



Berne, le 12 mai 2021

Rapport concernant l'introduction, dans la loi sur la TVA, de l'obligation de signaler systématiquement aux autorités du registre du commerce les entités juridiques soumises à l'obligation de s'inscrire au registre du commerce

Rapport en réponse au mandat du Conseil fédéral du 6 mars 2020

Table des matières

Condensé	3
1. Introduction	4
1.1 Mandat	4
1.2 Contexte	4
1.3 Objet du rapport	5
1.4 Ne fait pas l'objet du rapport	5
1.5 Proposition législative antérieure	5
2. Fourniture d'informations aux offices du registre du commerce selon le droit actuel	6
3. Fourniture d'informations aux offices du registre du commerce selon la solution proposée	6
3.1 Éléments fondamentaux	6
3.2 Solution proposée et évaluation	7
3.2.1 Solution proposée (pour les raisons individuelles seulement)	7
3.2.2 Évaluation	8
3.3 Estimation du nombre des déclarations potentielles de l'AFC	9
4. Conclusion	9

Condensé

Le 6 mars 2020, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances d'examiner, en collaboration avec le Département fédéral de justice et police, l'introduction, dans le droit fiscal, d'une base légale en vertu de laquelle les autorités fiscales doivent systématiquement signaler aux autorités du registre du commerce les entités juridiques soumises à l'obligation de s'inscrire au registre du commerce.

Le présent rapport présente brièvement le contexte dans lequel le mandat a été donné, la situation juridique actuelle et la solution envisageable du point de vue de la TVA. Avec cette solution, l'Administration fédérale des contributions (AFC) fournirait aux offices cantonaux du registre du commerce les informations requises, par l'intermédiaire du registre d'identification des entreprises. L'AFC, l'Office fédéral du registre du commerce et l'Office fédéral de la statistique considèrent que la solution faisant l'objet du ch. 3.2 du présent rapport est praticable en ce qui concerne aussi bien la nature des données que les processus.

La modification visée au ch. 3.2 du rapport exige que la loi sur la TVA soit complétée. L'ordonnance du 26 janvier 2011 sur le numéro d'identification des entreprises devra également être complétée.

1. Introduction

1.1 Mandat

L'arrêté du Conseil fédéral (ACF) du 6 mars 2020 charge le Département fédéral des finances (DFF), en collaboration avec le Département fédéral de justice et police (DFJP), d'examiner l'introduction, dans le droit fiscal, d'une base légale en vertu de laquelle les autorités fiscales doivent signaler systématiquement aux autorités du registre du commerce les entités juridiques soumises à l'obligation de s'inscrire au registre du commerce. L'ACF susmentionné charge en outre le DFF et le DFJP de soumettre au Conseil fédéral un rapport sur les résultats de cet examen avant la fin de 2020.

1.2 Contexte

En 2017, le Contrôle fédéral des finances (CDF) a réalisé un audit de la fiabilité des données du registre du commerce. Il a constaté qu'environ 12 000 raisons individuelles et 900 associations devant en principe figurer dans le registre du commerce n'y étaient pas inscrites. Selon le CDF, les offices du registre du commerce auraient du mal à identifier les entreprises qui devraient se faire inscrire au registre du commerce. Ils n'auraient en effet pas automatiquement accès à certaines informations pourtant connues par d'autres autorités (par ex. l'assujettissement à la TVA).

Dans son rapport d'audit du 16 avril 2018 (CDF-16615)¹ le CDF a notamment précisé ce qui suit: *«Il faudrait que l'Administration fédérale des contributions (AFC) communique systématiquement aux offices du registre du commerce les raisons individuelles et associations assujetties à la TVA pour plus de 100 000 francs, mais non-inscrites au registre du commerce, pour pouvoir repérer les entreprises devant être inscrites au registre du commerce et qui n'ont pas fait le nécessaire. Les offices du registre du commerce pourraient ainsi procéder aux démarches prévues par l'article 152 de l'ordonnance sur le registre du commerce (ORC) et interpeler les entreprises concernées. Cette démarche n'est pas praticable avec les bases légales actuelles, mais sera peut-être possible lorsque le nouvel article 928a du code des obligations (CO) relatif à la collaboration entre les autorités entrera en vigueur (en 2019 ou 2020)».*

Le CDF a donc émis les recommandations suivantes dans ce domaine: *«Le CDF recommande à l'Office fédéral de la justice de déterminer en collaboration avec l'AFC dans quelle mesure, avec la mise en application des modifications de l'article 928a CO, les offices du registre du commerce peuvent obtenir spontanément les cas de raisons individuelles et d'associations assujetties à la TVA pour plus de 100 000 francs, mais non-inscrites au registre du commerce»².*

L'art. 928a CO, qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2021, règle la collaboration entre les autorités, à savoir l'assistance administrative fournie aux offices du registre du commerce par les tribunaux et les autorités administratives de la Confédération et des cantons. Le

¹ <https://www.efk.admin.ch> > Publications > Sécurité & environnement > Justice & police > Plus d'articles: juillet 2018 (<https://www.efk.admin.ch/fr/publications/securite-et-environnement/justice-et-police/3340-fiabilite-des-donnees-du-registre-du-commerce-office-federal-de-la-justice.html>)

² Cf. p. 21 du rapport (note de bas de page 1)

Conseil fédéral précise toutefois dans son message que les dispositions du droit spécial visant à protéger la confidentialité des informations, en particulier le secret fiscal, doivent l'emporter sur cette règle (cf. FF **2015** 3271, ad art. 928a CO). L'art. 928a CO ne constitue dès lors pas une réglementation spéciale qui lèverait le secret fiscal prévu par les lois fiscales.

Le projet de «*Modification de l'ORC et de l'ordonnance sur les émoluments en matière de registre du commerce*» a été mis en consultation le 20 février 2019. Les participants ont notamment été invités à se prononcer sur la question suivante: «*Faut-il créer une base légale formelle en droit fiscal afin que les autorités fiscales soient systématiquement tenues de signaler les entités juridiques soumises à l'obligation de s'inscrire au registre du commerce ?*»³.

Suite à cette consultation, le Conseil fédéral a donné le mandat dans son ACF du 6 mars 2020 (cf. ch. 1.1).

1.3 Objet du rapport

Le présent rapport décrit la situation juridique actuelle (cf. ch. 2).

Il se limite à présenter la solution élaborée par l'AFC et l'Office fédéral de la statistique (OFS) en coopération avec l'Office fédéral du registre du commerce (OFRC).

1.4 Ne fait pas l'objet du rapport

Ce projet a été mis sur les rails en réponse au rapport du CDF et des recommandations qu'il contient concernant des clarifications «*en collaboration avec l'AFC*» en ce qui concerne les «*raisons individuelles et des associations assujetties à la TVA dont le chiffre d'affaires dépasse 100 000 francs*».

Le présent rapport se limite donc à l'assistance administrative fournie par l'AFC en vertu de la loi sur la TVA (LTVA), dont l'exécution lui incombe. Il ne concerne pas l'assistance administrative fournie le cas échéant par une autorité fiscale cantonale. La majorité des avis donnés dans le cadre de la procédure de consultation concernant la modification de l'ORC (cf. ch. 2) ont été négatifs à cet égard.

1.5 Proposition législative antérieure

Dans un souci d'exhaustivité, nous rappelons qu'une réglementation spéciale, selon laquelle des informations peuvent être fournies aux autorités du registre du commerce, avait déjà été demandée à une date antérieure. Dans le cadre de la consultation menée en 2007 sur le projet de *simplification de la TVA*, les participants ont en effet été invités à se prononcer sur la question suivante: «*Êtes-vous favorable au fait que l'AFC soit tenue de communiquer aux autorités chargées du registre du commerce les faits devant être inscrits au registre du*

³ Le projet et les prises de position ont été publiés sur Internet:
<https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/ind2019.html>

commerce, selon l'art. 70, al. 5, P-LTVA ?»⁴. La majorité des participants à la consultation ayant rejeté cette proposition, elle n'a pas été mise en œuvre dans la LTVA entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010.

2. Fourniture d'informations aux offices du registre du commerce selon le droit actuel

Selon la LTVA en vigueur, les informations soumises au secret fiscal ne peuvent être communiquées aux offices du registre du commerce que si le DFF a préalablement autorisé l'AFC à le faire. Cette conclusion se fonde sur l'art. 74, al. 1, LTVA en relation avec l'art. 74, al. 2, let. b, LTVA.

Sont couverts par le secret fiscal les faits dont la personne chargée de l'exécution de la LTVA «a connaissance dans l'exercice de ses fonctions», à l'exception du numéro sous lequel l'assujetti est inscrit, de son adresse, de son activité économique et des dates du début et de la fin de l'assujettissement. En effet, l'obligation de garder le secret ne s'applique pas à ces informations (cf. art. 74, al. 2, let. d, LTVA), que l'AFC peut donc transmettre à tout moment.

En outre, le droit en vigueur ne soumet pas l'AFC à l'obligation d'informer, mais repose sur le principe de «donner des renseignements». Les offices du registre du commerce qui ont besoin de renseignements peuvent donc s'adresser à l'AFC en précisant les informations dont ils ont besoin. L'AFC transmet la demande de renseignements au DFF afin qu'il lui octroie l'autorisation requise par la loi. Si le DFF lui accorde l'autorisation, l'AFC transmet les informations nécessaires à l'office du registre du commerce.

3. Fourniture d'informations aux offices du registre du commerce selon la solution proposée

3.1 Éléments fondamentaux

La recommandation du CDF porte sur des clarifications concernant «*les raisons individuelles et les associations assujetties à la TVA dont le chiffre d'affaires est supérieur à 100 000 francs*». Le seuil du chiffre d'affaires joue un rôle pour les raisons individuelles, mais pas pour les associations. C'est l'une des raisons pour lesquelles la solution proposée au ch. 3.2 ne concerne que les raisons individuelles. Une autre raison pour laquelle la solution proposée est axée sur les entreprises individuelles est le fait que les autorités du registre du commerce peuvent déjà consulter le portail IDE au moyen de la fonction de recherche pour savoir quelles associations figurent sur le registre de la TVA mais ne sont pas inscrites au registre du commerce (cf. ch. 3.2.1 ci-dessous).

⁴ Les documents relatifs à la consultation peuvent être téléchargés ici: <https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/ind2007.html>

3.2 Solution proposée et évaluation

3.2.1 Solution proposée (ne concerne que les raisons individuelles)

Le registre d'identification des entreprises (registre IDE) indique si une entreprise est inscrite au registre du commerce ou au registre des assujettis à la TVA. Ce registre permet de vérifier, au moyen d'une fonction de recherche, quelles entités juridiques (par ex. une association) sont enregistrées en tant qu'assujettis à la TVA mais ne figurent pas dans le registre du commerce. En vertu de la loi fédérale sur le numéro d'identification des entreprises⁵, les données sont publiées. Si l'autorité requérante est un office dit IDE⁶, il est en outre possible de consulter des données non officielles pouvant servir à identifier plus précisément l'entité juridique inscrite (par ex. le numéro AVS en ce qui concerne les raisons individuelles).

Par contre, le registre IDE n'indique pas le chiffre d'affaires qu'une entreprise assujettie a déclaré à l'AFC, ce qui signifie qu'il n'indique pas si l'entreprise est soumise à l'assujettissement obligatoire (en cas de chiffre d'affaires \geq 100 000 fr.) ou à l'assujettissement volontaire (en cas de chiffre d'affaires $<$ 100 000 fr.). L'AFC peut en revanche identifier, sur la base du ch. 200 du formulaire de décompte de TVA, les entreprises qui déclarent un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 100 000 francs. Une comparaison avec les résultats obtenus sur le portail IDE lui permet ensuite d'identifier les raisons individuelles qui devraient en principe être inscrites au registre du commerce mais ne le sont pas. Un indicateur (flag) contenant cette information doit donc être introduit dans le registre IDE. L'AFC transmettra périodiquement ces informations à l'OFS, qui tient le registre IDE, via l'interface existante (la périodicité reste à déterminer). Le processus peut être géré électroniquement de bout en bout.

La nouvelle fonction (flag) permettra donc aux offices cantonaux du registre du commerce de voir les raisons individuelles qui ont déclaré un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 100 000 francs et qui ne sont pas inscrites au registre du commerce. Le montant exact du chiffre d'affaires ne sera pas divulgué.

Selon les besoins, l'indicateur sera conçu de manière à ce qu'il soit visible par les offices du registre du commerce, soit pour leur seul canton, soit pour l'ensemble de la Suisse. Les offices cantonaux du registre du commerce peuvent consulter les données périodiquement par une recherche ou en continu à partir du registre IDE (au moyen d'InfoAbo). Les modalités pour renseigner cet indicateur sont déterminées conjointement par l'AFC et l'OFS.

Un flag apposé dans le registre IDE est supprimé si le contexte change (par ex. suite à une inscription dans le registre du commerce). Ces modifications sont effectuées dans le cadre de l'examen périodique, lorsque l'AFC transmet les informations à l'OFS (registre IDE).

Dans le cas des associations, il n'est pas nécessaire de mettre en place un tel indicateur, pour deux raisons. D'une part, leur obligation de s'inscrire au registre du commerce n'est pas liée à un seuil de chiffre d'affaires et, d'autre part, les autorités du registre du commerce, en qualité d'unités IDE, disposent des possibilités de recherche nécessaires dans le portail IDE pour identifier les associations assujetties à la TVA qui ne sont pas inscrites au registre du commerce (cf. ch. 3.1).

⁵ Art. 6 de la loi fédérale du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises

⁶ AFC, OFRC mais aussi les offices cantonaux du commerce

Les renseignements concernant l'assujettissement obligatoire ou volontaire à la TVA sont soumis au secret fiscal. Pour mettre en œuvre la solution proposée, il est donc nécessaire de modifier ou de compléter la LTVA.

En outre, une modification des dispositions légales concernant le registre IDE est nécessaire. Du fait que l'indicateur contient des informations réservées aux autorités du registre du commerce qui ne sont pas destinées à être publiées, il doit être géré comme un caractère additionnel au sens de l'ordonnance du 26 janvier 2011 sur le numéro d'identification des entreprises. L'art. 9 de l'ordonnance doit donc être modifié en conséquence. Selon le communiqué de l'OFS, il est également nécessaire d'adapter la norme eCH-0108 concernant le registre IDE, qui garantit l'échange de données pour les caractères additionnels.

3.2.2 Évaluation

Avec la solution proposée, l'AFC peut remplir son obligation de déclarer de manière simple et au moyen de structures déjà existantes. En ce qui concerne l'AFC, l'effort se limite à programmer si un flag doit être affiché dans le registre IDE ou non. Pour le transfert des données de l'AFC vers le registre IDE, les interfaces techniques existantes peuvent être utilisées et, au besoin, adaptées. Si la structure et le contenu des données concernant les entités juridiques recherchées ne changent pas et si la procédure d'interrogation des données (déjà) programmée peut être utilisée en continu, les coûts de traitement des données peuvent être maîtrisés par l'AFC.

Si l'AFC devait informer directement les autorités cantonales du registre du commerce, il faudrait d'abord créer une interface électronique avec ces dernières afin que les données puissent être transmises électroniquement⁷ de manière sûre et organisée⁸. Cela entraînerait des coûts dont le montant ne peut pas être estimé. Il ne serait pas non plus évident de savoir qui supporterait ces coûts. Il vaut donc mieux rejeter toute solution qui obligerait l'AFC à transférer directement les données aux autorités cantonales du registre du commerce.

Les offices cantonaux du registre du commerce procèdent, selon leurs besoins, à la mise en œuvre technique du traitement proposé au chiffre 3.2.1. La solution peut être mise en œuvre moyennant l'interface qui existe avec le registre IDE. Un entretien avec le président de la Conférence des autorités cantonales du registre du commerce a révélé que ces autorités accueillent favorablement la solution proposée. Elles estiment que la proposition apporte une amélioration par rapport au statu quo, bien que le détour par le registre IDE doive être emprunté afin de préserver le secret fiscal. Aucune information plus précise n'a pu être fournie sur les coûts qu'entraînerait l'adaptation de l'interface technique. Toutefois, ces coûts seraient vraisemblablement similaires à ceux de l'adaptation de l'interface avec Zefix⁹.

⁷ La transmission de données sur papier par l'AFC aux offices cantonaux du registre du commerce ne serait pas conforme à l'approche de l'administration fédérale en matière de traitement électronique des affaires et mobiliserait des ressources humaines (tri préalable des données obtenues; production d'imprimés; travaux en rapport avec l'envoi postal).

⁸ Chaque office du registre du commerce ne doit recevoir que les données qui relèvent de sa compétence. Il serait donc nécessaire de trier au préalable les données obtenues par une recherche. Ce tri doit pouvoir s'effectuer automatiquement afin de ne pas mobiliser des ressources humaines.

⁹ Index central des raisons de commerce (*Zentraler Firmenindex*)

En ce qui concerne la charge administrative des offices cantonaux du registre du commerce, les effets de la proposition décrite au ch. 3.2.1 ne peuvent pas être évalués de manière générale (voir ch. 3.3).

Le flag transmis par l'AFC au registre IDE indique qu'une entreprise individuelle a déclaré, selon la rubrique 200 du formulaire de décompte TVA, un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 100 000 francs. Il s'agit donc du chiffre d'affaires du point de vue de la TVA qui repose sur l'auto-déclaration de l'entreprise individuelle concernée. Le droit régissant la TVA ne permet pas de répondre à la question si (et le cas échéant dans quelle mesure) le chiffre d'affaires déclaré à la TVA est utile en ce qui concerne l'inscription au registre du commerce. Les autorités cantonales du registre du commerce ne sont donc pas dispensées de leur obligation de vérification en matière d'inscription au registre du commerce. En application de l'art. 152, al. 1, ORC, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2021, l'office du registre du commerce peut sommer la raison individuelle potentiellement soumise à l'obligation de s'enregistrer de prouver qu'une inscription au registre du commerce n'est pas nécessaire. Les entreprises concernées devront donc démontrer que le chiffre d'affaires pertinent pour le registre du commerce est inférieur à celui qui est pertinent aux fins de la TVA.

3.3 Estimation du nombre des déclarations potentielles de l'AFC

Sur la base des premières analyses des données relatives à l'année 2018, on peut faire les estimations suivantes concernant les raisons individuelles:

30 029 raisons individuelles figurent dans le registre de la TVA mais pas dans le registre du commerce. Ces 30 029 raisons individuelles comptent 7632 assujettis dont le chiffre d'affaires n'atteint pas 100 000 francs. Potentiellement, 22 397 entreprises pourraient devoir figurer dans le registre du commerce.

Le canton de Zurich compte le plus (6636) de raisons individuelles dans ce cas; le canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures, le moins (45).

4. Conclusion

La solution décrite ci-dessus est un moyen simple et approprié pour mettre en œuvre la recommandation du CDF concernant une obligation de déclaration par l'AFC.

La mise en œuvre exige une modification législative: l'art. 74, al. 2, LTVA (exceptions à l'obligation de garder le secret) doit en effet être complété. Une modification de l'ordonnance du 26 janvier 2011 sur le numéro d'identification des entreprises sera également nécessaire (cf. point 3.2.1).