, un service de renseignements<sup>23</sup>, le décompte TVA en ligne<sup>24</sup>, les demandes de prolongation de délai pour la remise de décompte papier<sup>25</sup>, les propositions de plan de paiement<sup>26</sup>, un service de changement d'adresse et de nom<sup>27</sup>, et un service de commande

<sup>19</sup> Les dispositions d'exécution figurent aux art. 131 à 138 de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA), RS 641.201.

<sup>20</sup> Publications de la TVA basées sur le web (art. 65 al. 3 LTVA), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/search/search.xhtml>.

<sup>21</sup> Inscription online (art. 66 al. 1 LTVA), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-online/anmeldung-bei-der-mwst.html>.

<sup>22</sup> Demande de radiation du registre des assujettis (art. 66 al. 2 LTVA), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-online/loeschung.html>.

<sup>23</sup> Demandes de renseignements juridiques (art. 69 LTVA), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/kontakt-formulare/kontakt-mehrwertsteuer1.html>.

<sup>24</sup> AFC SuisseTax (art. 71 et 72 LTVA); trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/estv-suissestax/estv-suissestax.html>; Les guides d'utilisation d'AFC SuisseTax comprenant toutes les informations nécessaires sont à télécharger sur le site Internet de l'AFC, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/estv-suissestax/dokumentation.html>.

<sup>25</sup> Prolongation de délai en ligne, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/fristverlaengerung-online.html>. Les assujettis utilisant le portail AFC SuisseTax peuvent y effectuer les demandes de prolongation de délai.

<sup>26</sup> Proposition de plan de paiement (art. 90 LTVA), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/kontakt-formulare/kontakt-inkasso2.html>.

<sup>27</sup> Changement d'adresse et/ou du nom de l'entreprise, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-online/adressaenderung.html>.

<sup>15</sup> Consultation concernant la loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts, Rapport explicatif, 21 juin 2019, p. 2, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/57445.pdf> (cit. Rapport explicatif).

<sup>16</sup> Communiqué du Conseil fédéral du 20 mai 2020, trouvé en ligne le 20 mai 2020 sous: <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques/communiques-conseil-federal.msg-id-79192.html>.

<sup>17</sup> Art. 65 à 95 LTVA (Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6383 ad Titre 5), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2008/6277.pdf>.

<sup>18</sup> Le droit applicable à la procédure par devant l'AFC est régi, à quelques exceptions près (voir art. 101 al. 1 et 103 al. 1 LTVA), par la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA), RS 313.0.



de diverses attestations<sup>28</sup>. Le registre d'identification des entreprises (IDE),<sup>29</sup> tenu par l'Office fédérale de la statistique (OFS), permet depuis 2010 de savoir si une entreprise est assujettie à la TVA ou si elle l'a été.<sup>30</sup> L'offre numérique est régulièrement complétée par l'AFC. Le système «*décompte TVA easy*» sera en principe disponible à la fin de l'année 2020.<sup>31</sup> Est également en préparation un projet de remboursement en ligne de la TVA acquittée par des entreprises dont le siège social se trouve à l'étranger.<sup>32</sup> L'AFC participe également au projet e-LP<sup>33</sup> et dépose ses réquisitions de poursuite par voie électronique.

- 9 S'agissant de la TVA sur les importations, l'AFD offre notamment la possibilité d'effectuer des déclarations électroniques d'importation et d'exportation.<sup>34</sup> L'application «*QuickZoll*» permet aux particuliers de déclarer à l'importation les marchandises destinées à leur usage privé ou à être offertes en cadeau et de payer directement les redevances éventuelles.<sup>35</sup>

## 2. Exigences de forme et numérisation de la procédure de perception de la TVA

- 10 La loi dispose que certains actes de l'assujetti ou de l'administration doivent être faits par écrit. Pour l'assujetti, c'est le cas de l'annonce du début et de la fin de l'assujettissement<sup>36</sup>, des demandes de renseignements juridiques contraignants<sup>37</sup>, des réclamations ainsi que de la procuration à fournir par le représentant<sup>38</sup>, de la demande de remise d'impôt<sup>39</sup> et des actes dans la procédure de contestation ou de réclamation<sup>40</sup>. Il en va de même pour l'opposition au mandat de répression dans la procédure pénale fiscale.<sup>41</sup> Pour l'AFC, c'est le cas de l'annonce d'un contrôle<sup>42</sup>, de la

Les assujettis utilisant le portail AFC SuisseTax peuvent demander les attestations d'entrepreneur et d'inscription par celui-ci.

<sup>29</sup> Trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.uid.admin.ch/Search.aspx?lang=fr>.

<sup>30</sup> Les données du registre TVA accessibles dans le registre IDE ne sont pas soumises au secret fiscal selon l'art. 74 al. 2 let. d LTVA.

<sup>31</sup> Communication de l'AFC du 28 juin 2019 «*Le décompte TVA électronique devient pratique courante*», trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/mwst/verschiedenes/2019\\_Q2\\_Online-MWST-Abrechnung.pdf.download.pdf/2019\\_Q2\\_Online-MWST-Abrechnung\\_fr.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/mwst/verschiedenes/2019_Q2_Online-MWST-Abrechnung.pdf.download.pdf/2019_Q2_Online-MWST-Abrechnung_fr.pdf).

<sup>32</sup> Art. 107 al. 1 let. b LTVA et 151 à 156 OTVA.

<sup>33</sup> Ordonnance du DFJP concernant la communication électronique dans le domaine des poursuites («*ordonnance e-LP*»).

<sup>34</sup> E-dec Importation et e-dec Exportation, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/declaration-en-douane/declaration-pour-entreprises.html>.

<sup>35</sup> Trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/infos-pour-particuliers/declarer-des-marchandises/importation-en-suisse/anmelden-per-app.html>. Toutes les marchandises, mêmes celles qui seraient soumises au taux réduit de TVA, sont à déclarer au taux normal de 7,7 %.

<sup>36</sup> Art. 66 LTVA.

<sup>37</sup> Art. 69 LTVA.

<sup>38</sup> Art. 83 al. 2 LTVA. La réclamation doit porter la signature du réclamant ou de son mandataire.

<sup>39</sup> Art. 92 al. 2 LTVA.

<sup>40</sup> La loi fédérale sur administrative (PA) est applicable à la procédure de décision et de recours (art. 81 al. 1 LTVA). La procédure administrative est dominée par la forme écrite, Auer Christoph/Müller Markus/Schindler Benjamin, VwVG- Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren - Kommentar, 2ème éd., Zurich/St. Gall 2019, Schindler Benjamin, N 19 p. 14 (cit. Auteur dans : Auer/Müller/Schindler, Komm. VwVG).

<sup>41</sup> Art. 61 al. 1 et 68 DPA.

<sup>42</sup> Art. 78 al. 3 LTVA.

<sup>28</sup> Commande de l'attestation d'inscription, commande de l'attestation d'entreprise et commande d'une attestation de paiement pour soumission publique, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/bestellung-unternehmerbescheinigung.html>.



- notification des décisions et décisions sur réclamation<sup>43</sup>, et des actes de procédure fiscale et pénale fiscale<sup>44</sup>.
- 11 D'autres actes ne figurant pas au titre 5 de la LTVA doivent être transmis par écrit. Il s'agit notamment de la déclaration écrite de l'AFC soumise à réception visant à interrompre la prescription<sup>45</sup>, de la reconnaissance écrite d'une notification d'estimation par l'assujetti, de diverses déclarations au sein de l'imposition de groupe, ainsi que la demande d'adhésion à la méthode des forfaitaires.<sup>46</sup>
- 12 Le décompte TVA doit être transmis en la forme prescrite par l'AFC.<sup>47</sup> Cette dernière admet la remise de décomptes officiels sous forme papier ou la déclaration électronique au moyen d'AFC SuisseTax.<sup>48</sup> Les raisons de cette exigence sont que la remise de décompte ne respectant pas la forme prévue engendrait des coûts administratifs importants et des risques d'erreurs dus à la saisie manuelle des données qui devait être opérée par l'AFC. Celle-ci peut librement définir la forme de la remise du décompte et peut ainsi s'affranchir de la signature manuscrite ou électronique qualifiée pour choisir un autre moyen permettant de garantir l'authenticité et l'intégrité des données transmises.<sup>49</sup>
- 13 Le terme «écrit» est cependant sujet à interprétation, il peut désigner une forme écrite simple ou bien une forme de texte (p. ex. fax, courriel), par opposition à l'oral.<sup>50</sup> En matière de convention d'arbitrage ou d'élection de for, le législateur a opté pour la «*forme écrite simplifiée*» afin de tenir compte de l'évolution en la matière.<sup>51</sup> Celle-ci consiste en tout moyen de communication permettant d'établir la preuve de l'acte par un texte.<sup>52</sup>
- 14 Les écrits dans le cadre de la procédure stricto sensu doivent être munis d'une signature manuscrite ou d'une signature électronique qualifiée lorsque le droit fédéral le prévoit.<sup>53</sup> La LTVA dispose que la réclamation doit porter la signature du réclamant ou de son représentant.<sup>54</sup> Lorsque le droit fédéral n'exige pas de signature manuscrite ou électronique qualifiée, l'autorité doit apprécier s'il est nécessaire d'exiger une telle
- <sup>43</sup> 43 Art. 82 al. 2 LTVA.
- <sup>44</sup> S'agissant des actes régis par la PA, Schindler Benjamin in: Auer/Müller/Schindler, Komm. VwVG, N 19 p. 14. S'agissant des actes régis par le DPA, voir notamment art. 61 al. 2 et 64 al. 1 DPA.
- <sup>45</sup> Art. 42 al.2 LTVA; art. 43 al. 1 let. b LTVA; art.18 al. 2 OTVA.
- <sup>46</sup> Art. 98 al. 1 OTVA.
- <sup>47</sup> Art. 71 al. 1 LTVA. Voir ch. 3, «*Décompte TVA électronique*».
- <sup>48</sup> Info TVA 15, Décompte et paiement de l'impôt, ch. 11 «*A quoi faut-il généralement prêter attention au moment de remplir le formulaire de décompte TVA?*», trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/publicpages/taxInfos/cipherDisplay.xhtml?publicationId=1013189&componentId=1014049>.
- <sup>49</sup> Contra: Blum Beatrice dans: Geiger Felix/Schluckebier Regine, MWSTG Kommentar – Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2ème éd., Zurich 2019, commentaire ad art. 71 N 17, p. 712 (cit. Auteur dans: Geiger/Schluckebier MWSTG Komm.).
- <sup>50</sup> Rapport explicatif.
- <sup>51</sup> ATF 142 III 239 consid. 3.31 p. 248.
- <sup>52</sup> Art. 178 al. 1 de la loi sur le droit international privé (LIDP), RS 291, et art. 17 al. 2 du code de procédure civile (CPC), RS 272.
- <sup>53</sup> ATF 101 III 65 consid. 3 p. 66; Cavelti Urs Peter dans: Auer/Müller/Schindler, Komm. VwVG, N 7 p. 325; art. 21a al. 2 de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA), RS 172.021; l'art. 6 al. 1 de l'ordonnance sur la communication électronique dans le cadre de procédures administratives (OCEI-PA), RS 271.021.2, dispose que l'identité de l'expéditeur et l'intégrité de la communication peuvent être assurés de manière adéquate par d'autres moyens que la signature électronique, exception faite des cas où la loi exige que le document soit signé.
- <sup>54</sup> Art. 83 al. 2 LTVA.



signature, par exemple, pour les demandes de prolongation de délai ou pour de simples formulaires.<sup>55</sup> Elle est en droit de demander une signature manuscrite ou électronique qualifiée, même si la loi ne le prévoit pas.<sup>56</sup> En l'absence de signature en cas de réclamation dans la procédure fiscale ou d'opposition dans la procédure pénale fiscale, l'AFC octroie un court délai pour réparer le vice.<sup>57</sup> A défaut, elle déclarera la réclamation irrecevable, respectivement n'entrera pas en matière sur l'opposition.<sup>58</sup> Il en va de même en cas de défaut de procuration de la part du représentant dans la procédure de réclamation.<sup>59</sup> Les décisions de l'AFC doivent porter une signature manuscrite ou électronique.<sup>60</sup> Les actes des autorités dans la procédure de masse ne le doivent pas obligatoirement.<sup>61</sup> C'est le cas des mandats de répression émis par l'AFC pour infraction de non-remise de décompte.<sup>62</sup>

- 15 L'AFC n'exige pas de signature électronique pour les demandes en ligne d'inscription, de radiation, d'octroi de plan de paiement, de prolongation de délai et de renseignements juridiques contraignants. Des vérifications sont opérées par l'AFC afin d'éviter les risques d'abus. La notification à une autre adresse que celle du siège de l'assujetti est soumise à l'envoi d'une procuration à télécharger en ligne.<sup>63</sup> L'annonce en ligne à AFC SuisseTax pour le décompte électronique ne nécessite pas dans un premier temps de signature, mais une procuration écrite avec signature manuscrite est ensuite requise.<sup>64</sup>
- 16 Quant aux moyens de preuve, le Tribunal fédéral relève qu'en dépit de l'introduction de la libre appréciation des preuves selon l'art. 81 al. 3 LTVA, la preuve documentaire «directe» demeure le moyen probatoire principal.<sup>65</sup> Il pourra être recouru au principe de la libre appréciation des preuves avant tout dans l'hypothèse où l'assujetti ne serait pas à même de produire une preuve documentaire requise par le fisc et devrait partant proposer un autre type de preuves, en général plus difficile à apporter, afin d'étayer ses allégués.<sup>66</sup> En application de ce principe, la preuve ne peut pas être refusée au seul motif de l'emploi d'une forme électronique non reconnue. L'art. 70 al. 1 LTVA dispose que l'assujetti doit tenir ses livres comptables

et documents pertinents conformément aux principes du droit commercial. Il s'agit ici de la preuve documentaire directe exigée par la loi. Les art. 957 à 958f du code des obligations (CO) et l'ordonnance concernant la tenue et la conservation des livres de compte (OLICO) s'appliquent à la transmission et à la conservation des pièces justificatives électroniques.<sup>67</sup> A défaut de comptabilité probante au sens du droit commercial, l'AFC examinera les moyens de preuve remis sous l'angle du principe de libre appréciation des preuves.

Le but de la future loi sur les procédures électroniques en matière d'impôt est notamment de pouvoir renoncer à la signature électronique lorsque celle-ci est exigée par le droit fédéral, afin de pouvoir la remplacer

<sup>55</sup> Cavelti Urs Peter in: Auer/Müller/Schindler, Komm. VwVG, N 8 p. 326.

<sup>56</sup> ATF 120 V 413 consid. 2 p. 415; Cavelti Urs Peter dans: Auer/Müller/Schindler, Komm. VwVG, N 7 p. 326.

<sup>57</sup> Art. 83 al. 3 LTVA et art. 68 al. 4 DPA.

<sup>58</sup> Art. 83 al. 3 LTVA et art. 68 al. 4 DPA.

<sup>59</sup> Art. 83 al. 2 et 3 LTVA.

<sup>60</sup> Voir art. 81 al. 1 et 82 al. 2 LTVA; S'agissant des actes régis par la PA, Schindler Benjamin dans: Auer/Müller/Schindler, Komm. VwVG, N 19 p. 14. S'agissant des actes régis par le DPA, voir notamment art. 61 al. 2 et 64 al. 1 DPA.

<sup>61</sup> Entre plusieurs, ATF 96 V 13 p. 21.

<sup>62</sup> Art. 98 let. b LTVA et art. 64 DPA.

<sup>63</sup> Changement d'adresse et/ou du nom de l'entreprise, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-online.html>.

<sup>64</sup> Mode d'emploi, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/estv-suissetax/nutzen.html>.

<sup>65</sup> Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1.

<sup>66</sup> Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 et les références citées.

<sup>67</sup> Art. 70 al. 4 LTVA et 122 OTVA.



par une autre forme de confirmation électronique.<sup>68</sup> Suite au résultat de la procédure de consultation, le Conseil fédéral a renoncé à déroger aux dispositions de la PA pour la notification des décisions, des décisions sur réclamation et autres actes de procédure.<sup>69</sup>

### 3. Décompte TVA électronique

- 18 L'AFC offre la possibilité de déclarer la TVA en ligne depuis 2016.<sup>70</sup> L'usage du décompte électronique a récemment franchi un cap important en dépassant la barre des 50 % en janvier 2020.<sup>71</sup>
- 19 Le portail AFC SuisseTax permet, aux assujettis TVA et à leurs représentants, de déposer de manière sécurisée leur décompte TVA, leurs décomptes rectificatifs et de concordance annuelle, de demander des prolongations de délai, de commander des attestations d'entrepreneur et d'inscription à la TVA, ainsi que de saisir une adresse bancaire pour le remboursement d'impôt.<sup>72</sup> Il offre en particulier l'avantage d'être accessible 24 heures sur 24 et sept jours sur sept, de calculer automatiquement le montant d'impôt, de permettre, pour certains logiciels, un transfert direct des données comptables dans le décompte en ligne.<sup>73</sup> Il donne la possibilité aux représentants des assujettis de voir en un coup d'œil tous les décomptes non encore remis.<sup>74</sup>
- 20 Un système simplifié de décompte en ligne, le «*Décompte TVA easy*», sera disponible en principe à la fin de l'année 2020.<sup>75</sup> Dès son introduction, les décomptes sous forme papier ne seront plus transmis par l'AFC et seront envoyés sur demande écrite du contribuable.<sup>76</sup> Le «*login*» sera simplifié. Il ne sera notamment pas nécessaire d'avoir un compte utilisateur, contrairement à ce qui prévaut pour AFC SuisseTax.<sup>77</sup> Les représentants des assujettis auront la possibilité de remplir le décompte et de le faire signer par ceux-ci.<sup>78</sup> La saisie des données devra se faire manuellement, mais le calcul de l'impôt s'effectuera ensuite automatiquement.<sup>79</sup> Il ne sera en revanche pas possible d'effectuer de décompte rectificatif ou de décompte de concordance annuelle avec ce mode de décompte.<sup>80</sup> Ces fonctionnalités ne sont disponibles que dans AFC SuisseTax.

<sup>68</sup> Voir chiffre 5, «*Loi sur les procédures électroniques en matière d'impôt*».

<sup>69</sup> Message concernant le projet de loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôt (Message sur les procédures électroniques), p. 12 et commentaire ad art. 65a P-LTVA, p. 15, trouvé en ligne le 20 mai 2020, sous: <https://www.news.admin.ch/news/messagerie/attachments/61390.pdf>.

<sup>70</sup> Communications de l'AFC, Informations importantes concernant le décompte TVA (30 mai 2017), trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/mwst/verschiedenes/MWST-Informationsschreiben\\_2017.pdf.download.pdf/MWST-Informationsschreiben\\_fr\\_2017.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/mwst/verschiedenes/MWST-Informationsschreiben_2017.pdf.download.pdf/MWST-Informationsschreiben_fr_2017.pdf).

<sup>71</sup> Communications, «*AFC SuisseTax*»: une nouvelle étape franchie, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/mitteilungen.html>.

<sup>72</sup> AFC SuisseTax, Votre portail en ligne, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/estv-suisse-tax/estv-suisse-tax.html>.

<sup>73</sup> Communications, Décompter la TVA en ligne depuis AFC SuisseTax, trouvé en ligne le 30 avril 2020 sous: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/mitteilungen.html> (cit. Communications, Décompte électronique de la TVA «*AFC Suisse Tax*»).

<sup>74</sup> Communications, Décompte électronique de la TVA «*AFC Suisse Tax*».

<sup>75</sup> 25 ans de TVA, La TVA à l'ère numérique, trouvé en ligne le 30 avril 2020: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/25-jahre-mwst/geschichte/digital.html>.

<sup>76</sup> Communications, Décompte électronique de la TVA «*AFC Suisse Tax*».

<sup>77</sup> Communications, Décompte électronique de la TVA «*AFC Suisse Tax*».

<sup>78</sup> Communications, Décompte électronique de la TVA «*AFC Suisse Tax*».

<sup>79</sup> Communications, Décompte électronique de la TVA «*AFC Suisse Tax*».

<sup>80</sup> Communications, Décompte électronique de la TVA «*AFC Suisse Tax*».



- 21 L'art. 71 LTVA dispose que le décompte doit être remis en la forme prescrite par l'AFC. Il en va de même, selon l'art. 72 al. 3 LTVA, pour les décomptes rectificatifs et de concordance annuelle.
- 22 Si le contribuable ne remet pas son décompte papier sur un formulaire officiel de l'AFC, celui-ci lui est retourné et n'est pas comptabilisé. Cela entraîne, à défaut de remise ultérieure d'un décompte officiel après rappel, une taxation de l'impôt provisoirement dû par estimation.<sup>81</sup> L'assujetti devra donc contester l'estimation de l'impôt provisoirement dû. A défaut, et pour autant qu'il n'y ait pas eu ultérieurement un contrôle<sup>82</sup> de la part de l'AFC, l'estimation se transformera en créance fiscale définitive à l'issue d'un délai de cinq ans à compter de la fin de la période fiscale concernée.<sup>83</sup> Compte tenu de l'automatisation des systèmes, il existe également un risque d'amende à l'entreprise pour non-remise de décompte.<sup>84</sup> S'il est démontré en cours de procédure que le contribuable avait remis un décompte non officiel, la procédure sera suspendue<sup>85</sup> pour autant que l'impôt ait pu être déterminé sur la base du décompte non officiel remis.<sup>86</sup>
- 23 S'agissant de la commission d'infractions pénales fiscales, les mêmes principes s'appliquent pour les décomptes remis sous forme papier que pour les décomptes électroniques. Il importe de déterminer s'il y a eu infraction et quels en sont les auteurs ainsi que les participants, peu importe le medium utilisé pour commettre l'infraction. Les infractions fiscales TVA sont des délits communs «*Gemeindelikte*».<sup>87</sup> Elles peuvent être commises par quiconque réalise les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de l'infraction.<sup>88</sup>
- 24 Eu égard aux questions posées par les représentants des contribuables, l'AFC a précisé que «*Les représentants ne peuvent pas être poursuivis en matière de TVA s'ils exercent leurs activités sur la base d'informations fournies par le contribuable, sauf s'ils ont commis l'infraction eux-mêmes ou y ont participé en tant qu'instigateurs ou complices. En outre, les représentants ne sont solidairement responsables de l'impôt élué que s'ils ont commis intentionnellement une infraction ou y ont participé en tant qu'instigateurs ou complices. Cette approche s'applique indépendamment du fait que les représentants déposent leurs décomptes TVA par voie électronique ou utilisent des formulaires papier*».<sup>89</sup> La responsabilité solidaire du paiement de l'impôt découle de l'art. 12 al. 3 DPA.

#### 4. Contestation et réclamation par voie électronique – Observation, opposition et demande à être jugé par un tribunal par voie électronique dans la procédure pénale fiscale

Le dépôt électronique décrits par l'assujetti dans la 25  
procédure fiscale et par l'inculpé dans la procédure pénale fiscale est régi par la PA et par l'ordonnance sur la communication électronique dans le cadre de procédures administratives (OCEI-PA).<sup>90</sup> Cette voie n'est que très marginalement utilisée en pratique.

<sup>81</sup> Art. 86 al. 2 LTVA.

<sup>82</sup> Art. 77 ou 78 LTVA.

<sup>83</sup> Art. 86 al. 7 LTVA.

<sup>84</sup> Art. 98 let. b et 100 LTVA.

<sup>85</sup> Art. 70 al. 1 DPA, applicable par renvoi de l'art. 103 al. 1 LTVA.

<sup>86</sup> Arrêts du Tribunal administratif fédéral A1344/2011 et A3285/2011 du 26 septembre 2011 consid. 3.2.1.

<sup>87</sup> Art. 96 à 98 LTVA et art. 14 à 17 DPA.

<sup>88</sup> Art. 96 à 98 LTVA, art. 14 à 17 DPA et art. 6 DPA; Pittet Jacques dans: Zweifel Martin/Beusch Michael/Glauser Pierre-Marie/Robinson Philip, Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Bâle 2015, n° 6 ad art. 96 et les références citées; Clavadetscher Diego/Bossart Meier Sonja dans: Geiger/Schluckebier, MWSTG Komm, Vorbemerkungen zu MWSTG 96-106, N 8 p. 870.

<sup>89</sup> Informations spécialisées TVA, Responsabilité du représentant – TVA, trouvé en ligne le 30 avril 2020: [https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehr\\_wertsteuer/fachinformationen/haftung-bei-vertretung.html](https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehr_wertsteuer/fachinformationen/haftung-bei-vertretung.html).

<sup>90</sup> Art. 21 et 21a PA. L'art. 31 DPA renvoie aux art. 20 à 21 PA (voir, arrêt du Tribunal pénal fédéral, BV.2007.15 du 11 janvier 2008 consid. 11).



- 26 Selon le droit applicable, les réclamations dans la procédure fiscale et les oppositions dans la procédure pénale fiscale doivent porter une signature électronique.<sup>91</sup>
- 27 Les écrits concernant la TVA doivent être communiqués au moyen du formulaire figurant sur le site internet du DFF.<sup>92</sup> La requête et les documents joints doivent être signés électroniquement et transmis en format pdf.<sup>93</sup> La transmission des écrits s'effectue au moyen de la plateforme PrivaSphere reconnue comme plateforme de messagerie sécurisée par le Département fédéral de justice et police (DFJP).<sup>94</sup> Aucun autre canal au sens de l'art. 5 al. 3 OCEI-PA, n'est pour le moment reconnu pour la procédure en matière de TVA.
- 28 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.<sup>95</sup> Est réservé le cas où le droit fédéral exige qu'un document spécifique soit signé.<sup>96</sup> L'art. 6 al. 2 OCEI-PA dispose que, si la signature électronique fait défaut, l'autorité peut accorder un délai pour corriger le vice. S'agissant de l'absence de signature de la réclamation ou de l'opposition, l'AFC doit impérativement impartir un court délai pour corriger le vice.<sup>97</sup>
- 5. Future loi sur les procédures électroniques en matière d'impôt entraînant une modification de la LTVA**
- 29 Le Conseil fédéral poursuivait l'objectif, dans le cadre de l'avant-projet, d'envoyer et de réceptionner toutes les données en ligne, de favoriser le traitement des procédures fiscales<sup>98</sup> par voie électronique et d'en faire le principal canal de communication sans rupture de support.<sup>99</sup> Selon la PA, la notification électronique aux parties ne peut en effet avoir lieu qu'avec l'accord de celles-ci.<sup>100</sup> Il voulait également pouvoir déroger aux dispositions de la PA en ce qui concerne l'observation des délais et le moment de la notification d'une décision.<sup>101</sup> Le Conseil fédéral souhaitait également, lorsque le droit fédéral prescrivait une signature électronique qualifiée, prévoir d'autres modes de confirmation électronique qui permettent d'assurer l'authenticité et l'intégrité des données transmises.<sup>102</sup> Il n'existe aucune base légale permettant à l'AFC d'imposer la voie électronique, exception faite de la remise du décompte TVA.<sup>103</sup> Le projet de loi sur les procédures électroniques en matière d'impôt octroie la compétence au
- <sup>91</sup> Voir art. 83 al. 2 LTVA, 68 al. 3 DPA et art. 6 al. 1 OCEI-PA. Voir chiffre 2, «Exigences de forme et numérisation de la procédure de perception de l'impôt» pour les conséquences du défaut de signature électronique.
- <sup>92</sup> Art. 4 et art. 5 OCEI-PA, trouvé en ligne le 30 avril 2020: <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/das-efd/elektronischer-rechtsverkehr.html>.
- <sup>93</sup> Communication électronique des écrits, trouvé en ligne le 30 avril 2020: <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/das-efd/elektronischer-rechtsverkehr.html>.
- <sup>94</sup> S'agissant de la notion de plateforme reconnues de messagerie sécurisée, l'art. 2 OCEI-PA renvoie à l'art. 3 de l'ordonnance sur la communication électronique dans le cadre de procédures civiles et pénales et de procédures en matière de poursuite pour dettes et de faillite (OCEI-PCPP). Le DFJP a réglé la procédure de reconnaissance dans l'ordonnance sur la reconnaissance des plateformes de messagerie.
- <sup>95</sup> Art 83 al. 3 LTVA et 68 al. 3 DPA.
- <sup>96</sup> Art. 6 al. 1 OCEI-PA.
- <sup>97</sup> Art. 83 al. 3 LTVA et 68 al. 4 DPA; voir ch. 2: «Exigences de forme et numérisation de la procédure de perception de l'impôt».
- <sup>98</sup> Par procédures fiscales, il faut entendre non seulement les procédures régies par la PA et le DPA, mais également la procédure de perception de l'impôt selon titre 5 de la LTVA.
- <sup>99</sup> Rapport explicatif; voir ch. 1: «Introduction».
- <sup>100</sup> Art. 34 al. 1bis PA.
- <sup>101</sup> Art. 21a al. 3 et art. 34 al. 1bis PA. Art. 65a al. 2 AP-LTVA; Rapport explicatif, p. 9.
- <sup>102</sup> Art. 65a al. 3 et 4 AP-LTVA; Rapport explicatif, p. 9.
- <sup>103</sup> Voir art. 71 al. 1 et 72 al. 3 LTVA qui disposent que le décompte électronique doit être remis en la forme prescrite par l'AFC; voir ch. 2: «Exigences de forme et numérisation de la procédure de perception de l'impôt».



Conseil fédéral de prescrire l'exécution par voie électronique des procédures visées par la LTVA.<sup>104</sup> Cette exigence s'inscrit dans le principe «*digital-by-default*» arrêté dans la déclaration de Tallinn du 6 octobre 2017 et dans la stratégie suisse de la cyberadministration 2020-2023.<sup>105</sup>

- 30 La principale modification par rapport à l'avant-projet fait suite au résultat de la procédure de consultation. Le Conseil fédéral a renoncé à déroger aux dispositions de la PA pour la notification des décisions, décisions sur réclamation et autres actes de procédure.<sup>106</sup>

## 6. Conclusion

- 31 Comme le disait Aristote : «*Le progrès ne vaut que s'il est partagé par tous.*»<sup>107</sup> La transition vers le numérique paraît inéluctable, mais doit être accompagnée de mesures permettant aux contribuables et aux autorités d'y faire face. Elle doit avoir comme objectifs principaux de diminuer la charge administrative des contribuables et des autorités, ainsi que d'assurer une meilleure perception de l'impôt.

---

<sup>104</sup> Art. 65a al. 1 du projet (P-LTVA) de loi sur les procédures électroniques en matière d'impôt, trouvé en ligne le 20 mai 2020 sous: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/61440.pdf>.

<sup>105</sup> Tallinn Declaration; Stratégie de la cyberadministration 2020-2023, p. 6.

<sup>106</sup> Message concernant le projet de loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôt (Message sur les procédures électroniques), p. 12 et commentaire ad art. 65a P-LTVA, p. 15, trouvé en ligne le 20 mai 2020, sous: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/61390.pdf>.

<sup>107</sup> Aristote, philosophe grec, 384-322 av. J.-C.

