

12.049

**Message
concernant la modification de la loi fédérale
sur l'impôt fédéral direct
(Haute surveillance financière de l'impôt fédéral direct)**

du 18 avril 2012

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous proposons simultanément de classer l'intervention parlementaire suivante:

2007 M 07.3282 Haute surveillance de l'impôt fédéral direct
(N 6.6.07, Commission 06.094 N; E 12.6.07; N 14.06.07)

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

18 avril 2012

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Eveline Widmer-Schlumpf
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Les cantons auront l'obligation de faire vérifier tous les ans la régularité et la légalité de la perception de l'impôt fédéral direct et le versement de la part revenant à la Confédération par un organe de surveillance financière cantonal indépendant. Un examen matériel des taxations est toutefois exclu.

La présente modification de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) a été élaborée en réponse à la motion 07.3282, qui demande l'amélioration de la haute surveillance de l'impôt fédéral direct.

Il s'agit de combler une lacune de la surveillance financière. A l'heure actuelle les cantons prélèvent bien l'impôt fédéral direct sur mandat de la Confédération mais ils ne sont pas tenus de faire vérifier par un organe indépendant la régularité et la légalité de la perception et le versement de la part revenant à la Confédération.

Néanmoins, la plupart des cantons confient déjà cette vérification à un organe de surveillance financière cantonal, puis informent l'Administration fédérale des contributions (AFC) des résultats du contrôle. Le Contrôle fédéral des finances (CDF) a tenté, ces dernières années, de passer des conventions avec tous les contrôles cantonaux des finances pour que ceux-ci procèdent à cette vérification. Or jusqu'à présent ses efforts ont été vains, certains cantons n'étant toujours pas disposés à effectuer des contrôles réguliers ni à informer les autorités fédérales du résultat de leurs contrôles.

Le nouvel art. 104a qui sera inséré dans la LIFD permettra de s'assurer qu'un organe de surveillance financière cantonal indépendant contrôle tous les ans la régularité et la légalité de la perception de l'impôt fédéral direct et le versement à la Confédération de la part qui lui revient. Le résultat de ce contrôle devra être soumis sous la forme d'un rapport à l'AFC et au CDF avant la fin de l'année pendant laquelle le compte d'Etat de la Confédération est approuvé. En cas d'omission, le Département fédéral des finances (DFF) pourra, à la demande de l'AFC et aux frais du canton concerné, charger une entreprise de révision agréée en qualité d'expert-réviseur selon les prescriptions de la loi sur la surveillance de la révision de procéder à ce contrôle et de soumettre le rapport y relatif au DFF, au CDF et à l'AFC.

contrôles auprès des autorités cantonales de taxation et de perception et consulter les dossiers fiscaux des cantons et des communes (contrôle matériel en vertu de l'art. 103, al. 1, LIFD). Le CDF n'a pas cette compétence de contrôle en vertu de la LIFD et de l'art. 16 LCF.

D'après l'art. 103, al. 2, LIFD, le DFF peut, à la demande de l'AFC, prendre les mesures nécessaires s'il s'avère qu'un canton effectue la taxation de manière insuffisante ou inadéquate. Dans le même temps, l'AFC peut enjoindre au canton de ne plus notifier des taxations.

L'AFC interprète sa tâche comme étant une surveillance spécialisée dans le domaine fiscal et non pas comme une surveillance financière. Elle concentre son activité de surveillance avant tout sur la taxation (légalité matérielle) et sur la formation des collaborateurs des administrations fiscales cantonales (application du droit correcte et équitable). Contrairement à la surveillance financière, axée sur le risque, l'AFC effectue ses contrôles par sondages. Elle communique régulièrement avec les administrations cantonales et s'entretient avec les contrôles cantonaux des finances.

1.1.3 Limites du contrôle des cantons

Les cantons étant libres de définir et mettre en œuvre la surveillance financière comme bon leur semble dans leur sphère de compétences, les organes de surveillance financière varient donc d'un canton à l'autre dans leur structure, leurs tâches et leurs compétences de contrôle. Quelques-uns de ces organes sont rattachés au Parlement ou à des commissions parlementaires, d'autres au Département des finances, sans qu'ils ne soient toutefois tenus de suivre leurs directives.

Début 2011, les 26 cantons disposaient tous d'un contrôle cantonal des finances. Un canton³ a toutefois délégué son travail de contrôle à une entreprise de révision privée. L'étendue du contrôle est gérée différemment selon les cantons. Certains cantons ne procèdent pas à un contrôle annuel (du moins en ce qui concerne certains domaines de leurs finances) ou ne respectent pas le niveau de détail habituel des contrôles.

1.1.4 Lacune dans le contrôle

Les contrôles de l'AFC (auprès des cantons) portent surtout sur la taxation (examen matériel). La surveillance de l'AFC ne remplace donc pas celle d'un contrôle cantonal des finances.

En matière d'impôt fédéral direct, il n'existe pas de base légale permettant au CDF de procéder à des contrôles dans les cantons. Il s'ensuit que le compte d'Etat 2010 de la Confédération indique 18 milliards de francs⁴ de recettes provenant de l'IFD qui ne sont pas soumis à la surveillance du CDF et qu'il ne peut donc pas confirmer. Ces recettes représentent environ un tiers du budget de la Confédération.

³ Appenzell Rhodes-Intérieures

⁴ Voir le rapport de l'organe de révision (CDF) du 18 avril 2011 aux commissions des finances des Chambres fédérales concernant le compte d'Etat de la Confédération suisse pour l'année 2010.

Par ailleurs, des normes internationales (en particulier la déclaration de Lima) exigent que l'ensemble du compte d'Etat soit contrôlé par une institution supérieure de contrôle des finances publiques (p. ex. le CDF). La Suisse ne satisfait pas à cette exigence pour les raisons exposées ci-dessus.

1.1.5 Dialogue entre la Confédération et les cantons

Pour améliorer la surveillance financière des recettes fédérales de l'IFD, le CDF et l'AFC entretiennent des contacts réguliers avec les cantons, et en particulier avec les contrôles cantonaux des finances, pour que la perception de l'IFD et le versement de la part revenant à la Confédération soient contrôlés formellement sur une base volontaire. Pour ce faire, le groupe de travail «Impôts» de la Conférence suisse des contrôles des finances a été créé. Ce groupe de travail a développé un «cadre d'audit»⁵ en 2002 déjà.

Ce cadre d'audit est divisé en huit domaines contrôlés:

- a. Généralités, organisation (et informatique, inclus interfaces données)
- b. Tenue du rôle des contribuables (origine et traitement des données)
- c. Déclaration d'impôt (respect des délais et saisie de tous les contribuables)
- d. Taxation (exactitude de la saisie et du traitement automatisé des données, intégralité, mesures SCI, existence de moyens de contrôle, vérification croisée avec d'autres sources, moyens de recours ou corrections de la taxation saisies correctement, amendes et frais saisis correctement)
- e. Encaissement, comptabilité (perception, paiement, rappels, intérêts moratoires, frais, exécution forcée, remise et remboursements)
- f. Impôt à la source (tenue des registres, calcul et imputation chez les employeurs, versement au canton, décompte avec la Confédération, taxation ultérieure de contribuables imposés à la source et décompte entre les cantons)
- g. Décompte/versement à la Confédération (décompte mensuel des cantons et versement mensuel de l'IFD à la Confédération)
- h. Décompte entre les cantons (sur la base de répartitions)

Ces huit domaines contrôlés sont examinés selon des critères précis, qui ne sont cependant pas identiques pour chacun des huit domaines. Il s'agit des neuf critères suivants (accents principaux):

1. Adéquation de l'organisation
2. Disponibilité
3. Evaluation
4. Autorisation
5. Trace d'audit

⁵ Ce cadre d'audit peut être consulté à l'adresse suivante: www.sfao.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/fachtexte/dbst_f.pdf (dernière visite effectuée le 7 févr. 2012).

6. Intégralité
7. Délimitation
8. Exactitude de manière générale
9. Exactitude du traitement automatisé des données

Il est recommandé d'examiner les domaines contrôlés a et g annuellement et les autres (b à f et h) selon un principe de rotation tous les trois à cinq ans.

Ces dix dernières années, le CDF a procédé à 19 contrôles conjoints avec 17 cantons et, grâce aux discussions menées avec les cantons en 2010, l'AFC a eu connaissance de 12 contrôles de ce genre. Par la même occasion, cela a permis un échange de savoir-faire avec les contrôles cantonaux des finances.

Quelques contrôles cantonaux des finances ne se sont pas encore montrés prêts à effectuer des contrôles annuels (du moins de certains domaines contrôlés) ou à informer l'AFC et le CDF des résultats des contrôles effectués. D'autres n'ont tout simplement pas le droit, en vertu de la législation cantonale, de transmettre leurs rapports.

Sur la base de la discussion menée en 2010 avec 23 cantons, l'AFC dispose des informations résumées dans la statistique suivante:

	OUI (Nbre de cantons)	NON (Nbre de cantons)	Aucune donnée (Nbre de cantons)
Contrôles annuels par le contrôle cantonal des finances	19	4 ⁶	3
Contrôle des flux d'argent et de la comptabilité	23	0	3
Contrôle explicite de la perception de l'IFD	17	0	9
Information totale ou partielle de l'AFC s'agissant des résultats des contrôles (les rapports correspondants lui ont été remis)	20	3	3

Suite au développement du cadre d'audit par le groupe de travail, le CDF a tenté en 2004 de conclure un accord pour rendre le respect de ce cadre et de son application obligatoire par les cantons (ou les contrôles cantonaux des finances, le cas échéant). En vertu de cet accord, il aurait été procédé à des contrôles sur une base volontaire et le CDF aurait été mis systématiquement au courant des résultats des contrôles. Cependant, l'accord entre le CDF et les contrôles cantonaux des finances n'a été signé que par 14 cantons; ce nombre n'a pas évolué depuis. On peut donc affirmer que le but de contrôle global des contrôles cantonaux des finances sur une base volontaire n'a pas été atteint.

La commission spéciale du Conseil national instituée dans le cadre du traitement de l'affaire 06.094 (RPT. Dotation de la péréquation des ressources, de la compensation des charges et de la compensation des cas de rigueur) a donc déposé une motion le 7 mai 2007.

⁶ Dans ces cantons, les contrôles sont effectués tous les 2 à 4 ans.

1.1.6 Motion 07.3282 – Haute surveillance de l’impôt fédéral direct

Le texte d’origine de la motion 07.3282 de la Commission 06.094-CN, intitulée «Haute surveillance de l’impôt fédéral direct», charge le Conseil fédéral «d’étudier en collaboration avec les cantons la façon d’améliorer le contrôle de la perception de l’impôt fédéral direct afin d’en assurer la régularité». Le 30 mai 2007, le Conseil fédéral a proposé d’accepter cette motion. Alors que le Conseil national l’a acceptée le 6 juin 2007, le Conseil des Etats a demandé que la teneur de la motion soit modifiée, pour que non seulement la perception, mais en plus le versement de l’IFD soit contrôlé. Ce complément vise à faire aussi soumettre à un contrôle notamment les flux d’argent et le calcul des montants à verser à la Confédération. En outre, le Conseil des Etats a supprimé la dernière partie de la phrase, concernant le fait d’assurer la régularité de la perception de l’IFD, pour ne pas donner l’impression que la situation actuelle ne satisfait pas à cette exigence. Le Conseil national a accepté la motion dans sa nouvelle teneur⁷ le 14 juin 2007. L’intervention a donc été transmise au Conseil fédéral.

1.1.7 Consultation sur la révision de la LCF

Le CDF a été chargé initialement d’élaborer un projet de consultation. Dans son projet du 26 mai 2010⁸, le CDF a proposé une révision de la LCF qui prévoyait que le CDF pouvait procéder à des contrôles dans les cantons si ces derniers recevaient des subventions de la Confédération ou des parts affectées aux recettes fédérales de l’IFD, ou qu’ils remplissaient des tâches fédérales dans le domaine des impôts. En matière d’IFD, les contrôles se seraient limités «au système de contrôle interne, à la tenue du registre, à la perception et à la comptabilité»⁹. Le CDF aurait procédé à des contrôles dans le domaine de l’impôt fédéral direct dans les cantons où le contrôle des finances ne l’aurait pas fait lui-même. Selon le projet mis en consultation, les cantons n’auraient pas été tenus de procéder à des contrôles. Le CDF et les organes de surveillance cantonaux des finances se seraient informés mutuellement des contrôles planifiés et des résultats afin d’éviter que des contrôles ne soient effectués à double.

Il ressort du rapport d’octobre 2010 sur les résultats de cette consultation qu’une large majorité des cantons rejette la proposition du CDF. Elle craint que les contrôles ne portent pas seulement sur la régularité et la légalité des finances et des comptes, mais qu’ils aillent plus loin et touchent aussi des questions d’ordre matériel, notamment l’examen matériel des taxations fiscales. Les cantons ont également avancé que le CDF voudrait probablement aussi consulter les dossiers fiscaux dans le cadre de son contrôle. Du reste, selon eux, l’AFC exerce déjà une activité de contrôle sur la perception de l’impôt fédéral direct grâce à sa compétence d’édicter des prescriptions.

⁷ La motion a été adoptée avec la teneur suivante: «Le Conseil fédéral est chargé d’étudier en collaboration avec les cantons la façon d’améliorer le contrôle de la perception et du versement de l’impôt fédéral direct.»

⁸ Voir FF 2010 3593

⁹ Voir rapport explicatif sur ce projet de consultation, p. 9, dernier paragraphe.

1.1.8

Arrêté du Conseil fédéral du 26 janvier 2011

Après avoir pris connaissance du rapport sur les résultats, le Conseil fédéral a décidé de renoncer à attribuer de nouvelles compétences de contrôle au CDF dans le cadre de l'impôt fédéral direct et de combler la lacune existante en matière de surveillance financière par une modification de la LIFD. Par arrêté du 26 janvier 2011, il a donc chargé l'AFC d'élaborer des propositions de modification de la loi qui améliorent la régularité et la légalité de la haute surveillance de l'impôt fédéral direct, en demandant toutefois de ne pas procéder à une nouvelle consultation.

1.2

Appréciation de la solution retenue

En vertu de la nouvelle disposition, les cantons vérifieront tous les ans la régularité et la légalité de la perception de l'impôt fédéral direct et le versement de la part revenant à la Confédération. Ils remettront un rapport sur les résultats des contrôles à l'AFC et au CDF avant la fin de l'année pendant laquelle le compte d'Etat de la Confédération est approuvé. Ils seront libres de prévoir aussi l'examen matériel des taxations. A l'heure actuelle, quatre cantons¹⁰ contrôlent les taxations fiscales sur le plan matériel (selon des méthodes qui leur sont propres). Les contrôles pourront être effectués par le contrôle cantonal des finances ou par une entreprise de révision agréée en qualité d'expert-réviseur¹¹. Les cantons seront tenus de garantir l'équivalence des examens et l'envoi des rapports au CDF et à l'AFC.

Rien ne changera en ce qui concerne les cantons qui procèdent déjà à un contrôle annuel suivant le cadre d'audit décrit plus haut et qui informent l'AFC des résultats du contrôle.

La nouvelle disposition prévoit que l'AFC puisse demander un contrôle du canton lorsque le contrôle cantonal des finances refuse de procéder à un contrôle annuel conforme ou que le canton livre un rapport à l'AFC et au CDF qui ne respecte pas les exigences requises.

La demande de contrôle de substitution devra être adressée par l'AFC au DFF¹². Celui-ci statuera sur la demande et, s'il décide d'y donner suite, transmettra le mandat.

Le contrôle sera effectué par une entreprise de révision agréée en qualité d'expert-réviseur d'après la loi du 16 décembre 2005 sur la surveillance de la révision¹³.

Cette solution qui responsabilise les cantons et prévoit d'inclure des tiers uniquement sous forme d'alternative permet de satisfaire à toutes les exigences: d'une part, elle permet de combler la lacune dans le contrôle évoquée plus haut et, d'autre part, elle tient compte du principe de subsidiarité, puisque des mesures ne sont prises que lorsque le canton ne procède pas à un contrôle ou que son contrôle est insuffisant.

¹⁰ Argovie, Bâle-Campagne, Jura et Soleure

¹¹ Voir ch. 1.1.3 concernant la situation actuelle du canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures.

¹² C'est probablement le Secrétariat général du DFF qui s'occupera de traiter ces demandes.

¹³ RS 221.302

1.3 Classement d'interventions parlementaires

La motion 07.3282 de la Commission RPT du Conseil national (Commission 06.094-CN) a été transmise le 14 juin 2007. En même temps que la modification de la LIFD, le présent projet propose le classement de la motion.

2 Commentaire des dispositions

Art. 104a (nouveau) Surveillance

L'*al. 1* établit la règle générale selon laquelle l'administration cantonale contrôle la régularité et la légalité de la perception de l'impôt fédéral direct et le versement de la part revenant à la Confédération. Il prescrit en outre qu'un rapport sur les résultats du contrôle doit être remis à l'AFC et au CDF avant la fin de l'année pendant laquelle le compte d'Etat de la Confédération est approuvé. Contrôle et rapport doivent avoir lieu chaque année et porter sur l'ensemble de l'année civile. Le nouvel article prescrit donc aux cantons de procéder aux contrôles par l'intermédiaire d'un organe de surveillance financière cantonal indépendant¹⁴. Le contenu du contrôle doit correspondre au cadre d'audit établi par le groupe de travail «Impôts» de la Conférence suisse des contrôles des finances¹⁵. Dans les limites du cadre d'audit, les domaines de contrôle pourront varier, comme jusqu'à présent.

Le devoir de contrôle ne s'étend pas à l'application matérielle de la LIFD; il est laissé à la discrétion des cantons.

La présente révision de la LIFD n'octroie pas non plus à la personne qui procédera au contrôle le droit de consulter les dossiers fiscaux. La réglementation du droit des contrôles cantonaux des finances de consulter les dossiers fiscaux demeure de la compétence des cantons. Il reviendra donc aux cantons de décider s'ils souhaitent accorder d'autres compétences aux organes de surveillance financière cantonaux. Les contrôles cantonaux des finances ou les tiers chargés du contrôle sont soumis au devoir de garder le secret conformément à l'art. 110 LIFD.

Si la mise en oeuvre de la présente disposition requiert l'adoption d'une ordonnance, il existe déjà une norme de délégation (art. 199 LIFD) autorisant le Conseil fédéral à légiférer.

En vertu de l'*al. 2*, le rapport sur le contrôle effectué (voir ch. 1.1.5) doit être remis à l'AFC et au CDF avant la fin de l'année pendant laquelle le compte d'Etat de la Confédération est approuvé. Si le contrôle n'a pas été effectué ou si le rapport n'est pas transmis à la Confédération avant la fin de l'année, le DFF pourra, à la demande de l'AFC, charger un tiers de procéder au contrôle de substitution et d'établir le rapport correspondant.

¹⁴ On nomme habituellement «contrôle des finances» l'organe de surveillance financière cantonal indépendant.

¹⁵ Exemples de contrôles formels (d'après le cadre d'audit):
Vérification de l'intégralité du processus de taxation: on examine si les taxations entrent en force (deviennent définitives) dans un délai raisonnable ou si elles restent provisoires trop longtemps.
Vérification des amortissements de montants d'impôt non recouvrables: on contrôle si l'amortissement se base sur une pièce justificative déterminante (p. ex. acte de défaut de biens, décision de remise).

Le tiers chargé du contrôle doit être une entreprise de révision agréée en qualité d'expert-réviseur d'après la loi sur la surveillance de la révision. L'octroi du mandat de révision est soumis aux règles du droit des marchés publics. L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) décerne les agréments en qualité d'expert-réviseur. L'expérience professionnelle ainsi que la formation et le perfectionnement des collaborateurs nécessaires pour obtenir l'agrément permettent de garantir une exécution indépendante de révisions professionnelles. Les entreprises agréées en qualité d'expert-réviseur sont listées dans le registre constitué par l'ASR, disponible sur son site internet¹⁶. Le CDF et nombre de contrôles cantonaux des finances font aussi partie des organes agréés par l'ASR, même si un tel agrément n'est pas nécessaire pour les contrôles des finances étatiques. Ainsi, en plus des entreprises de révision privées, les contrôles des finances étatiques agréés seraient aussi autorisés à procéder à des contrôles de substitution.

S'il est certain que le canton a procédé à un contrôle et qu'il a rédigé un rapport concernant ce contrôle mais qu'il refuse de le transmettre, le DFF peut exiger du canton qu'il soumette tout de même le rapport à l'AFC et au CDF.

L'entreprise de révision procède au contrôle sur la base du cadre d'audit du groupe de travail «Impôts» de la Conférence suisse des contrôles des finances. Elle rédige le rapport correspondant et l'envoie, ainsi que la facture de ses prestations, au DFF. Ce dernier transmet le rapport à l'AFC et au CDF, et facture les prestations de l'entreprise de révision au département des finances du canton.

3 Conséquences

3.1 Conséquences pour la Confédération

Il est impossible de savoir si un examen régulier et fiable par les contrôles cantonaux des finances entraînerait une augmentation des recettes de l'impôt fédéral direct.

Le fait que l'AFC peut désormais demander au DFF de charger un tiers de procéder aux contrôles ou d'exiger l'envoi du rapport concernant le contrôle effectué peut entraîner un déplacement de la charge de travail au sein de l'AFC et du DFF. Ces changements n'entraîneront cependant pas une augmentation des coûts (liés au personnel ou aux biens et services); ils seront gérés au sein de l'unité administrative concernée. En revanche, le fait que tous les cantons devront remettre annuellement des rapports sur les résultats de leurs contrôles facilitera la tâche de surveillance de l'AFC.

¹⁶ Voir <https://register.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/search.aspx?lg=fr> (dernière visite le 9 février 2012)

3.2 Conséquences pour les cantons et les communes

La plupart des cantons disposent aujourd'hui d'organes de surveillance financière indépendants et professionnels.

Le projet laisse aux cantons le soin de décider s'ils souhaitent engager leurs ressources dans les procédures de contrôle et, si oui, dans quelle mesure ils souhaitent le faire, ou s'ils préfèrent laisser cette tâche à des tiers. Si les cantons n'avaient pas ou pas suffisamment procédé à des contrôles par le passé, ils devront dorénavant s'attendre à des coûts supplémentaires pour ce faire.

En l'occurrence, on peut aussi se demander si des contrôles et rédactions de rapports réguliers et fiables par les contrôles cantonaux des finances amèneront vraiment des recettes supplémentaires aux cantons, recettes provenant de la part de l'impôt fédéral direct qui leur est due.

Les communes, quant à elles, ne doivent s'attendre à aucune conséquence, directe ou indirecte, sur leurs finances et leur personnel.

4 Relation avec le programme de la législature

Le projet n'est pas mentionné dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015¹⁷. Toutefois, l'arrêté du Conseil fédéral du 26 janvier 2011 (voir ch. 1.1.8) charge le DFF d'élaborer une solution de nature à répondre au problème en question.

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité et légalité

L'art. 128, al. 4, Cst. dispose expressément que les cantons perçoivent l'impôt fédéral direct. Le législateur fédéral ne peut donc pas remettre en question la perception par les cantons. Toutefois, il peut émettre des prescriptions sur la perception de l'impôt par les cantons si cela semble approprié pour un prélèvement correct de l'impôt et le versement à la Confédération de la part qui lui revient. Il est admis aujourd'hui sur le plan international que les procédures financières doivent faire l'objet d'un contrôle par un organe de surveillance indépendant. Afin de garantir un déroulement correct de ces procédures. La lacune constatée dans le domaine de la surveillance financière (voir ch. 1.1.4), requiert une modification des dispositions des art. 103 et 104 LIFD, qui prescrit aux cantons l'obligation de faire effectuer des contrôles par l'intermédiaire d'un organe de surveillance financière indépendant. La Confédération en a la compétence en vertu des art. 49, al. 2, 128 et 169 Cst.

Dans le contexte actuel, il est capital que les contrôles soient effectués. La Constitution fédérale laisse une marge de manœuvre suffisamment grande au législateur fédéral pour qu'il puisse décider la manière dont les cantons doivent satisfaire à leurs obligations fédérales. L'une des manières traditionnelles est la substitution. Eu égard aux expériences passées, il paraît adapté dans le cas présent de prévoir expressément cette possibilité dans la loi et d'en régler les aspects fondamentaux, tel le fait

¹⁷ FF 2012 349

