08.053

# Message sur la simplification de la TVA

du 25 juin 2008

Messieurs les Présidents,
Mesdames et Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons les projets suivants:

*Partie A*

- projet d'une révision totale de la loi sur la TVA en vue d'un allégement pour les entreprises

*Partie B*

- projet d'un arrêté du Conseil fédéral concernant la simplification de la TVA
- projet d'une révision totale de la loi sur la TVA en vue d'encourager l'économie et la croissance

en vous invitant à les approuver.

Par la même occasion, nous vous proposons de classer les interventions parlementaires suivantes:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2001 | M | 00.3154 | TVA. Décomptes annuels (N 13.12.00, Lustenberger; E 7.6.01) |
| 2003 | P | 02.3663 | Taxe sur la valeur ajoutée. Taux réduit pour l'information scientifique sous forme électronique (E 5.3.03, Berger) |
| 2005 | M | 03.3481 | Secret bancaire pour les négociants de titres (E 2.3.04, [Merz]-Büttiker; N 17.3.05) |
| 2005 | M | 04.3495 | Révision de la loi sur la TVA (N 17.12.04, Groupe PDC; E 5.10.05) |
| 2006 | M | 05.3465 | Limitation des exonérations de la TVA à cinq ans (E 5.10.05, CER-CE; N 8.3.06) |
| 2006 | M | 05.3466 | Simplification de la TVA et uniformisation des taux (E 5.10.05, CER-CE; N 8.3.06) |
| 2006 | P | 06.3376 | Quand la perception de la TVA nuit à la prévention des maladies (N 20.12.06, Gutzwiller) |

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

25 juin 2008

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Pascal Couchepin
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

## Condensé

***Le présent projet de réforme de la taxe sur la valeur ajoutée comprend deux parties: la partie A contient une révision totale de la loi sur la TVA qui apporte de nombreuses simplifications et rend la loi plus conviviale pour les usagers. Ce projet propose plus de 50 mesures pour alléger les travaux administratifs des entreprises et réduire les charges générées par le paiement de l'impôt. Le projet de la partie B, outre qu'il reprend toutes les simplifications apportées dans la partie A, institue un taux d'imposition unique de 6,1 % et réduit substantiellement les exceptions à l'imposition. Il allège donc plus encore que le projet de la partie A les charges supportées par les entreprises pour le paiement de l'impôt. Le projet de la partie B propose également un correctif de politique sociale qui entend compenser les effets financiers, sur les ménages à revenus modestes, de l'application d'un taux d'imposition unique.***

*La Suisse a introduit la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 1995. Depuis lors, cet impôt est devenu la plus importante source de revenus de la Confédération: avec des recettes de 19,7 milliards de francs, la TVA a financé plus d'un tiers des dépenses (54 milliards de francs) de la Confédération en 2007.*

*Dans son rapport «10 ans de TVA» publié en 2005, le Conseil fédéral a constaté la nécessité d'une réforme en profondeur de la TVA. C'est pourquoi le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de lui soumettre un avant-projet de réforme de la TVA. Cette réforme a pour but de simplifier fondamentalement le système de la TVA, d'assurer la plus grande sécurité juridique possible pour les assujettis, d'augmenter la transparence et de recentrer l'administration sur le service aux assujettis.*

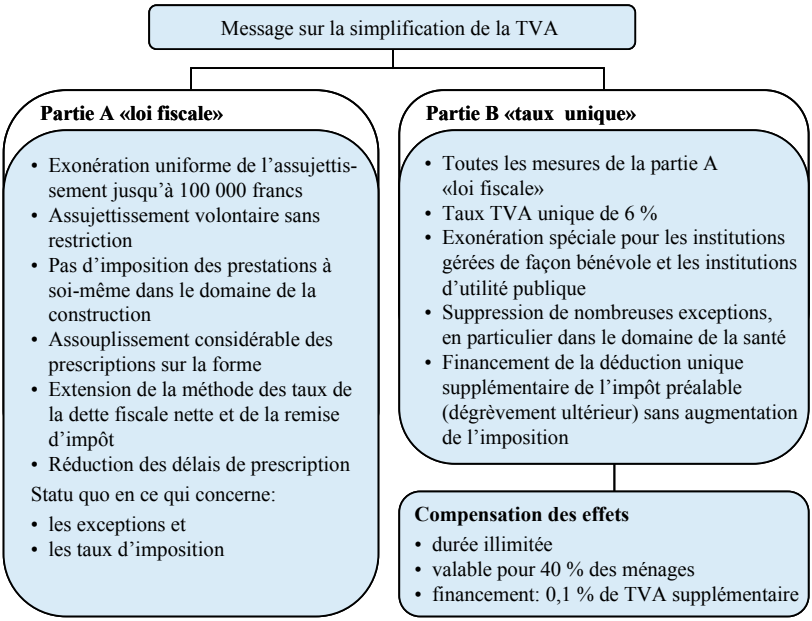
*La refonte de la loi sur la TVA est la troisième étape du vaste programme du Conseil fédéral en vue d'améliorer et de simplifier la TVA. Dans un premier temps en 2005, puis dans un deuxième temps au début de cette année, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a procédé à de nombreuses modifications et simplifications de sa pratique. Par ailleurs, le Conseil fédéral a mis en vigueur la modification de l'ordonnance sur la TVA le 1er juillet 2006. Cette modification a notamment permis de supprimer les reprises d'impôt pour des raisons purement formelle,s pour autant toutefois que la Confédération n'y perde rien.*

*La consultation ouverte en février 2007 en vue de la réforme de la TVA a montré que presque tous les participants à la consultation ont considéré que la loi sur la TVA avait besoin d'être révisée et approuvé les efforts consentis par le Conseil fédéral. La majeure partie des participants à la consultation s'est prononcée en outre en faveur* d'une révision totale *de la TVA plutôt que pour des interventions ponctuelles dans la loi actuelle. D'une manière globale, les avis reçus montrent que l'application des modifications juridiques de points techniques est considérée comme* importante, appropriée et prioritaire. *La réforme plus approfondie prévoyant une uniformisation des taux ainsi que la suppression des exceptions a également reçu un large soutien. Les participants à la consultation ont cependant souligné que*

*les modifications techniques urgentes ne devaient pas être retardées par des questions de taux et d'exceptions relevant davantage du débat politique.*

*La simplification systématique de la loi sur la TVA est aussi un élément important de la politique de croissance du Conseil fédéral, comme il le mentionne dans le «Rapport sur la politique de croissance 2008–2011».*

*Sur la base de ces résultats, le Conseil fédéral soumet sous la forme d'un message unique une réforme de la TVA comprenant deux parties:*




1. *La* partie A *(ch. 1 à 5 du message) propose une loi sur la TVA complètement remaniée et pose ainsi les fondements de la réforme fiscale. Cette partie tient compte des revendications des assujettis et de nombreuses interventions parlementaires, ainsi que des résultats du rapport «10 ans de TVA» et du rapport du groupe d'experts Spori. La nouvelle systématique permet de retrouver plus facilement les dispositions applicables et contribue à une interprétation adéquate. Des modifications substantielles sur plus de 50 points simplifient le traitement de la TVA et allègent la charge administrative des entreprises. La* sécurité du droit *est ainsi améliorée sur plusieurs points: par exemple, l'entrée en force de la créance fiscale est clairement réglementée, la loi prévoit que la taxation doit être effectuée par l'AFC lors de contrôles fiscaux, l'AFC est tenue de fournir des renseignements contraignants et la responsabilité solidaire (actuellement totale) est limitée en cas d'imposition de groupe. En outre, le délai de prescription absolu est réduit*

*d'un tiers et fixé à 10 ans. Les assujettis bénéficient notamment des* simplifications *suivantes: uniformisation du seuil d'assujettissement à un chiffre d'affaires de 100 000 francs; suppression de la limite de chiffre d'affaires conditionnant la renonciation volontaire à l'exonération de l'assujettissement à l'impôt, élargissement du décompte simple d'après la méthode des taux de la dette fiscale nette; admission, sans exigence de forme, de la preuve des faits diminuant le montant de l'impôt présentée par l'assujetti. L'accent mis sur les* besoins des assujettis *se manifeste, par exemple, par le fait que les possibilités de remise d'impôt sont élargies, que les tâches et les risques du prélèvement d'impôt tendent à être transférés de l'assujetti vers l'AFC, que l'AFC se voit conférer davantage d'obligations en matière d'information et de taxation, que l'administration s'engage à augmenter la transparence et à veiller à une meilleure communication. La partie A contribue donc à diminuer nettement un formalisme souvent critiqué.*

*L'application des mesures contenues dans la partie A permettra aux entreprises assujetties de* réduire en moyenne leurs coûts administratifs de plus de 10 %. *Cela entraînera des frais supplémentaires pour l'AFC. L'allègement administratif des entreprises aura des* effets favorables sur l'économie. *Les mesures prévues n'auront en principe aucune conséquence pour la Confédération étant donné que la réforme ne doit pas avoir d'*incidence sur le budget. *Vu le nombre considérable de mesures et la difficulté d'évaluer dans le détail les effets qu'elles auront, des diminutions de recettes ne sont cependant pas à exclure. Dans la partie A du message, ces diminutions de recettes devraient s'élever entre 80 et 130 millions de francs. Il faut en plus compter avec des frais supplémentaires pour la perception de l'impôt, pour laquelle approximativement 30 collaborateurs supplémentaires seront nécessaires. On peut considérer que ces coûts supplémentaires n'auront aucune incidence sur le budget étant donné que le montant des impôts actuels s'élève à presque 20 milliards de francs.*

2. *La* partie B *(ch. 6 à 12 du message) va plus loin que les 50 mesures planifiées; elle poursuit d'une manière systématique la simplification de la TVA. Le taux unique de 6,1 % et la suppression de la plupart des 25 exceptions actuelles permettant d'éliminer des problèmes de délimitation complexes se traduisent par une très grande simplification. Des exceptions subsistent uniquement dans les cas où le rapport entre les charges administratives et les recettes supplémentaires est démesuré ou lorsqu'il est techniquement impossible de déterminer correctement l'assiette de l'impôt. Grâce à la réduction systématique des exceptions, les charges dues à l'acquittement de la TVA peuvent être diminuées trois fois plus que dans la partie A* pour les assujettis *(environ* 30 % d'économies*). Pour l'administration également, il faut s'attendre à une diminution des frais de perception représentant environ 30 postes à plein temps par rapport à la situation actuelle. De plus, la transparence concernant la charge fiscale augmentera car la* taxe occulte actuelle sera nettement réduite. *Dans cette partie, les mesures de la réforme ont également des répercussions sensibles sur les consommateurs et l'économie. A court terme, il faut s'attendre à une* légère augmentation de la

charge pour les ménages *due à la modification du taux d'imposition et à l'élargissement de l'assiette de l'impôt. A long terme, cette réforme entraînera non seulement une* croissance supplémentaire de l'économie *de 0,3 à 0,8 % du produit intérieur brut, mais aussi une* hausse des revenus *des ménages. La croissance des revenus réels disponibles des ménages devrait se situer entre 0,1 et 0,7 %.*

*Le taux d'imposition de 6,1 % et la suppression des exceptions se traduiront par une baisse de l'impôt pour de nombreux produits comme les logements, les vêtements, les transports ou les appareils électroniques. Pour les biens bénéficiant actuellement d'une imposition réduite ou pour les biens exclus du champ de l'impôt, à savoir les produits alimentaires et les prestations du domaine de la santé, il faut au contraire tabler sur une hausse de la charge fiscale. Mais cette hausse restera limitée. Elle sera de l'ordre de 16 francs par ménage et par mois pour les ménages aux revenus les plus bas, qui représentent deux cinquièmes de l'ensemble des ménages. De plus, la suppression du taux réduit permettra d'éviter une conséquence socio-politique indésirable. Car, à l'heure actuelle, les ménages aux revenus les plus élevés profitent, dans l'absolu, beaucoup plus des taux d'imposition réduits que les ménages à revenus modestes: pour chaque franc de diminution de la charge fiscale grevant les classes de revenus les plus faibles à l'achat de denrées alimentaires ou de boissons sans alcool, la charge fiscale d'un ménage de la classe de revenus la plus élevée diminue de deux francs.*

*L'uniformisation des taux d'imposition qui est proposée demande une modification de la disposition correspondante de la Constitution. Le Conseil fédéral profite de cette occasion pour soumettre une révision de l'art. 130 de la Constitution qui fixe, pour la TVA, au niveau constitutionnel, des principes importants concernant la neutralité concurrentielle et l'efficience économique.*

*Bien que l'introduction d'un taux unique n'ait qu'un impact limité sur les dépenses des ménages aux revenus les plus modestes, le Conseil fédéral prévoit une compensation de ces effets en dehors du système de la TVA. Le correctif socio-politique correspondant sera aménagé de telle sorte que 40 % des ménages ne subiront aucune hausse de la charge. Pour ce correctif, 0,1 point de pourcentage de TVA, ce qui représente environ 380 millions de francs par année, sera mis à disposition. Au surplus, les coûts uniques prévus pour l'assujettissement de branches pour lesquelles il existe aujourd'hui des exceptions sont quasiment compensés par la possibilité du dégrèvement ultérieur de l'impôt.*

*Les mesures prévues dans la partie B ne devraient pas non plus avoir d'effets sur les recettes de TVA de la Confédération. Toutefois, un équilibre absolu n'est pas réalisable, et cela, pour deux raisons: d'une part, le taux unique est arrondi au dixième après la virgule; d'autre part, la situation de l'économie suisse peut se modifier, en raison des évolutions structurelles ou conjoncturelles, entre le moment où le taux est calculé et le moment où la*

*réforme est introduite. Les estimations sont donc susceptibles d'être révisées, comme dans toute réforme fiscale.*

*Les deux parties du message simplifient nettement la TVA: assurer la plus grande sécurité possible du droit, augmenter la transparence et recentrer l'administration sur le service aux assujettis. Le Conseil fédéral est d'avis qu'avec l'introduction du taux unique et la suppression des exceptions, l'application de la TVA sera simplifiée au maximum. Le message global est structuré de telle sorte que les deux parties peuvent être traitées l'une après l'autre. Cependant, il est également possible de traiter directement la partie B car elle contient également les mesures de réforme de la partie A. Le Conseil fédéral appelle de ses vœux la concrétisation des réformes contenues tant dans la partie A que dans la partie B.*

## Table des matières


**Condensé** **6279**

**Liste des abréviations** **6288**

**Partie A** **6291**

**1 Grandes lignes de l'avant-projet** **6291**

1.1 Contexte 6291
1.1.1 Généralités 6291
1.1.2 Evolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires 6292
1.1.2.1 Evolution législative 6292
1.1.2.2 Evolution du produit de la TVA 6293
1.1.3 Rapport «10 ans de TVA» 6295
1.1.4 Rapport Spori 6295
1.1.5 Politique de croissance du Conseil fédéral 6296
1.1.6 Interventions parlementaires et initiatives 6297
1.1.7 Etudes de tiers sur la TVA 6298
1.1.8 Améliorations en dehors de la loi 6299
1.2 Problématique 6300
1.3 Nouvelle réglementation proposée; objectifs de la réforme 6301
1.3.1 Exigences d'un système de TVA idéal 6301
1.3.2 Nouvelle conception de la TVA 6301
1.3.3 Modifications concrètes de la loi 6304
1.4 Solutions possibles examinées 6307
1.5 Appréciation des solutions proposées; résultats de la procédure de consultation 6308
1.5.1 Consultation sur la réforme de la loi sur la TVA 6308
1.5.2 Résumé des résultats de la consultation 6309
1.5.3 Appréciation de la solution proposée 6310
1.6 Equilibrage des dépenses et des finances 6311
1.7 Droit comparé et rapports avec le droit européen 6312
1.7.1 Pays de l'OCDE 6312
1.7.2 Union européenne – Généralités 6313
1.7.3 Sujet fiscal 6315
1.7.3.1 Limites de chiffres d'affaires 6315
1.7.3.2 Imposition de groupe 6316
1.7.4 Objet de l'impôt 6317
1.7.4.1 Livraisons 6317
1.7.4.2 Prestations de services 6319
1.7.4.3 Prestations à soi-même 6319
1.7.4.4 Lieu de la prestation 6319
1.7.4.5 Opérations exclues du champ de l'impôt 6321
1.7.4.6 Exonérations 6322
1.7.5 Calcul de l'impôt et taux de l'impôt 6322
1.7.5.1 Contre-prestation 6322
1.7.5.2 Subventions 6322
1.7.5.3 Taux de l'impôt 6323

1.7.6 Déduction de l'impôt préalable 6324
1.7.7 Procédure d'imposition 6324
1.7.7.1 En général 6324
1.7.7.2 Facturation 6325
1.7.7.3 Taux de la dette fiscale nette 6325
1.7.8 Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger 6325
1.7.9 Importation 6326
1.7.9.1 Acquisitions intra-communautaires 6326
1.7.9.2 Importation à partir d'un pays tiers 6326
1.7.10 Droit pénal 6326
1.8 Classement des interventions parlementaires 6327

**2 Commentaires article par article 6328**

**3 Conséquences 6416**
3.1 Conséquences pour les assujettis 6416
3.2 Conséquences pour la Confédération 6419
3.3 Conséquences pour les cantons et les communes 6420
3.4 Conséquences pour les ménages privés 6420
3.5 Conséquences pour l'économie 6421

**4 Programme de la législature 6422**

**5 Aspects juridiques 6422**
5.1 Constitutionnalité et conformité aux lois 6422
5.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse 6423
5.3 Forme de l'acte à adopter 6424
5.4 Frein aux dépenses 6424
5.5 Délégation de compétences législatives 6424
5.5.1 Au Conseil fédéral 6424
5.5.2 Au Département fédéral des finances 6425
5.5.3 Aux unités administratives 6426

**Partie B 6427**

**6 Grandes lignes du projet 6427**
6.1 Contexte 6427
6.2 Nouvelle réglementation proposée; objectifs de la réforme 6427
6.2.1 Exigences d'un système de TVA idéal 6427
6.2.2 Nouvelle conception de la TVA 6427
6.2.3 Modifications concrètes de la loi 6428
6.2.4 Pourquoi une suppression de l'exclusion du champ de l'impôt? 6428
6.2.4.1 Conséquences fiscales de l'exclusion du champ de l'impôt 6428
6.2.4.2 Inconvénients économiques de l'exclusion du champ de l'impôt 6429
6.2.4.3 Justification de l'exclusion du champ de l'impôt dans des cas déterminés 6432
6.2.4.4 Exceptions impossibles à supprimer 6434

6.2.5 Pourquoi un taux unique? 6438
6.2.5.1 Répartition 6438
6.2.5.2 Efficacité économique 6442
6.2.5.3 Coûts de perception et d'acquittement de la TVA 6443
6.2.5.4 Aspects politico-économiques 6443
6.2.5.5 Conclusion: le taux unique est la meilleure option 6443
6.2.6 Alternative à la différenciation du taux 6444
6.3 Solutions possibles examinées 6444
6.4 Appréciation des solutions proposées; résultats de la procédure de consultation 6444
6.4.1 Consultation sur la réforme de la LTVA 6444
6.4.2 Résumé des résultats de la consultation 6445
6.4.3 Appréciation de la solution proposée 6447
6.5 Equilibrage des dépenses et des finances 6449
6.6 Droit comparé et rapports au droit européen 6450
6.6.1 Taux de l'impôt 6450
6.6.2 Opérations exclues du champ de l'impôt 6450
6.7 Classement d'une intervention parlementaire 6451
**7 Commentaire article par article 6452**
7.1 Commentaire des dispositions constitutionnelles 6452
7.2 Commentaire des dispositions de la loi 6453
**8 Conséquences 6461**
8.1 Conséquences pour les assujettis 6462
8.1.1 Diminution de la charge administrative 6462
8.1.2 Baisse de la charge fiscale pour une grande partie des exploitations 6464
8.1.3 Baisse des risques 6466
8.1.4 Conséquences pour les nouveaux assujettis 6467
8.1.4.1 Conséquences pour le domaine de la santé 6467
8.1.4.2 Conséquences pour la formation et la recherche 6471
8.1.4.3 Conséquences pour le domaine de la culture 6473
8.1.4.4 Conséquences pour le sport 6476
8.1.4.5 Conséquences de la suppression des autres exclusions du champ de l'impôt 6478
8.2 Conséquences pour la Confédération 6479
8.3 Conséquences pour les cantons et les communes 6482
8.4 Conséquences pour les ménages privés 6483
8.4.1 Mécanismes de transfert 6483
8.4.2 Conséquences à court terme sur la charge des ménages 6483
8.4.3 Conséquences sur l'indice des prix à la consommation 6489
8.4.4 Conséquences à long terme sur les ménages privés 6490
8.5 Conséquences économiques 6490
**9 Programme de la législature 6493**
**10 Aspects juridiques 6493**
10.1 Constitutionnalité et conformité aux lois 6493

10.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse 6494
10.3 Forme de l'acte à adopter 6494
10.4 Frein aux dépenses 6494
10.5 Compatibilité avec la loi sur les subventions 6495
10.6 Délégation de compétences législatives 6495

**11 Correctif socio-politique 6495**
11.1 Grandes lignes de la mesure proposée 6495
11.1.1 Contexte 6495
11.1.2 Solution proposée 6495
11.1.2.1 Principe 6495
11.1.2.2 Montant et financement du correctif 6496
11.1.2.3 Répartition du correctif 6497
11.1.3 Options examinées 6497
11.1.3.1 Critères d'examen 6497
11.1.3.2 Options fondées sur les prestations sociales 6498
11.1.3.3 Options fondées sur le système fiscal 6501
11.1.3.4 Conclusions concernant les options examinées 6501
11.1.4 Appréciation de la solution proposée 6502
11.2 Réglementation légale 6502
11.3 Conséquences 6502
11.3.1 Conséquences pour la Confédération 6502
11.3.2 Conséquences pour les cantons et les communes 6503
11.3.3 Conséquences économiques 6503

**12 Subventions 6503**
12.1 Statu quo 6503
12.2 Postulat Gutzwiller (06.3376) 6504
12.3 Consultation sur la question d'un changement de système 6507
12.4 Conséquences d'un changement de système 6508
12.5 Possibilité de compensation en cas de changement de système 6510
12.6 Conclusion 6512

**Annexes:**
1 Taux d'imposition et limites d'exonération pour les petits entrepreneurs dans l'UE 6514
2 Taxation de prestations de services sélectionnées dans l'UE 6515
3 Liste des études 6516
4 Index des tableaux 6518
5 Index des illustrations 6520

**Partie A: Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA)** *(Projet)* **6521**

**Partie B: Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA)** *(Projet)* **6573**

**Arrêté fédéral sur la simplification de la taxe sur la valeur ajoutée** *(Projet)* **6623**

## Liste des abréviations

### a. Abréviations:

| | |
|---|---|
| AC | Avis de crédit |
| AELE | Association européenne de libre-échange |
| AFC | Administration fédérale des contributions |
| AFD | Administration fédérale des douanes |
| AFF | Administration fédérale des finances |
| AI | Assurance-invalidité |
| ATF | Arrêt du Tribunal fédéral suisse |
| AVS | Assurance-vieillesse et survivants |
| B2B | Livraisons «Business-to-Business» (prestations de services entre assujettis) |
| B2C | Livraisons «Business-to-Consumer» (prestations de services à des non assujettis) |
| CDF | Contrôle fédéral des finances |
| CE | Communauté européenne |
| CEE | Communauté économique européenne |
| CE CER-CE | Commission de l'économie et des redevances du Conseil national |
| CFF | Chemins de fer fédéraux suisses |
| CJCE | Cour de justice des Communautés européennes |
| DC | Décompte complémentaire |
| DFF | Département fédéral des finances |
| ETC | Entreprise de transport concessionnaire |
| FF | Feuille fédérale |
| FTP | Réalisation et financement des projets d'infrastructure des transports publics |
| ICHA | Impôt fédéral sur le chiffre d'affaires |
| JAAC | Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération |
| JO UE/CE | Journal officiel de l'UE/des CE |
| OCDE | Organisation de coopération et de développement économiques |
| OFS | Office fédéral de la statistique |
| PC | Prestations complémentaires |
| PDC | Parti démocrate-chrétien suisse |
| PEV | Parti évangélique de la Suisse |
| PIB | Produit intérieur brut |
| PME | Petite(s) et moyenne(s) entreprise(s) |
| PRD | Parti radical-démocratique suisse |
| RIP | Réduction individuelle des primes |
| RPT | Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons |
| RS | Recueil systématique du droit fédéral |

| | |
|---|---|
| Sàrl. | Société à responsabilité limitée |
| Suva | Caisse nationale suisse d'assurance contre les accidents |
| TVA | Taxe sur la valeur ajoutée |
| UDF | Union démocratique fédérale |
| UE | Union européenne |
| UR | Umsatzsteuer-Rundschau |
| USAM | Union suisse des arts et métiers |

**b. Abréviations de lois et d'ordonnances**

| | |
|---|---|
| 6e directive CE | Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE) (JO CE L 145 du 13.6.1977, p. 1), changée en dernier lieu par la directive 2006/98/CE (JO CE L 221 du 12.8.2006, p. 9) |
| AO | Code fiscal allemand |
| CC | Code civil (RS *210*) |
| CGI | Code général des impôts (France) |
| CO | Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) (RS *220*) |
| COV | Composés organiques volatils (cf. ordonnance sur la taxe d'incitation sur les composés organiques volatils, OCOV, RS *814.018*) |
| CP | Code pénal (RS *311.0*) |
| Cst. | Constitution (RS *101*) |
| DPA | Loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (RS *313.0*) |
| Directive 2006/112/CE | Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée |
| D-UStG | Deutsches Umsatzsteuergesetz vom 21. Februar 2005 (Loi allemande du 21 février 2005 relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires) |
| LACI | Loi fédérale sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (RS *837.0*) |
| LAHE | Loi fédérale sur l'aide aux hautes écoles et la coordination dans le domaine suisse des hautes écoles |
| LAVS | Loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (RS *831.10*) |
| LD | Loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (RS *631.0*) |
| LFC | Loi fédérale du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération (RS *611.0*) |
| LFisE | Loi fédérale du 17 décembre 2004 concernant l'accord avec la Communauté européenne relatif à la fiscalité de l'épargne (RS *641.91*) |
| LFP | Loi fédérale du 18 mars 1994 sur les fonds de placement (RS *951.31*) |

| | |
|---|---|
| LFus | Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion) (RS *221.301*) |
| LIA | Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS *642.21*) |
| LIFD | Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS *642.11*) |
| LOGA | Loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (RS *172.010*) |
| LP | Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (RS *281.1*) |
| LParl | Loi du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale, Loi sur le Parlement (RS *171.10*) |
| LPO | Loi fédérale du 30 avril 1997 sur la poste (RS *738.0*) |
| LT | Loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (RS *641.10*) |
| LTF | Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (RS *173.110*) |
| LTVA | Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS *641.20*) |
| OCOV | Ordonnance du 12 novembre 1997 sur la taxe d'incitation sur les composés organiques volatils (RS *814.018*) |
| OFC | Ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération (RS *611.01*) |
| OLD | Ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes (RS *631.01*) |
| Olico | Ordonnance du 24 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (RS *221.431*) |
| OLTVA | Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS *641.201*) |
| OPO | Ordonnance sur la poste du 26 novembre 2003 (RS *738.01*) |
| OTVA | Ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée |
| PA | Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS *172.021*) |
| P-LTVA | Projet de révision de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée |
| UStDV | Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes (ordonnance d'exécution de la loi allemande relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires) |

# Message

## Partie A

### 1 Grandes lignes de l'avant-projet

### 1.1 Contexte

#### 1.1.1 Généralités

Avec l'impôt fédéral direct, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constitue la principale source de recettes de la Confédération. Elle couvre quelque 35 % de ses besoins financiers. En 2007, le produit de la TVA s'est élevé à 19,7 milliards de francs.

L'art. 130, al. 1, de la Constitution[1] attribue à la Confédération la compétence de percevoir une taxe sur la valeur ajoutée, d'un taux maximal de 6,5 %, sur les livraisons de biens et les prestations de services, y compris les livraisons à soi-même, ainsi que sur les importations. La loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée[2] et l'ordonnance[3] y relative sont en vigueur depuis le 1er janvier 2001. Cette loi a remplacé l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la TVA, en vigueur depuis le 1er janvier 1995.

La Constitution prévoit en outre une augmentation des taux d'imposition en vue de financer l'AVS ainsi que les grands projets ferroviaires[4]. C'est pourquoi les taux de la TVA s'élèvent actuellement à 7,6 % (taux normal), 2,4 % (taux réduit) et 3,6 % (taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement).

Le 28 novembre 2004, le peuple et les cantons ont approuvé en votation populaire l'arrêté fédéral du 19 mars 2004 sur un nouveau régime financier[5] et ils ont donné une nouvelle base constitutionnelle pour le prélèvement des impôts précités de la Confédération au-delà de 2006. La Confédération est donc habilitée à percevoir la TVA jusqu'en 2020.

La TVA est perçue en Suisse depuis plus de dix ans. Globalement, elle a fait ses preuves. Dans certains domaines, elle a cependant besoin d'être révisée comme le montrent le rapport «10 ans de TVA» et celui de l'expert chargé de la réforme de la TVA, Peter Spori[6].

1 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS **101**).
2 Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA; RS **641.20**).
3 Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA; RS **641.201**).
4 Art. 130, al. 3, et 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst.
5 FF **2004** 1245
6 Cf. ch. 1.1.3 et 1.1.4

### 1.1.2 Evolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires

#### 1.1.2.1 Evolution législative

L'histoire de l'impôt sur le chiffre d'affaires est mouvementée. En Suisse, le premier impôt grevant le chiffre d'affaires a été introduit pendant la Deuxième guerre mondiale, en 1941. Il s'agissait de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA). L'obligation de payer l'impôt incombait au grossiste, soit au dernier maillon de la chaîne des opérations. Le système du transfert de l'impôt faisait passer la charge de l'impôt au détaillant et au consommateur. A l'époque déjà, le Conseil fédéral faisait remarquer «combien il est difficile, en dépit de la simplicité des principes fondamentaux, d'établir un impôt sur le chiffre d'affaires de telle façon qu'il puisse être adapté aux formes et aux manifestations si diverses du trafic de marchandises et qu'il n'exige pas un appareil administratif considérable»[7].

Au début des années 1970, la taxe sur la valeur ajoutée s'est imposée au niveau européen par l'intermédiaire de la directive du 11 avril 1967 sur l'harmonisation des impôts sur le chiffre d'affaires[8], qui prescrivait à tous les membres de la CE d'introduire le système de la taxe sur la valeur ajoutée sur leur territoire avant le 1er janvier 1972. Par la suite, les pays de l'AELE (à l'exception de la Suisse) ont aligné leur système d'imposition du chiffre d'affaires sur les normes européennes.

Le Conseil fédéral avait également l'intention d'introduire en Suisse cet impôt moderne sur le chiffre d'affaires. Ce projet a d'abord échoué trois fois en votation populaire avant que le peuple et les cantons n'acceptent enfin la modification requise de la Constitution, le 28 novembre 1993. Cette modification donnait à la Confédération la compétence de percevoir une taxe sur la valeur ajoutée remplaçant l'ICHA, considéré comme désuet et lacunaire dans de nombreuses branches. Le Conseil fédéral a exercé sa compétence en édictant l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). C'est grâce à cette procédure raccourcie de promulgation du droit qu'il a été possible de passer de l'ICHA à la TVA dès le 1er janvier 1995, donc treize mois seulement après la votation populaire. L'OTVA a servi de base légale à l'imposition du chiffre d'affaires en Suisse de 1995 à 2000.

Peu après la votation populaire du 28 novembre 1993, l'ancien conseiller national Toni Dettling demandait l'élaboration d'une loi fédérale sur la TVA au moyen d'une initiative parlementaire (93.461). Cette initiative a débouché sur l'élaboration de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999, en vigueur depuis le 1er janvier 2001.

7 Cinquième rapport du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale sur les mesures prises par lui en vertu de ses pouvoirs extraordinaires du 4 novembre 1941 (FF **1941** I 905).
8 JO L 71 du 14.4.1967, p. 1301 à 1303

### 1.1.2.2 Evolution du produit de la TVA

Le produit de la TVA enregistré dans les comptes de la Confédération s'est élevé, pour la période de 1995 à 2007, aux montants suivants:[9]

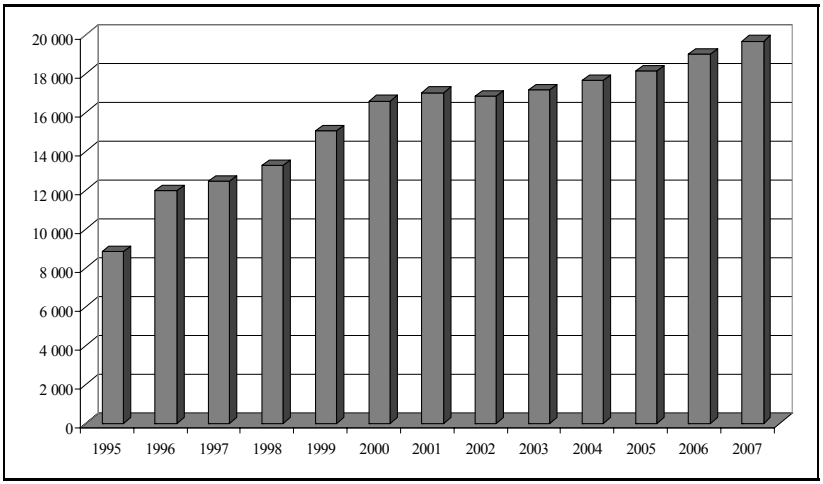
*Tableau 1*

**Evolution du produit de la TVA (en millions de francs)**

| Année | Produit de la TVA | Année | Produit de la TVA |
|---|---|---|---|
| 1995 | 8 857,0 | 2002 | 16 856,8 |
| 1996 | 11 958,3 | 2003 | 17 156,3 |
| 1997 | 12 476,6 | 2004 | 17 666,2 |
| 1998 | 13 254,5 | 2005 | 18 119,3 |
| 1999 | 15 060,3 | 2006 | 19 018,1 |
| 2000 | 16 593,8 | 2007 | 19 684,5 |
| 2001 | 17 033,1 | | |

*Illustration 1*

**Evolution du produit de la TVA (en millions de francs)**




Au début des années 90, le produit de l'ICHA était compris entre 9 et 10 milliards de francs par an. A l'exception de 1995, année (particulière) de transition, l'introduction de la TVA a donc élargi l'assiette fiscale. Pour ce qui est de l'évolution du produit de la TVA, il faut mentionner le relèvement des taux au 1er janvier 1999 et

9 Ce produit correspond aux montants comptabilisés jusqu'en 2006 selon le principe de l'encaisse pour les années civiles concernées. A partir de 2007 et de l'introduction du nouveau modèle comptable, le produit correspond aux créances brutes avant déduction des pertes sur débiteurs.

au 1er janvier 2001. Ces deux hausses sont mises en évidence par un bond du produit de la TVA pendant ces années (surtout en 1999).

En principe, l'évolution du produit de la TVA suit étroitement l'évolution économique générale car *la consommation privée* est le facteur principal déterminant ces évolutions. Pour estimer le produit de la TVA, le taux de croissance escompté du produit intérieur brut (PIB) est donc un indicateur pertinent.

Le produit de la TVA est une source très importante de recettes pour la Confédération, non seulement en raison de sa part aux recettes fiscales totales de la Confédération, mais aussi en raison de sa stabilité et de la prédiction relativement facile de son évolution.

*Tableau 2*

**Evolution du PIB et de la créance TVA**

| Année | Taux nominal d'augmentation du PIB en % par rapport à l'année précédente[10] | Taux d'augmentation des créances de la TVA en %[11] par rapport à l'année précédente | Créance TVA en % du PIB | Part de la TVA aux recettes fiscales de la Confédération en % |
|---|---|---|---|---|
| 1997 | 1,9 | 2,1 | 3,73 | 35,8 |
| 1998 | 2,9 | 4,0 | 3,77 | 36,7 |
| 1999 | 1,9 | 4,5 | 3,87 | 38,6 |
| 2000 | 4,8 | 4,6 | 3,86 | 35,7 |
| 2001 | 2,0 | 2,5 | 3,88 | 39,7 |
| 2002 | 0,9 | –0,4 | 3,83 | 39,3 |
| 2003 | 0,8 | 1,2 | 3,85 | 39,6 |
| 2004 | 3,1 | 3,3 | 3,86 | 39,5 |
| 2005 | 2,7 | 1,7 | 3,82 | 38,1 |
| 2006 | 4,9 | 3,8 | 3,81 | 37,4 |
| 2007 | 4,5 | 3,5 | 3,78 | 36,9 |

De 1999 à fin 2007, la part du produit de la TVA qui est affectée à l'AVS s'élève globalement à plus de 17 milliards de francs[12]. Ces dernières années, les recettes de la TVA ont donc financé en moyenne environ 8 % des dépenses annuelles de l'AVS.

Depuis 2001, une autre partie du produit de la TVA est affectée au financement des projets d'infrastructure des transports publics (FTP) (art. 196, ch. 3, al. 2, let e, Cst.). Fin 2007, la part des recettes de la TVA versée pour le financement des transports publics se montait à 1,6 milliard de francs au total.

10 Les chiffres de la période 1997 à 2006 sont fournis par l'Office fédéral de la statistique, les valeurs de 2006 étant provisoires; les chiffres de 2007 proviennent du communiqué de presse du seco du 4 mars 2008.

11 Contrairement au calcul des recettes du tableau 1, le calcul des recettes est ici fondé sur la somme des créances en fonction de la période de décompte dont elles font partie et non pas en fonction de l'arrivée des décomptes à l'AFC. Cf. également l'Étude AFC 2004, chap. 3.

12 Art. 130, al. 3, Cst. en relation avec l'art. 1 de l'arrêté fédéral sur le relèvement des taux de la TVA en faveur de l'AVS/AI (RS **641.203**).

### 1.1.3 Rapport «10 ans de TVA»

En réponse à une intervention parlementaire[13], en janvier 2005, le Conseil fédéral a présenté le rapport «10 ans de TVA», qui exposait les résultats de la consultation organisée auprès des représentants des milieux économiques et scientifiques et des spécialistes de l'impôt. Les avis recueillis montrent que le passage de l'ICHA à la TVA est considéré comme pleinement réussi et que la TVA est tenue pour un impôt meilleur et plus équitable. Les avis montrent également que la charge administrative des entreprises a augmenté avec la TVA et que la loi, plus particulièrement son application et son interprétation par les autorités, est complexe, formaliste et peu souple. Les nombreuses exceptions prévues par la loi contribuent à cette complexité, comme le soulignent unanimement les scientifiques, les praticiens et une partie des acteurs économiques.

La LTVA et son ordonnance sont jugées globalement positives et sont considérées comme des instruments de travail utilisables. Un certain nombre de points prêtent le flanc à la critique:

- Les critiques portent le plus fréquemment sur le trop grand nombre des exceptions prévues par la LTVA. L'art. 18 LTVA ne prévoit en effet pas moins de 25 opérations exclues du champ de l'impôt. Ces exclusions compromettent la neutralité de l'impôt et se traduisent par des distorsions de la concurrence.
- L'application de taux de TVA différents, qui complique beaucoup le décompte de l'impôt et favorise en outre indûment certaines branches, donne elle aussi souvent matière à critique.
- En dépit des nombreuses améliorations qu'elle apporte par rapport au système de l'ICHA, la LTVA n'a pas permis non plus d'éliminer entièrement la taxe occulte. On parle de «taxe occulte» lorsqu'une entreprise ne peut pas déduire ou ne peut déduire que partiellement l'impôt préalable versé sur une prestation. Cette taxe occulte touche en particulier les fournisseurs de prestations que l'art. 18 LTVA exclut du champ de l'impôt.
- On reproche également à la loi d'être beaucoup trop complexe car elle prévoit, en plus des exonérations et des exclusions du champ de l'impôt, la possibilité d'opter pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt. Ces possibilités créent inutilement beaucoup de problèmes de délimitation.

### 1.1.4 Rapport Spori

En mai 2006, l'expert chargé de la réforme de la TVA, l'avocat Peter Spori, a remis son rapport définitif concernant les besoins et les possibilités d'une refonte complète de la TVA. Ce rapport souligne l'urgence et l'importance d'une révision totale de la LTVA. Il contient des recommandations sur la possibilité de réformer le système, sur la suppression des exceptions, sur la question des taux et sur d'autres réformes de nature matérielle et procédurale.

13 Postulat 03.3087 (Raggenbass) du 19 mars 2003.

Les modifications proposées vont beaucoup plus loin que celles du rapport «10 ans de TVA». Elles sont en partie de nature systématique et en partie de nature ponctuelle. D'après l'expert, il n'existe pas de TVA idéale. La TVA idéale n'existe qu'en théorie. Une imposition complète de la consommation finale se heurte déjà techniquement à des limites. Par exemple, il n'existe nulle part dans le monde un modèle d'assujettissement systématique des prestations des banques et des assurances qui soit transposable dans la pratique. L'imposition des locataires et des vendeurs d'immeubles soulèverait elle aussi des problèmes techniques et la perception de la TVA dans ce domaine constituerait une lourde charge. L'expert ne la recommande pas. Actuellement, les entreprises qui fournissent des prestations exclues du champ de l'impôt sont grevées d'une taxe occulte sur leurs investissements et sur les autres prestations qu'elles se procurent; on parle donc d'une pseudo-franchise. Cet état de fait n'est pas idéal non plus. Il procure toutefois d'importantes recettes à la Confédération. L'expert confirme que la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt pourraient être assujetties à la TVA. Le rapport entre la charge de la perception et le supplément de recettes obtenu (pour financer un taux d'imposition aussi bas que possible) n'est cependant pas toujours satisfaisant. Le rapport montre essentiellement qu'il existe un important potentiel d'amélioration de la TVA, qui permettrait de créer une TVA optimale. Il s'agit de possibilités fondamentales comme une nouvelle conception de la déduction de l'impôt préalable (déductible qui, par exemple, ne serait plus réduite en cas de subvention), une extension de la possibilité de renoncer à être libéré de l'assujettissement, un élargissement de la méthode des taux de la dette fiscale nette et de la procédure de déclaration, une réglementation pour les petits entrepreneurs, une réduction du formalisme, l'abandon du principe de l'auto-taxation, etc. Pour ce qui est du taux unique, l'expert parvient à la conclusion qu'il constitue une simplification, mais qu'un modèle à deux taux est parfaitement compatible avec le système de la TVA.

### 1.1.5 Politique de croissance du Conseil fédéral

Le 18 février 2004, le Conseil fédéral a décidé un train de 17 mesures visant à surmonter la faiblesse de la croissance en Suisse. L'une de ces mesures concernait l'examen de la révision de la loi sur la TVA dans le cadre de la réponse au postulat Raggenbass (03.2087) et du projet ZUWACHS (Croissance). Le rapport «10 ans de TVA» (cf. ch. 1.1.3) a permis de réaliser la première partie de cette mesure. Le projet Croissance par contre n'est pas encore arrivé à terme.

La réforme de la TVA représente aussi un élément important de la politique de croissance actuelle du Conseil fédéral, comme il l'expose dans le «Rapport sur la politique de croissance 2008–2001»[14]. Toutefois, les effets de croissance notables ne peuvent se réaliser que si une simplification systématique de la TVA, avec suppression de la plupart des exceptions de l'impôt et l'introduction d'un taux unique, comme présentée dans la partie B du message, pouvait être mise en application.

14 Politique de croissance 2008–2011: train de mesures pour le renforcement ultérieur de la croissance économique suisse, rapport du Conseil fédéral du 2 avril 2008, p. 68–70.

### 1.1.6 Interventions parlementaires et initiatives

Outre les interventions déjà transmises qui seront traitées au ch. 1.8, toute une série d'autres interventions et initiatives en relation avec la thématique de la TVA doivent encore être débattues au Parlement:

- Initiative parlementaire Triponez (02.413): mesures de prévention des accidents professionnels. Exonération de la taxe sur la valeur ajoutée;
- Initiative parlementaire Kunz (03.439): promotion des énergies renouvelables sans incidences budgétaires;
- Initiative parlementaire Chevrier (04.478): abrogation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subvention des pouvoirs publics. Abrogation de l'art. 38, al. 8, 2e phrase, LTVA;
- Initiative du canton de Zurich (06.306): réduction de la charge de travail administratif liée à la TVA;
- Motion Triponez (03.3622): diminuer la charge administrative imposée par la TVA en promouvant la méthode des taux de la dette fiscale nette;
- Motion Schlüer (04.3338): simplifier la perception de la TVA;
- Motion Hess (04.3655): modification de l'art. 36, al. 1, let. a, ch. 2, LTVA pour que le taux réduit de la TVA soit appliqué également aux produits comestibles et aux boissons remis dans le cadre des prestations de la restauration;
- Initiative parlementaire Leutenegger (05.455): changement de la méthode de reprise de l'Administration fédérale des contributions; nouvel art. 62bis LTVA;
- Motion du groupe de l'Union démocratique du centre (05.3147): simplification de la TVA sans augmentation du produit de l'impôt;
- Motion du groupe de l'Union démocratique du centre (05.3302): faire de la Suisse le pays le plus attractif en matière de frais de prélèvement de la TVA dans un délai de quatre ans;
- Motion du groupe socialiste (05.3578): réforme de la TVA socialement supportable;
- Motion du groupe radical démocratique (05.3741): assurer la sécurité du droit et une procédure équitable dans la TVA, notamment en faisant en sorte que les formalités à remplir ne soient plus considérées comme une condition matérielle de la demande de déduction, mais comme un simple moyen de preuve;
- Motion Müller (05.3743): rappels d'impôt au titre de la TVA. Halte au formalisme fiscal;
- Motion Leutenegger (05.3795): perception de la TVA en respectant les principes suivants: instructions claires, procédure franche, réduction des risques de reprise d'impôt, application des principes énoncés à l'art. 1 LTVA;
- Motion du groupe démocrate-chrétien (05.3797): intégrer l'objectif de la taxation de la consommation finale dans la LTVA;

- Motion du groupe démocrate-chrétien (05.3798): modification de l'art. 52, al. 2, LTVA pour obliger l'AFC à donner des renseignements qui l'engagent juridiquement en réponse à des questions écrites sur des situations concrètes;
- Motion du groupe démocrate-chrétien (05.3799): TVA. Raccourcir le délai de prescription de la créance fiscale;
- Motion du groupe démocrate-chrétien (05.3800): introduction rapide du décompte électronique de la TVA;
- Motion Frick (05.3813): approbation préalable des instructions des autorités percevant la taxe sur la valeur ajoutée par le chef du DFF;
- Motion Darbellay (06.3122): modification de l'art. 19, al. 3, LTVA pour permettre au Conseil fédéral d'exonérer de l'impôt les transports transfrontaliers par avion, par train ou par car afin de préserver la neutralité concurrentielle;
- Motion Müller (06.3261): TVA. Meilleure sécurité du droit par les mesures suivantes: inspection close par une décision formelle, égalité des droits dans la procédure de révision et de recours, respect intégral des droits de l'accusé dans une procédure pénale administrative;
- Motion Müller (06.3262): simplification de la TVA par la publication sur Internet de toutes les décisions sous une forme conviviale, en appliquant systématiquement le principe de la TVA, en faisant preuve de pragmatisme et en abandonnant tout perfectionnisme.
- Motion Imfeld (06.3733): étendre la déduction de l'impôt préalable aux investissements à long terme;
- Motion Imfeld (06.3734): déduction de l'impôt préalable pour les jeunes entreprises;
- Motion Darbellay (06.3873): simplification de la TVA.

### 1.1.7 Etudes de tiers sur la TVA

L'économie suisse est directement concernée par la TVA. Au début, les entreprises n'y ont pas accordé beaucoup d'importance mais, aujourd'hui, elles intègrent de plus en plus les questions de TVA dans leurs réflexions et leurs décisions entrepreneuriales. On citera en l'occurrence quatre publications consacrées à la charge de la TVA sur l'économie[15]:

- L'Union suisse des arts et métiers a effectué une enquête auprès de ses 283 membres et en a publié les résultats en septembre 2003 sous le titre «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA» (étude USAM 2003). L'enquête a porté sur le coût global des travaux administratifs qu'une PME (ou sa fiduciaire) doit exécuter pour respecter la LTVA.
- Une autre publication rend compte d'une enquête de la maison PricewaterhouseCoopers, dont les résultats ont été publiés en avril 2004 sous le titre «Que vaut la TVA?» (étude PWC 2004). 600 entreprises ont participé à cette

15 L'annexe 3 contient d'autres études ainsi que les liens Internet de toutes les études.

enquête, qui portait principalement sur l'évaluation des risques liés à la TVA pour les entreprises et leur rapport à l'AFC.

– En 2004, KPMG Suisse et l'«Institut für Rechnungswesen und Controlling» de l'université de Zurich ont analysé l'importance des risques de la TVA et de leur traitement au sein des entreprises ainsi que la manière dont ces risques étaient gérés (étude KPMG et IRC université de Zurich). Leur étude a porté sur les 500 entreprises de Suisse ayant le chiffre d'affaires le plus élevé ainsi que sur les 20 plus grandes banques et compagnies d'assurances suisses. Le taux de réponse à cette enquête se monte à 33 %. On reviendra sur cette étude au ch. 8.1.3.

– La Banque Mondiale et PricewaterhouseCoopers ont publié des rapports fiscaux portant notamment sur la charge de travail, mesurée en heures par année, de l'acquittement de la TVA (études PWC 2007 et PWC 2008).

La Chambre fiduciaire suisse s'est également intéressée de très près à la TVA. Le centre de compétence que la Chambre fiduciaire suisse a créé pour la TVA fournit par son travail une contribution au développement des bases légales et de la pratique concernant la TVA, en particulier pour les questions concernant la structure du système de la TVA et son applicabilité pour les contribuables. Ce centre de compétence a élaboré son propre projet de nouvelle loi sur la TVA[16], qu'il a publié en décembre 2006, dans le cadre du débat sur la réforme de la TVA.

Les résultats de ces études ainsi que le projet de loi sur la TVA du centre de compétence TVA ont été pris en compte pour l'élaboration du présent message.

### 1.1.8 Améliorations en dehors de la loi

On relèvera que les propositions d'amélioration et de modification de la TVA faites dans ces études et rapports ne nécessitent pas toutes des modifications de la loi. La révision de la loi sur la TVA n'est d'ailleurs qu'une partie, quoique très importante, du vaste programme du Conseil fédéral destiné à améliorer et à simplifier la TVA. Dans une première étape en 2005 déjà, puis dans une deuxième étape au début de 2008, l'AFC a procédé à plusieurs changements de pratique[17]. Par ailleurs, le Conseil fédéral a mis en vigueur la modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA) le 1er juillet 2006. Cette modification a notamment permis de supprimer les reprises d'impôt pour des raisons purement formelles pour autant toutefois que la Confédération n'y perde rien. Dans le cadre de ses compétences, le Conseil fédéral a ainsi clairement indiqué comment l'AFC doit appliquer et interpréter la loi sur la TVA. La modification de l'ordonnance a entraîné une série de modifications de la pratique que l'AFC a fait connaître au moyen d'une communication[18].

Ces étapes ont déjà permis d'améliorer nettement la pratique et la culture fiscales. L'AFC continuera d'améliorer ses prestations afin d'assurer une communication rapide et juridiquement contraignante avec les assujettis ainsi qu'une procédure de recours plus rapide. De plus, l'AFC va diffuser plus d'informations et élaborer des brochures et des guides plus faciles à comprendre. Les contrôles fiscaux seront

16 www.mwst.com
17 www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm
18 www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/praxis/index.htm

également optimisés. Ils devraient être moins longs, plus objectifs, et donner aux assujettis le moins de travail possible. Enfin, l'AFC veut permettre aux assujettis de déclarer la TVA électroniquement.

## 1.2 Problématique

La TVA est un impôt de consommation prélevé indirectement d'après le système multistade net avec déduction de l'impôt préalable. Cette conception, qui s'inspire largement du modèle européen, comporte des difficultés inhérentes au système. A cela, s'ajoute pour la Suisse, que l'impôt est prélevé selon le principe dit de l'auto-taxation. Les études et les enquêtes menées (cf. ch. 1.1.3 à 1.1.7) montrent clairement que les problèmes soulevés par le droit régissant la taxe sur la valeur ajoutée actuel sont complexes.

Les principaux problèmes qui se posent peuvent se résumer comme suit:

a. *Complexité de la loi:* les ruptures dans le système, comme le montrent les nombreuses exceptions et les différents taux d'imposition, compliquent encore l'application, déjà complexe, de la TVA. La structure de la loi manque de transparence et de lisibilité. Certaines notions ne sont pas clairement définies et donnent lieu à une utilisation confuse.

b. *Application lacunaire de l'objectif de la taxation:* les ruptures dans le système mentionnées à la let. a, mais aussi l'interprétation de la loi par l'administration et par les tribunaux ont conduit au fait que seulement deux tiers environ de la TVA est transférée directement et de façon transparente sur les consommateurs. L'impôt pèse, pour environ un tiers des recettes, sur les entreprises assujetties, qui ne peuvent pas déduire, ou qui ne peuvent déduire qu'en partie, l'impôt préalable (taxe occulte). Cet impôt est ensuite contenu dans le prix et est ainsi transféré de manière cachée sur les consommateurs.

c. *Charge administrative élevée pour les assujettis:* la détermination de l'assujettissement, le décompte correct des impôts et la conservation des documents importants entraînent des charges élevées pour les entreprises assujetties. Par le principe de l'auto-taxation sur lequel est fondé la TVA, les assujettis supportent une grande parties des charges administratives.

d. *Insécurité juridique:* le principe de l'auto-taxation prévu par la loi, les longs délais de prescription ainsi que l'entrée en force déficitaire des décomptes TVA entraînent pour les assujettis une grande insécurité juridique.

e. *Répartition inégale des risques:* normalement, c'est le consommateur qui supporte la TVA à titre de consommateur final. Toutefois, si l'impôt n'a pas été transféré, l'assujetti en subit toutes les conséquences. L'assujetti doit payer l'impôt dû même s'il ne l'a pas effectivement prélevé. Principalement pour des raisons relevant du droit civil, un transfert ultérieur de l'impôt est souvent exclu. La LTVA ne prévoit pas un transfert obligatoire de l'impôt sur le consommateur. L'administration ne court aucun risque avec le principe de l'auto-taxation déjà mentionné. Elle ne fait que contrôler que l'impôt soit payé complètement à la Confédération.

## 1.3 Nouvelle réglementation proposée; objectifs de la réforme

### 1.3.1 Exigences d'un système de TVA idéal

Idéalement, la TVA grève exclusivement la consommation indigène; elle ne grève ni les exportations ni les entreprises. Il est impossible, pour diverses raisons, d'appliquer ce modèle de TVA idéal (cf. ch. 1.1.4). Sur de nombreux points, la TVA suisse s'écarte parfois considérablement de cet idéal. C'est la raison pour laquelle le système actuel est considéré comme compliqué et peu convivial pour l'économie[19]. Il faut donc rechercher des solutions qui se rapprochent le plus possible de cet idéal.

### 1.3.2 Nouvelle conception de la TVA

Avec la réforme de la TVA, le Conseil fédéral poursuit la simplification de l'impôt tout en maintenant le produit de l'impôt. Dans un système complexe dans sa nature même, cet objectif ne peut être atteint que si les principes, c'est-à-dire l'objectif de l'impôt, sont définis clairement. De plus, cet objectif doit toujours servir de paramètre pour l'application du droit. Dans le système en vigueur, on tend à fixer les règles d'imposition sur la base de la conception plutôt que sur la base de l'objectif poursuivi. Cette situation a entraîné des distorsions et constitue une partie des critiques, justifiées, à l'égard du système actuel. Dans le présent projet de loi, le Conseil fédéral poursuit les objectifs suivants:

**Objectif de l'imposition**

L'utilisation à titre privé du revenu et de la fortune à des fins de consommation est l'objectif de l'imposition de la TVA. L'imposition d'un particulier peut se faire en principe sur trois niveaux:

- sur la réalisation du revenu (constitution de la fortune);
- sur l'état de la fortune;
- sur l'utilisation du revenu et de la fortune.

En Suisse, la réalisation du revenu et l'état de la fortune sont soumis respectivement à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune. Il s'agit ici d'impôts directs, c'est-à-dire que la personne qui réalise un revenu ou qui dispose d'une fortune, est soumise à l'impôt. Par contre, la TVA vise l'utilisation du revenu et de la fortune du particulier. Cependant, elle ne frappe pas toutes les dépenses des particuliers, mais seulement celles pour lesquelles le particulier obtient une contre-valeur utilisable. C'est pourquoi la TVA est qualifiée d'un impôt de consommation. Ainsi, l'objectif de l'imposition de la TVA est l'utilisation du revenu et de la fortune à des fins de consommation. Cela signifie que toutes les dépenses d'un particulier ne sont pas imposées.

19 Le rapport «10 ans de TVA» expose en détail les fondements d'une TVA idéale (p. 44 ss.) et montre sur quels points la TVA suisse s'en écarte.

**Perception indirecte**

Par rapport à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune, la conception de la TVA est particulière dans le sens que l'impôt est perçu de façon indirecte. Ce ne sont pas les consommateurs qui sont assujettis, mais les entreprises. La perception indirecte entraîne une divergence entre l'objectif de l'imposition (utilisation du revenu et de la fortune à des fins de consommation) et l'objet de l'impôt (réalisation d'une contre-prestation en raison de la fourniture d'une prestation).

Malgré la perception indirecte, il ne faut pas perdre de vue l'objectif premier de l'imposition lors de la définition de la structure de la loi et de l'application du droit. Etant donné que toutes les dépenses des consommateurs ne font partie de l'objectif de l'imposition, il s'ensuit automatiquement que toutes les recettes des entreprises ne sont pas soumises à l'impôt. Les recettes qui ne font pas partie de l'objet de l'impôt sont considérées comme «ne faisant pas partie de la contre-prestation» et ne doivent, pour autant qu'on se base sur l'objectif premier de la taxation, entraîner aucune conséquence fiscale pour les entreprises. D'une manière générale, la TVA devrait permettre d'éviter toute charge fiscale définitive au niveau des entreprises. La loi ne prévoit que deux possibilités pour déroger à ce principe: la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des opérations exclues du champ de l'impôt et la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'encaissement de subventions et de dons. Ces deux possibilités ne sont pas conformes au système, mais elles sont voulues pour des raisons fiscales.

**Transfert**

D'après la littérature scientifique, les impôts indirects sont définis comme des impôts qui peuvent être transférés. Contrairement à l'impôt anticipé, qui doit être obligatoirement transféré conformément à l'art. 14 LIA[20], pour la TVA, on part simplement du principe de la transférabilité[21]. Ainsi, l'assujetti a le droit et non pas le devoir de transférer l'impôt. Ce principe doit être maintenu. Il faut également savoir que la transférabilité veille avant tout à ce que l'objectif de l'imposition, à savoir l'utilisation du revenu et de la fortune, soit atteint. En ce qui concerne la législation et l'application du droit, il faut donc veiller à ce que l'assujetti ait la possibilité de transférer l'impôt. Cela suppose une prévisibilité de la charge fiscale avec des règles juridiques simples et facilement compréhensibles.

**Un impôt à mi-chemin entre l'impôt de consommation et l'impôt frappant les transactions économiques**

La TVA suisse est un impôt de consommation prélevé de façon indirecte. Mais la TVA fait aussi partie des impôts frappant les transactions économiques. Ceci n'est, dans un premier temps, pas contradictoire. La notion d'impôt de consommation se réfère à l'avoir fiscal, la notion d'impôt frappant les transactions économiques à l'objet de l'impôt. Cependant, en ce qui concerne la structure de cet impôt, on peut se demander à quel aspect il faut accorder le plus d'importance. Autrement dit, il s'agit de décider si la TVA doit être prélevée selon un processus déterminé car celui-ci constitue une transaction (échange entre une prestation et une contre-prestation)

20 Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS **642.21**).
21 En ce qui concerne le transfert de l'impôt en tant que phénomène purement économique: Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e édition 2002, § 6 VI, p. 84 s.

ou parce qu'au cours de ce processus (de façon indirecte), l'utilisation privée du revenu et de la fortune peut être imposée[22].

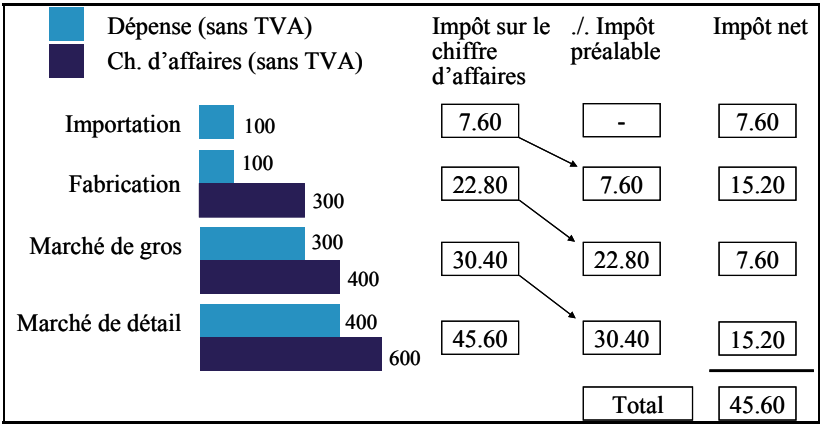
Le Conseil fédéral est d'avis qu'il faut se laisser guider avant tout par l'objectif de la taxation et donner la priorité à l'impôt de consommation par rapport à l'impôt frappant les transactions économiques. Ainsi, il faut souligner que le résultat du processus a plus de poids que sa forme. C'est par cet aspect que la TVA se distingue aussi de l'impôt sur le chiffre d'affaires; pour ce dernier, l'impôt frappant les transactions économiques avait plus d'importance car dans sa conception, l'objectif de l'imposition était moins en évidence.

**Impôt multistade net avec déduction de l'impôt préalable**

Sur la base du modèle européen, la TVA ne s'applique pas uniquement au dernier stade, c'est-à-dire entre la «dernière» entreprise et le consommateur final, mais à l'ensemble du processus de création de valeur. Cela signifie que la TVA est prélevée également en cas de prestations à titre onéreux entre des entreprises. Afin d'atteindre l'objectif de la taxation, les entreprises ont le droit de déduire la TVA payée à titre d'impôt préalable. Ainsi, la TVA suisse est conçue d'après le principe d'un «impôt multistade net avec déduction de l'impôt préalable». C'est de là que vient le terme «taxe sur la valeur ajoutée», car l'impôt est payé de fait uniquement sur la «plus-value» réalisée lors du processus de création de valeur. Mais le terme ne modifie en rien l'objet de l'impôt. Ce n'est pas la réalisation d'une «plus-value» qui entraîne la taxation, mais la réalisation d'une contre-prestation en raison de la fourniture de prestations. La notion d'«impôt sur le chiffre d'affaires» ne permet pas non plus d'affirmer que le chiffre d'affaires de l'entreprise en tant que tel sert de base pour la taxation.

*Illustration 2*

**Fonctionnement de la TVA**




22 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15e édition 1996, p. 552, § 13 chiffre marginal 1.

**Impôt perçu selon le système de l'auto-taxation**

La TVA est conçue comme un impôt perçu selon le système de l'auto-taxation. Du point de vue de l'Etat, ce système est très efficace car la responsabilité effective pour le décompte d'impôt et la perception de l'impôt est largement déléguée aux entreprises. Cela permet à l'administration de faire des économies.

Cependant, les expériences ont montré que la répartition inégale des risques qui résulte de ce principe suscite l'incompréhension dans les milieux économiques. C'est pourquoi le Conseil fédéral propose de concrétiser ce principe en faisant en sorte qu'il y ait davantage d'équité de la procédure et qu'il en résulte une plus grande acceptation.

### 1.3.3 Modifications concrètes de la loi

Il s'agit d'appliquer la conception présentée au ch. 1.3.2 avec une loi totalement remaniée et des modifications d'ordre matériel sur plus de 50 domaines par rapport à l'actuelle LTVA.

| Modifications | P-LTVA | LTVA |
|---|---|---|
| Efficacité de l'acquittement et de la perception et but de la TVA mentionnés comme principes de loi | art. 1 | art. 1, al. 2 (efficacité de la perception) |
| Définition des notions importantes pour la TVA | art. 3 | – |
| Principe du lieu du destinataire comme nouvelle règle fondamentale lors de prestations de services | art. 8, al. 1 | art. 14, al. 1 (principe du lieu du prestataire) |
| Limite du chiffre d'affaires unique de 100 000 francs jusqu'à laquelle une exonération de l'assujettissement est possible (réglementation pour les petites entreprises) | art. 10, al. 2 | art. 21, al. 1 et art. 25 |
| Désormais, ce sont les contre-prestations convenues qui sont déterminantes pour la limite du chiffre d'affaires | art. 10, al. 2 | art. 21, al. 3, let. a |
| Tout entrepreneur peut renoncer à l'exonération de l'assujettissement sans limite de chiffre d'affaire | art. 11 | art. 27 (option) |
| Simplification de la réglementation pour l'assujettissement des collectivités publiques | art. 12 | art. 23 |
| Structure simplifiée et plus flexible de l'imposition de groupe | art. 13 | art. 22 |
| Limitation de la responsabilité en cas d'imposition de groupe | art. 15, al. 1, let. c | art. 32, al. 1, let. e |
| Responsabilité subsidiaire du cessionnaire pour la dette fiscale du cédant | art. 15, al. 4 | – |
| Définition claire des contre-prestations qui ne font pas partie du champ d'application de la TVA | art. 18, al. 2 | art. 33, al. 6 |
| Des combinaisons de prestations fournies à un prix global peuvent être traitées comme la prestation principale si elle constitue plus de 70 % de la contre-prestation totale | art. 19, al. 2 | – |
| Nouvelle réglementation de l'attribution de prestations | art. 20 | art. 11 |

| Modifications | P-LTVA | LTVA |
|---|---|---|
| Réglementation de l'exclusion de la production naturelle, des prestations de vulgarisation, des prestations dans la même collectivité publique, et de l'exercice de fonctions arbitrales à titre d'exemptions objectives | art. 21, al. 2, ch. 26 à 29 | art. 25, al. 1, let. b, art. 33*a*, art. 23, al. 1 |
| Dans la liste des exceptions, disjonction générale de la notion de «prestation» de celle du bénéficiaire de la prestation (ex.: la prise en charge des drogués reste une prestation exclue du champ de l'impôt, même si l'activité est exercée par un tiers qui facture ses prestations à la collectivité publique) | art. 21, al. 3 et 4 | art. 4*a* OLTVA (limité aux opérations au sens des art. 8 et 9 LTVA) |
| Elargissement du droit d'option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt | art. 22 | art. 26 |
| Option sans limitation pour les opérations de vente et de location/affermage de tous les immeubles qui ne sont pas à usage locatif | art. 22, al. 3 | art. 26, al. 1, let. b |
| Toute mise à disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, de biens qui sont utilisés principalement à l'étranger, est exonérée de l'impôt | art. 23, al. 2, ch. 2 | art. 19, al. 2, ch. 2 (uniquement les véhicules sur rails et les aéronefs) |
| Exonération de l'impôt pour les agences de voyages étendue aux organisateurs de manifestations | art. 23, al. 2, ch. 10 | art. 19, al. 2, ch. 9 |
| Pour les opérations en chaîne, l'exportation directe s'étend à tous les fournisseurs | art. 23, al. 3 | art. 19, al. 4 |
| Possibilité d'exonération du transport transfrontalier par bus | art. 23, al. 4 | art. 19, al. 3 (transports aériens et ferroviaires) |
| Remaniement complet de la déduction de l'impôt préalable. Assouplissement du principe du lien économique: dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, il existe en principe le droit à la déduction de l'impôt préalable | art. 29, al. 1 | art. 38 |
| Pas de prescriptions formelles dans la loi pour la déduction de l'impôt préalable | art. 29, al. 4 | art. 38, al. 1 |
| La remise de cadeaux publicitaires en vue de réaliser des opérations imposables ou exonérées de l'impôt donne droit à la déduction de l'impôt préalable, il en va de même pour les cadeaux jusqu'à 500 francs | art. 32, al. 2, let. c | art. 38, al. 2, let. d |
| Suppression de l'imposition des prestations à soi-même dans la branche de la construction | – | art. 9, al. 2 |
| Introduction et distinction claire entre la période fiscale et la période de décompte | art. 35 et 36 | art. 42, al. 1 et art. 45 |
| Détermination de la créance fiscale en tant que différence entre l'impôt dû et l'impôt préalable mis en compte | art. 37, al. 2 | – |
| Elargissement du champ d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette par le relèvement de la limite du chiffre d'affaires et de l'impôt net exigible, et possibilité de changer de méthode plus rapidement | art. 38 | art. 59 |
| Contrôle par des tiers de la pertinence des taux de la dette fiscale nette fixés par l'AFC | art. 38, al. 2 | – |
| Simplification de la procédure de taxation grâce à la réduction des délais de prescription relatifs et absolus | art. 42 | art. 49 |

| Modifications | P-LTVA | LTVA |
|---|---|---|
| Réglementation explicite de l'entrée en force de la créance fiscale | art. 43 | – |
| Seules sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services soumises au principe du lieu du destinataire | art. 44, al. 1 | art. 10 |
| L'AFC publie sans délai toutes les nouvelles pratiques | art. 64, al. 3 | pratique actuelle |
| Tous les actes d'administration doivent être exécutés rapidement | art. 64, al. 4 | pratique actuelle |
| Pour acquitter l'impôt, les assujettis ne doivent pas supporter une charge administrative supérieure à ce qui est nécessaire à l'application de la loi (principe de la prise en compte des besoins des assujettis) | art. 64, al. 5 | – |
| Droit des assujettis à des renseignements contraignants de la part de l'AFC | art. 68 | – |
| Possibilité de corriger ultérieurement les erreurs des décomptes. Cependant, l'assujetti est tenu de corriger également les erreurs en sa faveur dans le délai de prescription | art. 71 | – |
| Si des erreurs systématiques sont difficilement identifiables, l'AFC peut accorder des facilités à l'assujetti conformément à l'art. 80 P-LTVA | art. 71, al. 4 | art. 58, al. 3 |
| Le champ d'application de la procédure de déclaration est décrit avec plus de précision et son application est aménagée de manière plus flexible | art. 72 | art. 47, al. 3 |
| Contrôles à la demande de l'assujetti | art. 78, al. 4 | – |
| Caractère définitif des contrôles fiscaux pour la période contrôlée. La durée du contrôle est limitée à 360 jours maximum | art. 78, al. 5 | art. 62 |
| Sauvegarde du secret professionnel des commerçants de titres | art. 78, al. 6 | art. 62, al. 3 |
| Lorsque l'AFC procède à une évaluation, elle doit également évaluer l'impôt préalable | art. 79 | art. 60 |
| L'art. 2, al. 1 PA ne s'applique pas au P-LTVA. L'AFC est d'office tenue de constater les faits, d'accepter les preuves offertes et de les apprécier librement. Les justifications ne doivent pas dépendre de la présentation de certains moyens de preuves | art. 81 | art. 63 |
| Droit de l'assujetti à faire un recours direct (*omisso medio)* au Tribunal administratif fédéral | art. 83, al. 4 | art. 64, al. 2 |
| Une base juridique est créée pour la renonciation à l'exécution d'une procédure de poursuite | art. 88, al. 7 | – |
| Une base juridique est créée pour l'octroi de facilités de paiement | art. 89 | – |
| Réglementation explicite de la prescription du droit de percevoir l'impôt | art. 90 | art. 49 |
| Elargissement net des possibilités de remises de l'impôt indigène avec la possibilité de recours | art. 91 | art. 51 |
| Les assujettis peuvent réclamer l'impôt qu'ils ont payé à tort, s'il n'est pas encore entré en force | art. 93 | – |
| Liste claire et exhaustive des sûretés possibles | art. 95, al. 6 | art. 70, al. 6 et art. 71, al. 2 |

| Modifications | P-LTVA | LTVA |
|---|---|---|
| Mesures pour l'amélioration de la perception d'impôts | art. 11, al. 2, art. 15, al. 4, art. 22, al. 6, art. 86, 88 et 95 à 97 | art. 26, al. 2, art. 32, 47, 60 et 69 à 71 |
| Réglementation claire et concise du droit pénal en matière fiscal | art. 98 à 105 | art. 85 à 89 |
| Réglementation de la dénonciation spontanée ne donnant pas lieu à une sanction pénale pour l'assujetti | art. 103 | – |
| Garantie que les taux d'intérêt moratoires et les taux d'intérêt rémunératoires sont conformes à ceux pratiqués sur le marché | art. 107, let. a | art. 90, al. 3, let. b |
| L'organe consultatif en matière de TVA est désormais régi par la loi | art. 108 | – |

## 1.4 Solutions possibles examinées

Se pose d'abord la question de l'ampleur de la réforme. Lors de la consultation concernant le rapport «10 ans de TVA», les participants étaient déjà très partagés sur ce point. Nombre d'entre eux privilégiaient une simplification du système de la TVA via l'application de mesures rapidement applicables, notamment en matière d'exécution de l'impôt. D'autres demandaient une simplification plus importante mais aussi plus radicale[23].

Le Conseil fédéral est persuadé que les nombreux problèmes qui se posent doivent être pris dans leur globalité si l'on veut parvenir à les résoudre de manière optimale. Il considère que seule une refonte profonde du droit de la TVA peut apporter les simplifications et les allégements nécessaires à long terme, refonte qui, pour être efficace, devrait prévoir la suppression des exceptions et l'instauration d'un taux d'imposition uniforme. Toutefois, les dernières mesures sont aussi les plus controversées au niveau politique comme le montrent les résultats de la consultation (cf. ch. 1.5.2 et 6.4.2). C'est pourquoi la réforme de la TVA est présentée en deux parties:

- La *partie B* du message constitue une proposition de changement radical. La mise en application de cette partie demande une volonté politique de simplifier durablement la TVA et de se rapprocher du modèle de TVA idéal. Hors de cet objectif, les demandes ne doivent pas être prises en considération, car tout compromis ou toute dérogation du but poursuivi conduirait inévitablement à créer de nouvelles distorsions et à compliquer à nouveau les critères de délimitation.
- En revanche, la *partie A* se limite principalement à la modification de quelques points «techniques». Cette limitation implique que certains points problématiques – l'application de trois taux différents et les nombreuses exceptions autorisées – demeurent. Les écueils que contient la loi ont été aplanis autant que faire se peut, ce qui a permis de simplifier cette loi, notamment au

23 Rapport «10 ans de TVA», p. 34 ss.

niveau de son application. Nombre des problèmes qui ont été soulevés, telle la différence d'imposition de prestations analogues ou l'inégalité de traitement fiscal entre les assujettis, n'ont cependant pas pu être résolus.

Le fait de réunir et de traiter conjointement les deux parties recèle le danger que les mesures concernant exclusivement les assujettis soient mélangées aux mesures permettant également de renforcer l'économie nationale et ayant des répercussions sur les consommateurs. De plus, il se pourrait que les mesures controversées politiquement retardent, voire bloquent, la mise en application rapide des mesures plutôt techniques.

On peut aussi se demander si les améliorations prévues doivent être appliquées dans le cadre d'une révision partielle ou dans celui d'une révision totale de la loi.

Le présent projet de loi prévoit des modifications d'ordre matériel sur plus de 50 points par rapport à la loi actuelle. Nombre de dispositions légales doivent ainsi être reformulées et adaptées. Etant donné que tout changement de la loi a des répercussions sur d'autres dispositions et qu'il implique d'autres modifications, il n'est donc pas possible d'envisager une révision partielle. De plus, une révision partielle reviendrait à créer un assemblage disparate de mesures, ce qui serait loin d'être satisfaisant. En outre, le Conseil fédéral est persuadé que des améliorations importantes peuvent être apportées à la loi en adoptant une systématique plus facilement compréhensible pour les utilisateurs et en modernisant la formulation des dispositions. Pour ce faire, il faut nécessairement opter pour une révision totale de la loi. C'est donc la révision totale qui a été choisie pour procéder aux adaptations nécessaires.

## 1.5 Appréciation des solutions proposées; résultats de la procédure de consultation

### 1.5.1 Consultation sur la réforme de la loi sur la TVA

Avec l'arrêté du 14 février 2007, le Conseil fédéral a chargé le DFF de présenter un avant-projet destiné à la consultation auprès des cantons, des partis politiques, des associations faîtières des communes, des villes et des régions de montagne qui œuvrent au niveau national, des associations faîtières de l'économie qui œuvrent au niveau national et des milieux intéressés. La procédure de consultation a duré jusqu'au 31 juillet 2007.

170 destinataires au total (cantons, partis, associations et institutions) ont été invités à participer à la consultation. 111 des 170 destinataires se sont prononcés. De plus, 424 autres participants à la consultation, issus surtout des domaines sportif et social, ont communiqué spontanément leur point de vue.

Trois modules de réforme ont été présentés aux participants à la consultation:

- La base était constituée d'une loi sur la TVA totalement remaniée sur plus de 50 points: le module *«loi fiscale»*.
- Le module *«taux unique»* prévoyait en outre l'introduction d'un taux unique de 6 % et la suppression de 20 des 25 exceptions actuelles. Cependant, une variante proposait de renoncer à la suppression de l'exception dans le domaine de la santé.

– Le module *«deux taux»* était une alternative au taux unique. Il différenciait les biens et les services entre ceux qui sont imposés au taux normal de 7,6 % et ceux qui sont imposés au taux réduit de 3,4 %, à savoir les biens et les services relevant de l'alimentation, de la culture, du sport, de la formation, de la restauration, de l'hébergement et de la santé. Dans ce module également, 20 des 25 exceptions actuelles étaient supprimées. Les exceptions supprimées étaient soumises au taux réduit pour des considérations de politique sociale.

En plus de ces modules, la procédure de consultation contenait plusieurs possibilités de réforme. Afin d'atténuer la charge fiscale supplémentaire occasionnée par la suppression d'une grande partie des exceptions et l'introduction d'un taux unique supportée par les ménages de condition modeste, un correctif socio-politique temporaire a en outre été proposé.

Les résultats de la consultation sont présentés de manière détaillée dans le rapport de l'AFC qui a été publié en décembre 2007[24].

### 1.5.2 Résumé des résultats de la consultation

Presque tous les participants à la consultation, ainsi que les cantons et tous les partis gouvernementaux ont considéré que la loi sur la TVA avait besoin d'être révisée et salué les efforts consentis par le Conseil fédéral. La sécurité juridique insuffisante, l'interprétation parfois très formaliste de la loi par l'AFC et les tribunaux, le manque de service aux assujettis et la charge administrative que représente la TVA pour les PME ainsi que la taxe occulte due ont été unanimement critiqués. Par ailleurs, les cantons ont fait valoir que leur charge financière en faveur de la Confédération avait augmenté de 2, voire 4 milliards de francs, lorsque la TVA avait été instaurée et que cela posait problème sur le plan du droit public[25].

Seuls le Parti écologiste et le Parti du Travail ont considéré qu'il n'était pas nécessaire de réviser la LTVA. D'autres participants à la consultation, issus en particulier du domaine du social, ont indiqué qu'ils n'étaient pas contre la réforme de la loi, mais ont précisé que le malaise ne provenait pas de la loi et qu'il suffirait d'adopter une meilleure pratique.

Une grande majorité des participants à la consultation, à savoir tous les cantons, les associations économiques et des voix de l'industrie, du commerce, des arts et métiers, de la branche de la finance et des assurances ainsi que du secteur immobilier et des médias ont dit préférer nettement une révision complète de la loi à des interventions ponctuelles dans la loi actuelle.

Plusieurs associations et entreprises fiduciaires (mais pas la Chambre fiduciaire suisse) ainsi que des organisations de consommateurs et de travailleurs ne partagent pas cet avis. En effet, elles soutiennent le DFF dans ses efforts de simplification de la TVA. Toutefois, elles sont d'avis qu'il suffirait d'adapter la loi en quelques endroits, d'autant plus que de les changements de pratique et la modification de l'ordonnance entrée en

24 www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/1489/Ergebnisbericht.pdf

25 Cette affirmation n'est pas correcte, étant donné que les cantons étaient déjà lourdement frappés par l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) avant l'introduction de la TVA. La charge effective supplémentaire était inférieure à un milliard de francs.

vigueur en 2006 ont permis d'agir sur de nombreux éléments problématiques. Elles soulignent aussi que la révision totale de la loi telle qu'elle est envisagée risque de devenir un exercice controversé et de longue haleine, pendant lequel les assujettis devront continuer de s'accommoder de la loi en vigueur. Enfin, elles indiquent qu'une réforme complète peut entraîner une perte de la sécurité du droit, surtout en ce qui concerne la pratique administrative, qui devra être renouvelée de A à Z.

L'avant-projet a été considéré fondamentalement comme une bonne base pour la révision totale de la TVA. Les partisans de cette réforme ont dit en attendre une diminution sensible de la charge des entreprises, une plus grande sécurité du droit, une procédure équitable entre les entreprises et l'AFC, une amélioration des relations entre les entreprises et l'AFC et une augmentation de l'efficacité de l'acquittement de l'impôt. Ils ont fait observer que ces améliorations augmenteraient durablement l'attrait de la place économique suisse et souligné que la neutralité du point de vue du produit de l'impôt (pas de recettes fiscales supplémentaires), la neutralité concurrentielle et l'attrait de la place économique étaient les valeurs fondamentales de la réforme. Quelques participants tels l'UDF et le PRD ont indiqué que la réforme ne devait pas avoir d'incidence sur le budget de la Confédération et qu'une diminution du produit de la TVA devait être compensée.

Dans l'ensemble, les avis exprimés montrent qu'il est important, correct et urgent d'appliquer le module «loi fiscale». Néanmoins, nombre de participants estiment que le module en question est susceptible d'être amélioré ou modifié, comme le révèlent les nombreuses remarques concernant les articles de l'avant-projet.

Un projet de loi sur la TVA (cf. 1.1.7) élaboré et publié par des experts du domaine fiduciaire a servi de diverses manières d'échelle de comparaison à l'avant-projet envoyé en consultation par le Conseil fédéral. Certains participants venant, en particulier, des milieux économiques (par ex. economiesuisse, hotelleriesuisse et Swiss-Holdings), mais aussi le PRD et d'autres partis ainsi que certains cantons ont demandé une reprise aussi vaste que possible des propositions contenues dans ce projet. Parmi les partis gouvernementaux, seul le PS a estimé que les mesures de réformes prévues dans le module «loi fiscale» allaient déjà trop loin. Le PS a en effet indiqué qu'il avait décelé de nouvelles et importantes échappatoires au fisc ainsi que de nouvelles complications bureaucratiques, dues par exemple aux possibilités de choix supplémentaires.

Les avis concernant le module «taux unique» contenus dans la consultation seront présentés dans la partie B du message (cf. ch. 6.4.2). Le module «deux taux» n'est pas soutenu, hormis par l'UDC et le secteur de l'hôtellerie et de la restauration. Plusieurs participants à la consultation ont demandé que le taux spécial appliqué aux prestations du secteur de l'hébergement soit supprimé et que ces prestations soient imposées au taux normal ou au taux réduit. Au vu de ces avis majoritairement négatifs, le Conseil fédéral ne donnera pas suite à une TVA avec deux taux d'imposition.

### 1.5.3 Appréciation de la solution proposée

La voie qu'entend suivre le Conseil fédéral concernant la simplification de la TVA décidée le 14 février 2007, a été confirmée globalement par les participants à la consultation. Dans le détail, le projet d'une révision totale de la loi sur la TVA autant que le module «loi fiscale» ont reçu un accueil favorable.

Le présent projet de loi correspond dans son contenu et dans l'étendue des modifications qu'il apporte, au module «loi fiscale» contenu dans la consultation. Seule une minorité des participants à la consultation a pris position concernant le contenu du module «loi fiscale». Les participants à la consultation ont soutenu majoritairement l'adaptation du projet de loi au projet élaboré par des experts du secteur fiduciaire. Etant donné que les participants à la consultation représentent des entreprises assujetties ou sont des spécialistes de la TVA provenant de sociétés de conseil, et qu'ils sont donc directement concernés par la loi sur la TVA, le Conseil fédéral accorde une grande importance à leur opinion. C'est la raison pour laquelle le présent projet de loi a été complété et revu d'un point de vue matériel sur la base du projet mis au point par la Chambre fiduciaire.

Les avis des participants à la consultation sont pris en considération dans la mesure du possible. La transposition concrète des avis donnés par les participants à la consultation est présentée dans le commentaire des articles pertinents.

## 1.6 Equilibrage des dépenses et des finances

Aucun autre impôt n'est aussi inextricablement lié à l'économie ni n'influe autant sur le processus de production que la TVA. En effet, la grande majorité des entreprises sises en Suisse sont assujetties à la TVA. En 2004, la Suisse comptait 339 266 entreprises en activité[26]. Cette même année, le nombre des assujettis à la TVA était de 316 892[27].

La population est, elle aussi, directement concernée par l'impôt, la TVA étant prélevée sur pratiquement tous les biens de consommation. C'est pourquoi il est indispensable de se doter d'un système de TVA moderne et efficace qui pèse le moins possible sur l'économie suisse. Or, le système actuel ne remplit plus ces critères. Par conséquent, il est indispensable de procéder à une révision totale de la TVA.

La charge que les entreprises devront supporter par suite de cette révision totale sera causée principalement par les modifications nécessaires à apporter aux processus de l'entreprise. Les modifications sur la base de la partie A du message entraîneront des coûts chiffrant à quelque dizaine de millions de francs pour l'ensemble des assujettis. Les gains en efficacité générés par la révision de la loi laissent présager cependant des économies conséquentes, qui devraient compenser la hausse des coûts dus au changement.

La révision n'aura pas de conséquence négative sur les finances de la Confédération puisque, comme cela a été mentionné, l'accent a été mis sur la neutralité des mesures par rapport aux recettes (cf. ch. 3.2). Enfin, la Confédération n'aura pas à endosser de nouvelles tâches en raison de la révision de la loi.

26 www.bfs.admin.ch/bfs/portal/fr/index/themen/06/02/blank/key/02/01.html
27 AFC, La TVA en Suisse 2004–2005, p. 22.

## 1.7 Droit comparé et rapports avec le droit européen

### 1.7.1 Pays de l'OCDE[28]

Les impôts sur la consommation sont une importante source de revenu pour les gouvernements des Etats de l'OCDE puisqu'ils représentent pratiquement 30 % des recettes globales de l'ensemble des Etats membres. La taxe sur la valeur ajoutée est la principale forme d'imposition de la consommation. Seuls les Etats-Unis connaissent encore une *sales tax* depuis que l'Australie a adopté la taxe sur la valeur ajoutée en l'an 2000.

Au fil des ans, la taxe sur la valeur ajoutée a pris de plus en plus d'importance dans les pays de l'OCDE. Depuis 1965, la part de la TVA, exprimée en pour cent du produit intérieur brut (PIB), a pratiquement doublé en moyenne dans les pays de l'OCDE et est passée de 3,8 à 6,9 %[29]. On constate également une nette tendance à l'augmentation des taux de la TVA dans les Etats membres, qui couvrent de plus en plus leurs besoins financiers avec les recettes provenant de cet impôt.

Bien que la plupart des pays de l'OCDE ait adopté la taxe sur la valeur ajoutée, il y a de grandes différences dans la manière dont ils l'appliquent. C'est d'autant plus vrai pour les pays de l'UE qui sont membres de l'OCDE et ce, bien que ces pays aient, avec la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[30], une base unifiée pour le prélèvement de la TVA. Les différences se font sentir en particulier au niveau des taux d'imposition, qui sont spécifiques à chaque pays, ainsi qu'au niveau des exceptions et règles spéciales, qui répondent à des intérêts extra-fiscaux très divers. Le taux normal de la TVA varie même considérablement selon les pays: alors qu'il est de 5 % au Japon, il atteint 25 % au Danemark, en Hongrie et en Suède. Dans la plupart des Etats membres (23 sur 29), le taux de la TVA varie entre 15 et 25 %, ce qui donne, en moyenne, un taux de 17,7 %[31].

Les Etats membres de l'OCDE ont reconnu qu'il était très important que la taxe sur la valeur ajoutée ait des structures claires et uniformes pour contribuer à la bonne santé de l'économie et du commerce international. L'OCDE a donc développé un guide, intitulé «Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS», qui doit, comme modèle de convention , aider les Etats membres dans l'élaboration et la structuration de leur taxe sur la valeur ajoutée. L'OCDE considère donc que les facteurs suivants sont primordiaux pour élaborer une TVA efficace et peu coûteuse tant pour l'assujetti que pour les autorités fiscales[32]:

- une base de calcul étendue pour le taux normal;
- un nombre aussi limité que possible d'exceptions et de taux d'imposition réduits;

28 Les pays membres de l'OCDE sont les suivants: Canada, Mexique, États-Unis d'Amérique, Australie, Japon, Corée du Sud, Nouvelle-Zélande, Autriche, Belgique, République tchèque, Danemark, Finlande, France, Allemagne, Grèce, Hongrie, Islande, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Norvège, Pologne, Portugal, Slovaquie, Espagne, Suède, Suisse, Turquie, Grande-Bretagne.
29 OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2004, édition 2005
30 JO L 347 du 11.12.2006, p. 1
31 Consumption Tax Trends, OCDE 2006, p. 39
32 Consumption Tax Trends, OCDE 2006, p. 24

– un chiffre d'affaires minimum, qui permette de ne pas assujettir les petites entreprises et donne la possibilité aux administrations fiscales de se concentrer uniquement sur les assujettis importants.

*Tableau 3*

**Manière dont la consommation est imposée dans certains Etats membres de l'OCDE**

| Etats membres de l'OCDE | Taux normal | Taux réduit | Taux zéro[33] |
|---|---|---|---|
| Etats-Unis | Pas de TVA[34] | | |
| Canada[35] | 5 % | – | Oui |
| Norvège | 25 % | 8 % / 14 % | Oui |
| Australie | 10 % | – | Oui |
| Japon | 5 % | – | Non |
| Mexique | 15 % | 10 % | Oui |
| Corée du Sud | 10 % | – | Non |
| **Suisse** | **7,6 %** | **2,4 % / 3,6 %** | **Oui** |

*Source:* Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates, IBFD, International VAT Monitor, March/April 2008.

### 1.7.2 Union européenne – Généralités

L'Europe a fait un pas vers l'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires en adoptant les deux Directives du 11 avril 1967[36] instituant un impôt multistade avec déduction de l'impôt préalable (dit «taxe sur la valeur ajoutée») comme la forme d'imposition du chiffre d'affaires obligatoire au sein de la Communauté.

Avec l'adoption de la Sixième Directive du 17 mai 1977 (Sixième Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme[37] [77/388/CEE]), le Conseil des Communautés

33 «Taux zéro» signifie que certaines prestations ne sont pas imposées sur le territoire national, mais que la déduction de l'impôt préalable est pleinement accordée (exonération). Les exportations qui sont en principe exonérées ne figurent pas dans ce relevé.

34 Certains Etats américains prélèvent des «sales taxes» (impôts sur les ventes), à des taux différents.

35 Certaines provinces du Canada prélèvent des impôts provinciaux variant entre 7 % et 10,5 % sur certaines livraisons et prestations de services. Ces impôts provinciaux sont prélevés en plus de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires qui est de 5 %.

36 Première Directive du Conseil 67/227/CEE du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires JO nº 71 du 14.4.1967, p. 1301 ss. et Deuxième Directive du Conseil 67/228/CEE du 11 avril en matière d'harmonisation des législation des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, JO nº 71 du 14.4.1967, p. 1303 ss.

37 JO L 145 du 13.6.1977, p. 1 ss, récemment remplacée par la Directive 2006/98/CE (JO L 221 du 12.8.2006, p. 9).

européennes a lancé la deuxième phase de l'harmonisation concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cette directive, dont l'objet était de créer une base d'imposition uniforme des assujettis au système commun de la TVA, vise un rapprochement des législations jusque dans le moindre détail, afin de doter la CE d'une base de calcul uniforme pour ses revenus et de prévenir des déviations de la clé de répartition. Certes, l'adoption de la directive est – comme celle de toutes les directives en général – contraignante pour les Etats membres, mais uniquement au regard de l'objectif à atteindre, de sorte que chaque Etat membre conserve la faculté de promulguer ses propres lois en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires; leur liberté est cependant limitée, dans une large mesure et dans de nombreux détails, par le but visé, quand il s'agit de décider de la forme et des moyens de réalisation de l'objectif. L'obligation de consultation vient encore restreindre la marge de liberté restante. La 6e Directive est structurée comme une loi fiscale. Elle était donc considérée comme un modèle pour toute loi concernant les taxe sur le chiffre d'affaires. La Sixième Directive et les directives accessoires ont été finalement regroupées dans la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[38] («Directive TVA», aussi abrégée directive 2006/112/CE) sans modifications du contenu. La directive 2006/112/CE offre un aperçu plus clair de la législation en matière de TVA actuellement en vigueur au sein de l'UE et est valable depuis le 1er janvier 2007. Elle contient à la fin un tableau de concordances qui établit le lien entre les dispositions de la Sixième Directive et celles de la nouvelle Directive.

Lorsqu'il a été question, en Suisse, de passer de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée, on s'est logiquement inspiré de la 6e Directive. La plupart des principes fondamentaux inscrits dans l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) édictée par le Conseil fédéral le 22 juin 1994 correspondaient déjà à ceux de la 6e Directive. De même, plus tard, les travaux d'élaboration de la loi actuelle sur la TVA ont été axés sur la compatibilité du droit suisse avec le droit communautaire. Pourtant, la taxe sur la valeur ajoutée en vigueur en Suisse s'éloigne, sur plusieurs points importants, de la réglementation de la CE: par exemple, les définitions de la «livraison» diffèrent et le traitement fiscal des dons et des subventions ainsi que la base de calcul des prestations à soi-même ne sont pas les mêmes.

Aujourd'hui encore, les avis sont unanimes quant à la nécessité de veiller à la compatibilité de la TVA suisse avec le système de l'UE. Mais il apparaît plus important de parvenir à une «compatibilité de résultats» plutôt que de vouloir par tous les moyens arriver à une «compatibilité technique» au niveau des réglementations. Il faut donc accepter d'avoir encore certaines différences de réglementation au niveau technique avec l'UE. L'avant-projet proposé porte sur une réglementation qui diffère volontairement, sur certains points, de celle adoptée par l'UE, mais qui contribue à atteindre les objectifs définis au ch. 1.3. Toutefois, ces différences restent limitées:

1. Il faut d'une part que, dans le cadre du trafic transfrontalier, les exportations suisses bénéficient des mêmes conditions que les concurrents étrangers.
2. Il faut d'autre part éviter que les fournisseurs étrangers ne soient avantagés par la TVA sur le marché suisse.

38 JO L 347 du 11.12.2006, p. 1

Etant donné que la TVA touche toutes les transactions commerciales et que l'économie suisse est très étroitement liée à celle de l'Europe, il apparaît donc que, bien que l'on veuille conserver certaines différences, une harmonisation avec le droit européen est importante et nécessaire. Dans tous les cas, il faut éviter les doubles impositions et les doubles exonérations d'impôt.

Les prochains chapitres montrent dans quelle mesure les dispositions du présent projet de loi fédérale sur la TVA concordent avec le droit européen, et plus particulièrement avec la directive 2006/112/CE.

Le tableau 4 indique les taux d'imposition appliqués dans les Etats de l'UE voisins de la Suisse (état au 1er janvier 2008). Un aperçu de l'ensemble des taux en vigueur dans l'UE est présenté à l'annexe 1.

*Tableau 4*

**Taux de TVA en vigueur dans les Etats de l'UE voisins de la Suisse**

| Pays | Taux normal | Taux réduit[39] | Taux zéro[40] |
|---|---|---|---|
| Allemagne | 19 | 7 | non |
| France | 19,6 | 2,1 / 5,5 | non |
| Italie | 20 | 4 / 10 | oui |
| Autriche | 20 | 10 / 12 | non |
| **Suisse** | **7,6** | **2,4 / 3,6** | **oui** |

*Source:* Commission européenne, Fiscalité et union douanière, 1.1.2008, Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de la Communauté européenne[41]

### 1.7.3 Sujet fiscal

#### 1.7.3.1 Limites de chiffres d'affaires

Celui qui exerce de façon indépendante une activité basée sur la réalisation durable de recettes provenant de la fourniture de prestations et qui exploite ainsi une entreprise est en principe assujetti à la TVA. Conformément à l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA, est exonéré de l'assujettissement celui qui réalise des chiffres d'affaires inférieurs à 100 000 francs par an. Dans ce cas, conformément à l'art. 11 P-LTVA, le droit existe de se soumettre volontairement à l'impôt.

39 Seuls les biens et les services énumérés à l'annexe III de la directive 2006/112/CE peuvent être soumis au taux réduit. Ce sont les denrées alimentaires et les aliments pour animaux, la distribution d'eau, les médicaments, la livraison de livres, les droits d'entrée à des manifestations, l'hébergement dans les hôtels et installations semblables.

40 «Taux zéro» signifie que certaines prestations ne sont pas imposées sur le territoire national, mais que la déduction de l'impôt préalable est pleinement accordée (exonération). Les exportations qui sont en principes exonérées ne figurent pas dans ce relevé.

41 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf

Dans l'UE, toutes les personnes qui exercent une activité économique de façon indépendante sont en principe assujetties à l'impôt. C'est pourquoi le droit communautaire ne prévoit pas l'option de l'assujettissement subjectif. Selon l'art. 281 ss de la directive 2006/112/CE, les Etats membres ont en principe le droit d'octroyer une exonération aux petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 5000 euros lorsqu'une imposition normale serait source de difficultés pour elle en raison de leur activité ou de leur structure. Le relèvement de ces limites d'imposition est possible dans certaines conditions.

La réglementation de l'assujettissement a été adaptée à la conception européenne. La limite du chiffre d'affaires pour l'exemption d'impôt (100 000 francs) est plutôt élevée si on la compare à la limite européenne. La France, l'Angleterre et l'Irlande constituent une exception; en effet, leur limite de chiffre d'affaires est respectivement de 125 132 francs, 142 841 francs et 114 800 francs, ce qui est nettement supérieure à la limite de 100 000 francs proposée dans le présent projet. Le droit allemand (§ 19, al. l, D-UStG) prévoit de renoncer à la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires des entrepreneurs uniquement si le chiffre d'affaires (avec les impôts qui le frappent) n'a pas dépassé 17 500 euros l'année précédente et s'il y a lieu de penser qu'il ne dépassera pas 50 000 euros pendant l'année en cours.[42]

### 1.7.3.2 Imposition de groupe

Conformément à l'art. 13 P-LTVA, les entreprises ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire de la Confédération, réunies sous la direction unique d'un sujet de droit, peuvent demander à être traitées comme un seul assujetti (groupe). Par rapport au droit communautaire, cette disposition de la loi constitue une mesure très libérale.

La directive 2006/112/CE n'oblige pas les Etats membres à introduire l'imposition de groupe (= entité économique). Elle ne fait que leur accorder la possibilité d'en prévoir une, sous réserve de l'avis de la commission sur la TVA, qui serait applicable aux personnes résidentes dans le pays, juridiquement indépendantes mais néanmoins étroitement liées les unes aux autres par des liens financiers, économiques et structurels (art. 11 de la directive 2006/112/CE). Parmi les Etats membres de l'UE, l'Allemagne, l'Autriche, la Grande-Bretagne, l'Italie et les Pays-Bas sont les pays qui admettent un tel regroupement de sociétés juridiquement indépendantes, assujetties en tant qu'entité unique à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le droit allemand, en particulier, ne laisse aucune marge de manœuvre en matière de composition du groupe. Dans la mesure où les conditions de l'entité économique sont réunies, les personnes morales subordonnées (sociétés du groupe, filiales) doivent plutôt être considérées comme des employées de la société supérieure (société responsable du groupe, société mère), c'est-à-dire comme des sociétés dépendantes. C'est la société mère qui est l'entrepreneur (§ 2, al. 2, nº 2 D-UStG).

42 Cf. aperçu dans l'annexe 1.

### 1.7.4 Objet de l'impôt

#### 1.7.4.1 Livraisons

Selon la loi suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée, il y a notamment une livraison lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est octroyé à un tiers (art. 3, let. d, ch. 1, P-LTVA). Cette définition est pleinement conforme aux dispositions de l'art. 14 de la directive 2006/112/CE (cf. § 3, al. 1,D-UstG; art. 256, II, ch. 1, du Code Général des Impôts [CGI]).

La notion de livraison, telle que définie à l'art. 3, let. d, ch. 2, P-LTVA, est également largement conforme à celle de l'UE. D'après cette notion, la fourniture d'un bien étranger sur lequel des travaux ont été effectués pour le compte de tiers est également considérée comme une livraison, même lorsque l'entrepreneur n'a dû utiliser aucun matériel propre. Contrairement au droit suisse, la CJCE[43] exige cependant que le traitement produise un nouveau bien. Les travaux de réparation ou de rénovation, qui ne changent pas la nature du bien, sont également considérés comme des livraisons selon l'interprétation du droit suisse.

D'après l'art. 14, al. 3, de la directive 2006/112/CE, les Etats membres peuvent considérer certaines prestations dans le domaine de la construction comme une livraison de biens. Contrairement au législateur français (art. 256, II, ch. 3, let. b, CGI), le législateur allemand, par exemple, n'a pas fait usage de cette disposition facultative (v. § 3, al. 4, UstG-D).

Par contre, la notion de livraison, telle que définie à l'art. 3, let. d, ch. 3, P-LTVA, diffère de celle du droit communautaire. D'après la loi suisse régissant la TVA, la cession d'un bien à des fins d'usage ou de jouissance en vertu d'un contrat de bail à loyer, d'un contrat de bail à ferme ou d'un contrat de leasing par exemple, est considérée comme une livraison. A défaut d'une disposition correspondante dans la directive 2006/112/CE, le leasing, la location et l'affermage sont considérés par les Etats membres de l'UE comme des prestations de services. La prestation est considérée pour l'essentiel comme un octroi d'usage. Il n'est pas tenu compte de l'acte positif (par ex. de la remise de la chose louée, éventuellement de son maintien en bon état). Une livraison n'est considérée comme telle que dans les cas où le bien est transmis sur la base d'un contrat prévoyant la location du bien pendant une période donnée, ou sa vente à tempérament liée à une clause stipulant que le droit de propriété ne sera acquis qu'après règlement du dernier versement dû (art. 14, al. 2, let. b, de la directive 2006/112/CE, cf. art. 256 II ch. 3, let. c, du CGI).

La qualification de la location et du leasing comme une livraison ou comme une prestation de services a une incidence principalement sur le lieu d'imposition. Dans l'un comme dans l'autre cas, la souveraineté en matière d'imposition des Etats concernés dans un contexte international doit être réciproquement limitée (compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières) afin d'éviter des doubles impositions et des distorsions au niveau de la concurrence. En cas de livraisons, la compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières est effectuée en règle générale par l'exonération fiscale lors de l'exportation physique du bien et son imposition lors de l'importation. En ce qui concerne les prestations de services, la compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières est faite régulière-

43 Arrêt de la CJCE du 14 mai 1985, Van Dijk's Boekhuis, BV contre Staatssecretaris van Financiën, affaire C-139/84, Recueil 1985, p. 1405, réf. 21–24.

ment par le transfert du lieu de la prestation au lieu de l'utilisation effective ou de l'exploitation des prestations de services (art. 58 de la directive 2006/112/CE). L'Allemagne, par exemple, en a fait usage et se fonde sur le lieu de l'utilisation prépondérante de la prestation en cas de location ou de leasing de moyens de transport (§ 1 al. 1, n°3 UStDV). Cette réglementation pose de nombreuses difficultés de preuves et entraîne, entre autres, des décisions motivées sur le plan fiscal concernant l'utilisation des moyens de transport. De plus, la compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières n'est effectuée que par approximation car on se fonde sur le lieu de l'utilisation *prépondérante*. Au lieu de l'imposition unique à titre de livraison lors de l'importation, lors du passage de la frontière du bien loué ou en leasing, il faut pouvoir, d'une part, justifier suffisamment au regard du droit d'un droit de bail à loyer ou d'un contrat de leasing pour qu'aucun impôt sur les importations ne soit prélevé. Par ailleurs, le locataire ou le preneur de leasing doit décompter l'acquisition de la prestation de services au moyen de l'impôt sur les acquisitions lorsque le bien est utilisé de manière prépondérante dans le pays. Ainsi, la situation s'est considérablement compliquée non seulement pour les douanes, mais aussi pour les assujettis.

A partir de 2010, les nouvelles dispositions concernant le lieu de la prestation de services entreront en vigueur dans l'UE.[44] Ces dispositions distingueront nettement les prestations fournies aux assujettis des prestations fournies aux non-assujettis ainsi que les locations et le leasing à long terme des locations et du leasing à court terme en cas de location ou de leasing des moyens de transport. Pour éviter efficacement les doubles impositions, toutes les différences prévues par le droit européen, doivent également être reportées dans le système de la TVA suisse. Cela contribuera à simplifier la TVA. Toutefois cette situation ne permettra pas d'éviter les différentes impositions nationales, autorisées dans le cadre de la directive 2006/112/CE, ni les risques de doubles impositions y relatifs.

Le prélèvement de l'impôt sur la location et le leasing de prestations de services entraînera également d'autres difficultés. Si le bien d'un particulier domicilié en Suisse est loué ou pris en leasing à l'étranger, le particulier en question ne serait assujetti qu'au moment où la contre-prestation dépasserait 10 000 francs. Etant donné que plus de la moitié des véhicules en Suisse sont achetés en leasing et que les autres biens de consommation suivent de plus en plus la même tendance, cet état de fait pourrait entraîner le transfert de ces activités à des fournisseurs de prestations étrangers et, par la même occasion, des inconvénients considérables au niveau de la concurrence suisse. Car, en ce qui concerne le leasing privé de biens de consommation, la limite annuelle du chiffre d'affaires de 10 000 francs n'est majoritairement pas dépassée. L'assujettissement subjectif du fournisseur étranger de prestations en Suisse, ne résoudrait qu'à moitié le problème car les possibilités de vérification ne sont pas suffisantes.

La qualification de la location et du leasing comme prestation de services n'est donc pas en mesure d'éliminer de façon suffisante les cas actuels de double imposition d'une part, et le passage de la frontière de biens loués ou pris en leasing entraînerait de nouveaux problèmes, d'autre part. On ne peut pas dire que cette approche améliore la situation – elle tendrait plutôt à l'aggraver –, le problème est simplement déplacé; il faut donc s'en tenir à la notion actuelle de livraison telle qu'on l'entend en Suisse.

44 Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, JO L 44 du 20.2.2008, p. 11.

### 1.7.4.2 Prestations de services

Conformément à l'art. 24 de la directive 2006/112/CE et d'après également l'art. 3, let. e, P-LTVA, toutes les prestations, qui ne sont pas des livraisons, sont des prestations de services. Raison pour laquelle chaque prestation est soumise à l'impôt. Si des prestations sont exonérées de l'impôt, il faut les mentionner explicitement dans la loi. Sur la base de cette complémentarité des deux catégories de prestations, la notion de prestation de services dans le droit suisse, en raison de la plus grande étendue accordée à la notion de livraison, est plus étroite que la notion de prestation de services conformément à la directive 2006/112/CE (cf. ch. 1.7.4.1).

### 1.7.4.3 Prestations à soi-même

Le mécanisme de correction des prélèvements de biens dans l'entreprise doit éviter que l'entreprise assujettie qui utilise des biens à des fins étrangères à l'entreprise, soit avantagée fiscalement par rapport aux non-assujettis (art. 32, al. 2, P-LTVA). La directive 2006/112/CE ne prévoit pas de mécanisme de correction concernant les prestations à soi-même. Les prestations sont plutôt assimilées aux livraisons ou aux prestations de services à titre onéreux, même si – comme c'est le cas pour l'entrepreneur en raison individuelle – il n'y a qu'une seule personne qui y participe (art. 16 et 26 de la directive 2006/112/CE). En l'occurrence, la prestation à soi-même est simulée.

Les prestations de services à soi-même, qui conformément à l'art. 26 de la directive 2006/112/CE sont en principe imposables dans l'UE, doivent désormais également être imposées conformément à l'art. 32 P-LTVA lorsqu'il s'agit de prestations de services qui sont acquises par des tiers. D'après le projet, les prestations de services que l'assujetti fournit pour son propre besoin continuent d'être exonérées.

### 1.7.4.4 Lieu de la prestation

Dans la mesure où le bien livré n'est ni transporté ni expédié par le fournisseur, est réputé lieu de livraison l'endroit où il se trouve au moment du transfert du pouvoir de disposer, de sa remise ou de sa mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance (art. 7, al. 1, let. a, P-LTVA). Dans les cas mentionnés à l'art. 7, al. 1, let. b, P-LTVA, lorsque le bien doit être livré par le fournisseur lui-même ou par un tiers mandaté par lui-même, le lieu de livraison est l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur (ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers). Ces dispositions réglementant le lieu de livraison sont conformes, quant à leur contenu, aux art. 31 et 32 de la directive 2006/112/CE.

Selon l'art. 8, al. 1, P-LTVA, le principe du lieu du destinataire s'applique également désormais aux prestations de services. En d'autres termes, tant que la loi n'en dispose pas autrement de manière explicite, on considère que les prestations de services ont été fournies au lieu auquel le destinataire a son siège ou un établissement stable ou, à défaut, au lieu de son domicile ou au lieu depuis lequel il exerce son activité. Cette disposition remplace le principe du lieu du prestataire, principe qui constituait jusqu'à présent la règle fondamentale. Sur ce point, l'avant-projet de

loi diffère du droit communautaire actuel, dans lequel le principe du lieu du prestataire est la règle fondamentale (art. 43 de la directive 2006/112/CE), mais il prend déjà en considération les nouvelles réglementations[45]. Ces nouvelles réglementations entreront progressivement en vigueur dans l'UE à partir de 2010 pour ce qui est du lieu des prestations de services: à l'avenir, les prestations de services fournies à l'égard d'assujettis («B2B», *«business to business»*) seront imposées dans l'UE selon le principe du lieu du destinataire, mais pour les prestations de services fournies à des non-assujettis («B2C», *«business to consumer»*), le principe du lieu du prestataire est maintenu comme règle générale. L'UE a entre autres pris cette décision pour éviter que des entreprises qui fournissent des prestations de services au sein de la communauté, ne soient imposées pour cette raison dans chaque Etat membre de l'UE d'un bénéficiaire de la prestation. Ces questions et ces problèmes ne se posant pas en Suisse, la reprise de la distinction entre des destinataires assujettis et destinataires non assujettis par rapport au lieu de la prestation de services n'est pas pertinente. Elle ne ferait que compliquer considérablement le système de la TVA. Pour éviter des distorsions au niveau de la concurrence, il est cependant nécessaire d'imposer les prestations de services au même endroit, comme le fait l'UE. Ceci pourra être garanti par la description abstraite des prestations de services qui sont imposées au lieu du prestataire. Ce n'est que lorsque une prestation de services ne présente pas cette caractéristique, qu'elle relève de la règle générale du lieu du destinataire conformément à l'art. 8, al. 1, P-LTVA. Cela concerne dans une large mesure les prestations de services, qui dans l'UE, sont considérées également comme des prestations fournies à des assujettis au lieu du destinataire (par ex. prestations de conseil et de publicité). Par contre, si ces prestations de services sont fournies à des non-assujettis, elles doivent uniquement être imposées au sein de l'UE et lors de leur importation dans l'UE au lieu du prestataire. En cas d'exportation dans un pays tiers, le principe du lieu du destinataire est également appliqué; c'est pourquoi il n'y a aucune double imposition entre la Suisse et l'UE.

L'art. 8, al. 2, let. b, P-LTVA, prescrit que les prestations des agences de voyages et des organisateurs de manifestations doivent également être imposées au lieu du prestataire. Cette réglementation correspond au droit de l'UE en vigueur dans la mesure où ces prestations de services sont concernées par l'art. 43 de la directive 2006/112/CE. A partir de 2010, ces prestations de services fournies aux assujettis de l'UE devront être cependant imposées au lieu du destinataire. Un risque potentiel de double imposition ne peut pas être évité si les assujettis et les non-assujettis sont traités de la même manière.

Les prestations mentionnées à l'art. 8, al. 2, let. c à g, P-LTVA, doivent être imposées au même endroit qu'elles le sont sur la base du droit de l'UE en vigueur. Des différences sont possibles là où la P-LTVA a déjà été adaptée aux règles du lieu des prestations de services en vigueur depuis 2010 dans le droit de l'UE. Cela concerne les prestations hôtelières, pour lesquelles le lieu d'activité sera déterminant à l'avenir et non plus le lieu du prestataire, d'une part, et les prestations du secteur de l'hébergement, qui seront imposées où l'immeuble est sis conformément à la future réglementation de l'UE, d'autre part.

45 Directive 2008/8/CE du Conseil du 12.2.2008 portant modification de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, JO L 44 du 20.2.2008, p. 1.

L'imposition des prestations dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire au lieu de destination a également été maintenue (art. 8, al. 2, let. h, P-LTVA). Conformément à l'art. 146, al. 1, let. c, de la directive 2006/112/CE, seules les prestations fournies à des collectivités autorisées sont exonérées de l'impôt dans l'UE, dans la mesure où ces prestations sont fournies dans le cadre de leur activité caritative, humanitaire ou éducative en dehors de la communauté. Les prestations de services fournies aux différentes collectivités ne sont pas traitées de façon particulière.

### 1.7.4.5 Opérations exclues du champ de l'impôt

Les opérations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21 P-LTVA correspondent, au niveau du contenu, à celles mentionnées aux art. 132 et 135 de la directive 2006/112/CE, qui établit une différence entre les exonérations en faveurs de certaines activités d'intérêt général (art. 132) et les autres exonérations (art. 135) ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Comme c'est déjà le cas dans le droit actuel, il existe des différences importantes par rapport au droit européen dues à une plus large application des opérations exclues, surtout dans le domaine de l'éducation et de la formation (art. 21, al. 2, ch. 11, P-LTVA).

L'art. 21, al. 2, ch. 14, P-LTVA, exclut du champ de l'impôt un grand nombre de prestations de services culturelles, à condition qu'elles soient fournies directement au public. Le droit communautaire prévoit dans ce cas aussi une franchise, mais uniquement sous réserve que les prestations de services de nature culturelle (celles-ci devant être plus précisément définies par les Etats membres) et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, soient fournies par des institutions de droit public ou par d'autres institutions reconnues par l'Etat membre concerné (art. 132, al. 1, let. n, de la directive 2006/112/CE). En outre, pour les institutions non reconnues de droit public, les Etats membres peuvent lier l'exonération à certaines conditions, énumérées à l'art. 133 de la directive 2006/112/CE, comme par exemple le bénévolat et les buts non lucratifs.[46]

La loi sur la TVA et le présent projet de loi ne connaissent pas de disposition prévoyant que les activités des établissements publics de radiodiffusion et de télévision, hormis celles à caractère commercial, sont exclues du champ de l'impôt(cf. art. 132, al. 1, let. q de la directive 2006/112/CE).

S'ils le souhaitent, les assujettis peuvent opter pour l'assujettissement à titre volontaire des prestations exclues du champ de l'impôt. Font exception par exemple les prestations de services du secteur financier et du secteur des assurances (art. 22 P-LTVA). On a ainsi fixé une règle dépassant largement celle de la directive 2006/112/CE. En ce qui concerne l'option pour les prestations exclues du champ de l'impôt, l'art. 137 de la directive 2006/112/CE donne aux Etats membres la possibilité d'octroyer un droit d'option, mais seulement pour un nombre limité d'opérations. Il s'agit des opérations relevant du domaine des mouvements de fonds et de capitaux (let. a), de la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol

46 Les entrées à des manifestations sportives ou culturelles sont p. ex. imposables dans de nombreux pays de l'UE; voir annexe 2.

y attenant, à l'exception des nouvelles constructions précédant la première occupation (let. b), de la livraison de biens immeubles non bâtis qui ne sont pas délimités comme terrain à bâtir (let. c), des opérations en relation avec la location et l'affermage (let. d). Les Etats membres peuvent cependant décider librement de limiter l'étendue du droit d'option ou d'y renoncer entièrement. L'Allemagne, par exemple, a fait usage de ce droit. Ainsi, l'entrepreneur ne peut renoncer à une exonération d'impôt que si le chiffre d'affaires est réalisé avec un autre entrepreneur pour l'entreprise de ce dernier (§ 9, al. 1, D-UstG).

#### 1.7.4.6 Exonérations

L'objectif particulier des dispositions régissant les exonérations (cf. art. 23 P-LTVA) est de concrétiser le principe du pays de destination. Dans la directive 2006/112/CE, les prescriptions en la matière se trouvent aux art. 138 à 166. Conformément à l'art. 146, ch. 1, let. a, de la directive 2006/112/CE, les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de l'UE, par le vendeur ou pour son compte, sont exonérées (art. 23, al. 2, ch. 1, P-LTVA). Une exonération est applicable lorsque des biens mobiliers et en particulier des moyens de transport sont mis à la disposition de tiers essentiellement à des fins d'usage ou de jouissance à l'étranger.

### 1.7.5 Calcul de l'impôt et taux de l'impôt

#### 1.7.5.1 Contre-prestation

Le calcul de l'impôt se base, en règle générale, sur la contre-prestation effectivement versée (art. 24, al. 1 et art. 3, let. f, P-LTVA). Est réputée contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. En cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 24, al. 2, P-LTVA). Cette disposition est eurocompatible – sous réserve du commentaire du ch. 1.7.5.2 – et ne nécessite par conséquent pas d'explications supplémentaires (art. 72 ss de la directive 2006/112/CE).

#### 1.7.5.2 Subventions

Conformément à l'art. 34, al. 2, P-LTVA, les subventions et les dons entraînent, chez l'assujetti, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

A cet égard, le droit communautaire adopte un point de vue plus différencié. Pour la livraison de biens et de prestations de services, les subventions directement liées au prix de ces opérations sont considérées comme des contre-prestations et soumises comme telles à l'impôt (art. 73 de la directive 2006/112/CE). C'est pourquoi le droit allemand sur le chiffre d'affaires établit une différence entre les subventions improprement dites et les subventions proprement dites. Les conditions de la pseudo-subvention, imposable, sont réunies lorsqu'il y a un échange entre la prestation de l'entrepreneur prestataire (qui reçoit la subvention) et celle du bailleur de fonds (qui alloue la subvention), car l'entrepreneur fournit clairement sa prestation dans le but d'obtenir la contre-prestation. Il y a également pseudo-subvention en cas de contre-

prestation complémentaire d'un tiers, c'est-à-dire de paiements effectués pour une prestation à une entreprise prestataire qui n'est pas le bénéficiaire de la subvention. Sont par contre réputées subventions proprement dites, non imposables, les moyens financiers qui ne sont pas liés à un échange de prestations, mais octroyés indépendamment d'une prestation déterminée, par exemple en vue de mettre leur bénéficiaire en état d'accomplir des tâches d'intérêt public. Font également partie des subventions non imposables les moyens financiers accordés en vue de permettre, de manière générale, à leur bénéficiaire de déployer des activités d'entrepreneur ou de remplir les tâches qui lui incombent au regard du but de la société.

Dans le domaine des subventions qui ne possèdent pas un caractère de contre-prestation, les Etats membres sont libres de prévoir une réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 174 de la directive 2006/112/CE). Contrairement à l'Allemagne et à l'Autriche, qui accordent la déduction de l'impôt préalable, la France a opté pour une réduction de la déduction de l'impôt préalable, en la liant cependant à certaines conditions (art. 212 de l'annexe II au CGI) (cf. ch. 12).

#### 1.7.5.3 Taux de l'impôt

En matière de taux de l'impôt, une différence notable existe avec le droit communautaire. Dans cette partie du message, le taux normal de 7,6 %, le taux réduit de 2,4 % et le taux spécial de 3,6 % pour les prestations du secteur de l'hébergement ne seront pas modifiés.

Au sein de l'UE, les taux de l'impôt, c'est-à-dire le nombre et le montant des taux, ainsi que les délimitations relatives aux biens et aux prestations de services fournis, soumis aux différents taux, n'ont pas encore été harmonisés. Les Etats membres sont cependant obligés d'appliquer un taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée de 15 % au moins (art. 97 de la directive 2006/112/CE). En plus de ce taux normal, l'annexe III de la directive 2006/112/CE contient une liste des prestations de services pouvant faire l'objet, dans les Etats membres, d'un ou de deux taux réduits de 5 % au moins. Sont en particulier concernées ici les livraisons de biens de première nécessité, ainsi que les prestations qui visent un but de politique sociale ou culturelle. Par ailleurs, les biens importés doivent être imposés au même taux que celui applicable à la livraison de biens analogues sur le territoire national (art. 94, al. 2, de la directive 2006/112/CE). Cette disposition garantit ainsi une taxation identique des marchandises d'origine nationale et d'origine étrangère. Il n'est plus possible de prévoir un taux majoré pour certaines catégories de marchandises de luxe («biens de luxe»).

Pratiquement tous les Etats membres de l'UE appliquent plusieurs taux; seul le Danemark a adopté un taux unique de 25 %. A partir du 1er janvier 2007, la République de Slovaquie a ajouté à son taux unique (19 %) un taux réduit de 10 % pour certains produits pharmaceutiques et moyens thérapeutiques pour les personnes handicapées[47].

47 Cf. aperçu des taux de TVA appliqués dans l'UE à l'annexe 1.

### 1.7.6 Déduction de l'impôt préalable

Conformément à l'art. 29, al. 1, P-LTVA, l'assujetti a droit en principe à la déduction de l'impôt préalable sur toutes les prestations qui sont liées à son activité entrepreneuriale, à moins qu'il n'y ait une exception explicite prévue par la loi. Ainsi, il y a un alignement sur le droit européen et la jurisprudence de la CJCE[48], selon lesquels les assujettis ont droit dans une large mesure à la déduction de l'impôt préalable, comme cela est le cas d'après la pratique en vigueur en Suisse.

### 1.7.7 Procédure d'imposition

#### 1.7.7.1 En général

Conformément à l'art. 36, al. 1, P-LTVA, les assujettis doivent, en règle générale, décompter par trimestre – par semestre en cas de décompte basé sur le taux de la dette fiscale nette – les opérations qu'ils ont effectuées et l'impôt préalable déductible. Dans les conditions fixées par l'AFC, d'autres périodes de décompte peuvent être autorisées si cela se justifie (art. 36, al. 2, P-LTVA). Le décompte doit être envoyé spontanément à l'AFC dans les 60 jours suivant l'échéance de la période de décompte et l'impôt dû être payé (art. 70, al. 1, P-LTVA). Une fois par année, l'assujetti doit établir la concordance du chiffre d'affaires et dans les 180 jours suivant la fin de l'exercice comptable il doit envoyer le décompte correct pour l'ensemble de la période fiscale annuelle (art. 71. al. 1, P-LTVA).

Ces dispositions régissant la procédure d'imposition sont en accord avec la directive 2006/112/CE (art. 250 ss de la directive 2006/112/CE) qui laisse, sur ce point, une marge de manœuvre relativement large aux Etats membres car le droit de procédure relève en règle générale de la compétence des Etats membres et ne fait l'objet que de règles ponctuelles dans la directive 2006/112/CE. Dans sa transposition de la directive, le législateur allemand a choisi l'année civile comme période d'imposition (§ 16, al. 1, D-UstG), sous réserve des cas dans lesquels une imposition individuelle la remplace (§ 16, al. 5 et § 21 D-UstG). La déclaration fiscale annuelle est généralement précédée de déclarations préalables (devant être déposées tous les mois), dans lesquelles l'entrepreneur doit calculer l'impôt pour la période couverte par la déclaration préalable (paiement anticipé). L'entrepreneur décompte l'impôt dû pour cette période et l'acquitte (paiement anticipé) auprès du fisc, en même temps qu'il dépose sa déclaration. En cas de différence entre le montant de l'impôt sur le chiffre d'affaires décompté dans les déclarations fiscales préalables et la dette annuelle de l'impôt sur le chiffre d'affaires total, le montant de la différence doit être versé au fisc en complément, ou être remboursé par ce dernier. La nouvelle réglementation du P-LTVA s'approche d'un décompte provisoire tel qu'il est connu par exemple en droit allemand.

48 Arrêt de la CJCE du 27.9.2001, Cibo Participations, affaire C-16/00, Recueil 2001, p. I-6663, réf. 27-35, selon lequel un lien direct et immédiat de la prestation acquise avec l'ensemble de l'activité économique exercée par l'assujetti suffit pour déduire l'impôt anticipé. Par conséquent, un lien direct et immédiat n'est pas nécessaire avec les éléments de coût des opérations sorties.

### 1.7.7.2 Facturation

L'art. 27, al. 2, P-LTVA, règle les exigences que doivent remplir les données contenues dans les factures. Contrairement à l'art. 226 de la directive 2006/112/CE, on renoncera notamment à l'avenir à la numérotation continue des factures, à la mention du numéro de TVA du bénéficiaire de la prestation et au renvoi aux bases légales pour les prestations exonérées, ce qui réduit notablement les erreurs dans la facturation.

Contrairement aux importantes prescriptions formelles concernant la facturation contenues dans le 3e chapitre de la directive 2006/112/CE (art. 217 à 240 de la directive 2006/112/CE), qui sont des conditions de validité pour la déduction de l'impôt préalable conformément à l'art. 178 de la directive 2006/112/CE, on se basera uniquement, conformément à l'art. 29, al. 4, P-LTVA, sur le lien entre le droit à la déduction de l'impôt préalable et la preuve du versement correct de l'impôt préalable effectué par le destinataire de la prestation au fournisseur de prestations. La présentation d'une facture n'est donc plus une condition indispensable pour faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

### 1.7.7.3 Taux de la dette fiscale nette

Afin de simplifier le décompte des assujettis qui réalisent un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 5 millions de francs et qui doivent payer un impôt ne dépassant pas 100 000 francs, l'art. 38 P-LTVA offre la possibilité d'appliquer la méthode dite des taux de la dette fiscale nette.

La législation européenne prévoit également que, dans certaines conditions, les Etats membres peuvent appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de l'impôt dans la mesure où ces modalités n'entraînent pas de réduction d'impôts (art. 281 de la directive 2006/112/CE).

### 1.7.8 Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

L'art. 44, al. 1, let. a, P-LTVA, prévoit qu'en cas d'acquisition de prestations de services d'entreprises dont le siège est à l'étranger, ce n'est pas le prestataire, comme le voudrait la règle, qui doit acquitter la TVA, mais le destinataire.

De même, la directive 2006/112/CE prévoit que, pour des prestations de services fournies au niveau intra-communautaire par un assujetti résidant dans un autre Etat membre de l'UE, c'est le destinataire qui est redevable de la TVA (art. 196 de la directive 2006/112/CE). Cependant, contrairement à la législation suisse, le destinataire doit être assujetti à la TVA sur son territoire national. Si le destinataire n'est pas assujetti, le prestataire de services doit en règle générale acquitter l'impôt au lieu du prestataire dans son Etat siège. Les Etats membres peuvent décider en outre de rendre le prestataire de services responsable solidairement du paiement de la totalité de l'impôt. La France, par exemple, a opté pour cette possibilité (art. 283, ch. 2, du CGI).

### 1.7.9 Importation

L'importation de biens, c'est-à-dire le simple transfert d'un bien par-dessus la frontière suisse, est soumise à l'impôt (art. 49 à 63 P-LTVA). Sur ce point, le droit communautaire établit une distinction entre ce qu'on appelle l'acquisition intra-communautaire (relation entre les Etats membres) et l'importation (relation entre un Etat membre et un Etat tiers).

#### 1.7.9.1 Acquisitions intra-communautaires

Avec la suppression des contrôles douaniers intra-communautaires, le principe de l'imposition à l'importation a été remplacé par celui de l'acquisition intra-communautaire. Si une livraison est effectuée par un Etat membre de l'UE à un autre Etat membre et si l'acquéreur est un entrepreneur ou une personne morale de droit public, l'acquéreur doit alors payer l'impôt retenu sur l'acquisition et il peut à nouveau le déduire à titre d'impôt préalable. L'impôt ne doit être payé en règle générale par le fournisseur de prestations que pour les livraisons aux non-assujettis. A l'aide de son numéro d'identification fiscal pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, le bénéficiaire de la prestation justifie de sa qualité d'assujetti à l'égard du fournisseur de prestations, lequel, sur la base de ce fait, exécute la livraison exonérée d'impôt.

#### 1.7.9.2 Importation à partir d'un pays tiers

L'importation de biens en provenance d'un pays tiers continue d'être soumise aux réglementations douanières et à la TVA. Les marchandises exportées vers des pays tiers sont exonérées de cette taxe.

### 1.7.10 Droit pénal

Le P-LTVA contient trois éléments constitutifs de l'infraction: la soustraction de l'impôt (art. 98 P-LTVA), la violation d'obligations de procédure (art. 99 P-LTVA) – les deux infractions peuvent être commises aussi par négligence – et le recel de l'impôt (art. 100 P-LTVA). Le droit communautaire ne prévoit aucune harmonisation des éléments constitutifs de l'infraction car le droit pénal relève des Etats membres. Afin de mieux s'acquitter de l'obligation d'informer à l'égard des autres Etats membres, l'Allemagne punit par une amende la violation des dispositions de procédure conformément au § 26*a* de l'UstG D et le fait de ne pas verser les impôts déclarés et passés en compte conformément aux § 26*b* et §26*c*. Si l'impôt n'est ni versé ni déclaré, il s'agit d'une soustraction d'impôt conformément au § 370 de la «Deutsche Abgabenordnung». Outre d'autres éléments constitutifs de l'infraction de la «Deutsche Abgabenordnung», le recel de l'impôt est également punissable (§ 374 «Deutsche Abgabenordnung»).

Au niveau européen, les mesures visant à lutter contre la fraude en matière de TVA se limitent à améliorer les mécanismes de contrôle. Les pertes de recettes de TVA, évaluées à quelques centaines de milliards de francs, sont imputables principalement à l'insuffisance des contrôles permettant de déterminer si une créance de l'impôt

préalable remboursée a été effectivement versée par l'assujetti au fisc. A ce sujet, au niveau européen, de nombreux efforts sont fournis pour développer les systèmes d'information et augmenter la collaboration entre les autorités[49].

## 1.8 Classement des interventions parlementaires

Outre plusieurs interventions parlementaires en cours (cf. ch. 1.1.6), sept interventions ont été transmises et seront appliquées totalement ou en partie avec le présent message. La motion [Merz]-Büttiker[50] concerne le secret bancaire pour les commerçants de titres. Le Conseil fédéral considère qu'il est approprié et nécessaire, au regard des principes de l'égalité de droit, de procéder à l'élargissement de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée pour que les commerçants de titres puissent profiter eux aussi d'une protection de leur secret professionnel similaire au secret des banques et des caisses d'épargne. C'est pourquoi les exigences de la motion sont transposées à l'art. 78, al. 6, P-LTVA. La motion du PDC[51] demande une révision de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée et, par la même occasion, une meilleure lisibilité pour les assujettis. Son objectif est de parvenir à une réglementation et à une application systématique et cohérente de la TVA ainsi qu'à la diminution des frais administratifs. Le présent message, qui contient plus de 50 mesures, répond aux exigences des deux motions (cf. ch. 1.3.3).

La motion Lustenberger[52] demande l'introduction d'un décompte annuel afin d'alléger les petites et les moyennes entreprises de leur charge administrative. En 2004, le Conseil fédéral a organisé une consultation auprès des milieux intéressés. Cette consultation a montré qu'un décompte annuel n'apportait pas les simplifications escomptées car la charge administrative n'est pas liée au fait de remplir les formules de décompte, mais à la complexité du système de la TVA. Le présent message permettra une simplification radicale de la TVA. De plus, la proposition du Conseil fédéral va dans la direction souhaitée par l'auteur de la motion, qui est de «finaliser» les décomptes trimestriels une fois par année et de ne plus s'appuyer sur le décompte trimestriel, mais uniquement sur le décompte annuel, en ce qui concerne les différents effets juridiques (art. 71 P-LTVA). Pour ces raisons, le Conseil fédéral considère avoir répondu à la motion.

Les modifications de la loi contenues dans la partie B du message permettront de répondre à quatre autres interventions (cf. ch. 6.7).

49 Cf. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en vue de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires et Proposition de règlement du Conseil modifiant le règlement (CE) nº 1798/2003 en vue de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires. COM(2008) 0147 final.

50 03.3481 Mo [Merz]-Büttiker, secret bancaire pour les commerçants de titres

51 04.3495 Mo du groupe démocrate-chrétien, révision de la loi sur la TVA

52 00.3154 Mo Lustenberger, TVA. Décompte annuel

## Titre 1 Dispositions générales

*Art. 1* Objet et principes

L'*al. 1* expose ce qui découle de l'art. 130 Cst. La TVA est d'abord un impôt général à la consommation et ensuite un impôt frappant les transactions économiques. L'objet de cet impôt est donc de taxer l'utilisation des moyens financiers par le consommateur final (consommation de biens et de services en Suisse), ce qui est désormais exprimé explicitement comme but de l'imposition. Pour des raisons pratiques, le consommateur n'est cependant pas directement assujetti, mais l'impôt est prélevé sur les livraisons de biens et les prestations de services de l'entreprise, qui pourra toutefois le répercuter sur les prix. L'entreprise assujettie récupère l'impôt qui a été répercuté sur elle en le déduisant au titre d'impôt préalable. L'application stricte de ce système (impôt multistade, déduction de l'impôt préalable) a pour effet que seuls les chiffres d'affaires des consommateurs finaux sont taxés et qu'aucun impôt ne reste à payer par l'entreprise (ch. à ce sujet aussi ch. 1.3.2).

*Al. 2:* pour délimiter clairement le domaine d'application de la TVA, tous les faits générateurs de l'impôt sont désormais mentionnés exhaustivement. L'objet de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse est une prestation fournie à titre onéreux en Suisse par une entreprise assujettie. La notion de prestation comprend aussi bien les livraisons de biens que les prestations de services. L'impôt sur les acquisitions se fonde sur un fait générateur propre puisque cet impôt fait passer l'assujettissement d'une entreprise avec siège à l'étranger au bénéficiaire de la prestation, qui se trouve en Suisse et dont le lieu de la prestation se situe aussi sur le territoire suisse, afin de garantir la taxation. La prestation à soi-même ne constitue plus un fait générateur car on a renoncé à imposer la prestation à soi-même dans le domaine de la construction. La notion de prestation à soi-même est utilisée exclusivement pour la correction ultérieure de la déduction de l'impôt préalable (art. 32 P-LTVA).

L'*al. 3* a été reformulé. Le principe de l'efficacité de l'acquittement est explicitement mentionné. Ainsi, il est clairement indiqué que lors de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée, il convient d'accorder une attention particulière aux besoins et aux demandes des entreprises assujetties. Le législateur doit élaborer les dispositions qui règlent la perception de l'impôt de façon à ce que les assujettis investissent le moins de temps et de dépenses possibles pour remplir leurs obligations. En outre, l'Administration fédérale des contributions (AFC), qui perçoit l'impôt, doit le faire de manière à ce que les frais de l'assujetti liés à la perception de l'impôt soient maintenus au niveau le plus bas possible. Le législateur et l'administration doivent veiller tous deux à ce que la perception de l'impôt se fasse selon les principes les plus simples possibles. Les principes mentionnés les guideront dans leur tâche et seront utiles à l'interprétation. On ne peut déduire indirectement de ces principes aucun droit subjectif immédiat du contribuable, d'autant plus que les principes mentionnés dans cet alinéa peuvent dans certains cas être difficiles à concilier, notamment la neutralité concurrentielle et l'efficacité de la perception et de l'acquittement. Le législateur devra alors établir dans la pratique une voie médiane

entre les divers objectifs à atteindre. Le principe de l'imputation de l'impôt préalable n'est plus mentionné, car ce principe fondamental découle déjà de l'organisation de la taxe sur la valeur ajoutée en tant qu'impôt multistade avec déduction de l'impôt préalable et est mentionné explicitement à l'al. 1.

*Art. 2* Relation avec le droit cantonal

On renonce à la reproduction déclaratoire des règles de l'art. 134 Cst. Pour des raisons de sécurité juridique et dans le prolongement de la jurisprudence du Tribunal fédéral, on précise expressément que les billets d'entrée et les droits de mutations cantonaux n'entrent pas dans le champ d'application de l'art. 134 Cst. L'impôt sur les billets d'entrée et celui sur les droits de mutation peuvent être prélevés à condition de ne pas inclure la TVA dans leur base de calcul. Afin d'éviter la perception d'un impôt sur l'impôt, la loi prévoit, au contraire, que la TVA ne sera pas prélevée sur ces impôts et que les impôts précités ne doivent donc pas entrer dans la base de calcul pour la perception de la TVA. Ce principe est réglé à l'art. 23, al. 5, let. a, P-LTVA.

*Art. 3* Définitions

Cet article réunit les notions les plus importantes en matière de droit régissant la TVA et les définit. Jusqu'à maintenant, ces notions n'étaient souvent pas définies clairement et elles étaient disséminées dans toute la loi.

La *let. a* définit la notion de *territoire suisse* au sens de la TVA. Afin de garantir une pratique uniforme entre le droit régissant la TVA et le droit douanier, on se fonde sur la définition qu'en donne le droit douanier[53]. Du point de vue du contenu, cette définition coïncide avec l'art. 3, al. 1 et 2, LTVA.

La *let. b* réunit les définitions de «biens» actuellement formulées aux art. 6, al. 3, et 73, al. 2, LTVA. Cette définition correspond à la notion générique suisse de droit réel, qui exclut également les valeurs immatérielles et les droits de la notion de bien, mais assimile les forces naturelles qui sont susceptibles d'appropriation à des biens (art. 713 CC). Etant donné qu'une livraison peut être effectuée exclusivement en relation avec des biens, cette définition sert à délimiter les livraisons des prestations de services.

La *let. c* définit la *«prestation»*, notion qui revêt une importance centrale dans le droit régissant la TVA. La prestation imposable sur le territoire suisse est l'objet de l'impôt en matière de TVA et est donc le terme générique recouvrant les livraisons de biens et les prestations de services soumises à la TVA.

La prestation est, outre la contre-prestation, l'élément constitutif de l'objet de l'impôt concernant l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions. Les critères de délimitation utilisés pour la définition de la notion de prestation constituent en même temps les limites des possibilités d'intervention de l'Etat envers chacun. C'est pourquoi cette notion doit être définie au moins dans les principes fondamentaux. La notion de prestation comprend les éléments centraux suivants:

53 Loi sur les douanes du 18 mars 2005 (LD; RS **631.0**)

– *le fait d'accorder … à un tiers* a pour but d'exprimer que cette valeur économique peut être remise sous les formes les plus diverses par le prestataire au destinataire ou à un tiers en son nom. Il doit y avoir un transfert. Cet «octroi» doit remplir certaines exigences: ainsi, seule une manifestation active et volontaire du prestataire constitue un «octroi». Du point de vue de la TVA, il n'y a, par exemple, pas de prestation lors de successions légales dans le cadre d'un héritage.

– *un avantage économique consomptible* comprend tout ce qui sert à satisfaire un besoin ou une demande sous une forme quelconque. Outre les livraisons de marchandises ou les prestations de services traditionnelles, la notion d'avantage économique comprend également le transfert de marchandises abstraites comme le goodwill et le savoir-faire. L'obligation de se prêter à l'inspection ou de s'abstenir a également une valeur économique. L'avantage économique ne doit pas avoir d'avantages pécuniaires pour conséquence. Conformément à l'art. 394 ss du code des obligations[54], le contenu du rapport de mandataire par exemple est un simple acte dans l'intérêt du mandant. Même lorsque l'on a procédé de manière adéquate, il n'est pas exclu d'avoir une diminution de la fortune (échec dans un processus de créance); cependant, l'activité du mandataire recèle bien un avantage économique. Le caractère consomptible doit être entendu au sens large. Au sens de la TVA, le sol et l'argent[55] ne sont pas considérés somme consomptibles. Les deux biens ne subissent pas une réduction de leur substance s'ils sont utilisés. Même les œuvres d'art et les objets d'art, dont la valeur monétaire augmente au fil du temps, subissent une réduction de leur substance par leur vieillissement et doivent donc être restaurés de temps en temps. C'est en cela que le caractère consomptible se manifeste. Un avantage doit être considéré comme économique lorsqu'il peut être exprimé sous une forme quelconque en termes d'argent. Du fait que l'attente d'une contre-prestation est incluse dans la définition de la prestation, le critère de l'attente d'une contre-prestation se superpose à celui de l'avantage économique: le seul fait d'attendre une contre-prestation fait que l'avantage a un caractère économique.

– *dans l'attente d'une contre-prestation:* le caractère onéreux est la caractéristique principale de la prestation au sens de la TVA. La prestation est sans contestation possible l'objet de l'impôt de la TVA. Cette affirmation est juste uniquement s'il s'agit d'une prestation à titre onéreux; les prestations à titre gratuit ne sont pas soumises à l'impôt. Ainsi, il n'est pas concevable de définir une prestation au sens de la TVA en excluant son caractère onéreux. Si l'on voulait le faire, la notion de prestation ne serait plus une notion spécifique à la TVA et on la viderait de sa signification. A la rigueur, il serait possible d'y voir une définition spécifique à la TVA dans laquelle les moyens de paiement seraient exclus de la notion de prestation au sens du droit des obligations, étant donné que les moyens de paiement, qui sont une contre-prestation, ne sont considérés comme une prestation propre, mais constituent la base de calcul. L'objet de l'impôt ne coïncidant pas avec la base de calcul de la TVA, la définition de la prestation au sens de la TVA doit précisément créer une unité entre

54 Loi fédérale complétant le code civil (Livre cinquième: Droit des obligations) (CO; RS **220**).

55 Cf. en ce qui concerne la propriété foncière et l'argent: Heinsohn/Steiger, Eigentum, Zins und Geld, Marburg 2006.

ces deux éléments pour que la prestation devienne conceptuellement l'objet de l'impôt. Il s'ensuit que tout octroi voulu d'un avantage économique ne constitue pas une prestation au sens de la TVA. Pour déterminer si une prestation est à titre onéreux ou à titre gratuit, peu importe qu'une contre-prestation ait été reçue ou pas. Toutes les prestations qui ont été fournies dans l'attente d'une contre-prestation sont considérées comme étant une prestation à titre onéreux, et ce également au sens de la TVA. Il n'y a prestation à titre gratuit et non prestation au sens de la TVA que dans les cas où l'attente de la contre-prestation est absente dès le départ. C'est la raison pour laquelle la livraison d'un journal gratuit au lecteur n'est pas par exemple une prestation au sens de la TVA car aucune contre-prestation n'est attendue du lecteur; il s'agit d'une prestation (partielle) aux clients de publicité qui financent le journal. L'envoi de cartes «gratuites» ou une représentation théâtrale avec collecte à la sortie constitue cependant, du moins dans une certaine mesure, des prestations au sens de la TVA étant donné que la prestation est fournie dans l'attente d'une contre-prestation. Sinon, la fourniture de la prestation irait totalement à la charge du fournisseur ce qui entraînerait, dans la majorité des cas, la renonciation immédiate à ce genre d'activité.

La *let. d* définit la notion de *livraison* et reprend pour cela les termes déjà utilisés à l'art. 6, al. 1 et 2, LTVA. On maintient la qualification de la mise à disposition à des fins d'usage (location, leasing et affermage) à titre de prestations (cf. ch. 1.7.4.1).

*Let. e:* Afin de garantir l'imposition complète de toutes les prestations, la notion de *prestation de services* doit être définie de façon complémentaire à la notion de livraison. Du point de vue du contenu, cette disposition correspond à l'art. 7 LTVA. Dans le ch. 1, seule la proposition subordonnée a été supprimée. Etant donné que l'absence de titrisation des droits mis à disposition n'a aucun lien avec la qualification de prestation de services, cet octroi ne fait qu'entraîner des incertitudes.

La *let. f* se borne à appréhender la dimension qualitative de la *contre-prestation*, qui est définie comme ce qui est dépensé en contrepartie d'une prestation. La contre-prestation peut aussi bien provenir du destinataire que d'un tiers agissant *à sa place.* Ainsi, on exprime que les versements effectués par des tiers doivent être exclusivement considérés comme une contre-prestation lorsqu'ils ont un lien économique étroit avec la prestation reçue. Il y a un lien économique étroit lorsque les versements de tiers sont effectués dans l'intérêt prépondérant du destinataire de la prestation. L'intérêt du destinataire est prépondérant lorsque celui-ci peut profiter d'un certain aspect de la prestation à un prix généralement plus avantageux ou qu'un certain aspect de la prestation peut être ainsi assuré. Par contre, l'intérêt du prestataire au versement est prépondérant lorsque celui-ci est ainsi en mesure d'offrir un certain aspect de la prestation à des prix concurrentiels sur le marché, prix dont le consommateur aurait en principe bénéficié sur le marché sans les versements effectués par des tiers. Dans ce cas, le lien économique étroit entre le paiement et le rapport d'échange concret de prestations fait défaut; d'après la présente définition, il ne s'agit donc pas de contre-prestations, mais de subventions ou de dons, qui par conséquent, ne peuvent pas faire partie de la base de calcul. En ce qui concerne l'appréciation de l'existence d'un lien économique étroit, peu importe si les versements de tiers sont effectués à l'attention du prestataire ou du destinataire[56].

56 Cf. en ce qui concerne la problématique de la délimitation d'une contre-prestation: J. Streng; Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Köln 1999.

La définition quantitative de la contre-prestation, qui détermine l'étendue de la base de calcul, est réglée à l'art. 24 P-LTVA.

La disposition selon laquelle les dons sont assimilés à une contre-prestation lorsqu'ils peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire n'a pas été reprise car cette formulation est en soi fausse. Un don est précisément caractérisé par le fait qu'il a lieu sans contrepartie concrète et directe. La contre-prestation ne peut concerner que ce qui a lieu dans le cadre d'un échange de prestations. C'est uniquement lorsque le «donateur» du don fournit sa prestation à titre de contrepartie que l'on peut, et que l'on doit, parler de contre-prestation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C.506/2007, Air-Glaciers SA). Mais selon la définition, il ne s'agit précisément pas d'un don. Dans ces conditions, les versements des sponsors pour des prestations publicitaires sont également des contre-prestations imposables. Un don est caractérisé en règle générale par le fait que le donateur n'*attend* aucune contre-prestation en contrepartie de son don car la raison de son don a été motivée par ce qu'on appelle «animus donandi» (donation volontaire).

La *let. g* définit négativement les *actes relevant de la puissance publique* comme toute activité de la collectivité publique qui n'est pas entrepreneuriale ou qui n'est pas commerciale d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral. En raison de leur caractéristique, ces activités ne font pas partie du champ d'application de la TVA. En ce qui concerne ces activités, il ne s'agit ni de prestations au sens de la TVA, ni de contre-prestations au sens d'une contrepartie en rapport avec des contributions, des taxes ou des émoluments ayant le cas échéant un lien avec les prestations. Ainsi, aucune déduction de l'impôt préalable n'est possible sur les dépenses occasionnées à la collectivité publique pour l'accomplissement des actes relevant de la puissance publique.

Une formulation positive des activités relevant de la puissance publique ou des domaines d'activité est particulièrement difficile à donner en raison de leur diversité et de la conception de l'Etat qui ne cesse d'évoluer. De plus, en ce qui concerne les activités des collectivités publiques, la notion doit être complémentaire aux activités entrepreneuriales assujetties si l'on ne veut pas créer une catégorie supplémentaire d'activités des collectivités publiques. L'énumération non exhaustive des activités des collectivités publiques qui ne relèvent pas de la puissance publique, mais qui ont un caractère entrepreneurial, contenue à l'art. 23 LTVA, est complétée par les dernières modifications de la pratique et sera réglée dans l'ordonnance.

En ce qui concerne cette définition, il s'agit d'une définition des actes de la puissance publique spécifique à la TVA, définition qui n'est notamment pas identique à la notion d'acte relevant de la puissance publique contenue dans le droit privé et dans le droit public. Par exemple, les activités qui sont exercées sur la base d'un monopole ne doivent pas être considérées comme des actes relevant de la puissance publique au sens de la TVA lorsqu'elles sont de nature entrepreneuriale. L'exercice de fonctions d'arbitrage est nouvellement réglementé dans les exclusions de l'impôt objectives (art. 21, al. 2, ch. 29, P-LTVA) puisqu'il s'agit d'une affaire relevant uniquement du droit civil et qu'il n'y a aucun lien possible avec une activité relevant de la puissance publique.

La *let. h* définit la notion de personnes proches au sens de la TVA qui, en ce qui concerne les entreprises associées, diffère de la notion de personnes proches utilisée en matière d'impôts directs. Il s'agit ici d'ancrer la pratique en vigueur dans la loi. A l'avenir, ce seront non seulement les détenteurs de droits de participation, mais également leurs proches, qui seront considérés comme des proches du prestataire.

*Art. 4* Samnaun et Sampuoir

Cet article correspond à l'art. 3, al. 3, LTVA et demeure inchangé au niveau du contenu. L'inclusion des «prestations du secteur de l'hôtellerie et de la restauration» n'est pas nécessaire, car ces prestations sont généralement considérées comme des prestations de services. L'*al. 3* a été amélioré sur le plan rédactionnel.

*Art. 5* Indexation

Cet article correspond pour l'essentiel à l'actuel art. 4 LTVA. Les dispositions contenant des montants en francs sont expressément énumérées dans la loi. On évite ainsi que les prix seuils mentionnés en valeur absolue ne s'éloignent par trop des valeurs actuelles, en termes de pouvoir d'achat. Cette adaptation n'est par exemple pas valable pour la limite du chiffre d'affaires de 100 000 francs mentionnée à l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA, dont le dépassement entraîne la fin de la libération de l'assujettissement à la TVA. En fixant la limite à 100 000 francs, on harmonise celle-ci avec la limite entraînant l'inscription au registre du commerce. Il ne serait en effet pas opportun de modifier cette limite en se fondant sur l'obligation d'indexation prévue par cet article, car ces limites ne seraient alors plus uniformes. De plus, pour des raisons de neutralité concurrentielle, outre le renchérissement, il faudra notamment veiller à prendre en compte également les taux d'imposition. Des taux plus élevés peuvent en effet aggraver les distorsions de la concurrence résultant de ces valeurs limites. Le montant des amendes est également exclu de l'indexation. Les amendes devraient être adaptées par le législateur dans le contexte du droit pénal en matière fiscale et du droit pénal administratif.

*Art. 6* Transfert de l'impôt

Le transfert de l'impôt relève du domaine de l'autonomie privée et n'est plus réglé dans le cadre de la facturation, mais dans les dispositions générales.

L'*al. 1* est nouveau. Cette modification est fondée sur la jurisprudence du Tribunal fédéral ainsi que sur la pratique et reflète de ce fait la pratique et la jurisprudence en vigueur (ATF 2A.326/2002 du 2 juin 2003 et Communication concernant la pratique de l'AFC du 30 janvier 2004).

L'*al. 2* correspond à l'actuel art. 37, al. 6, LTVA.

*Art. 7* Lieu de la livraison

Les dispositions concernant le lieu de la prestation fixées aux art. 7 et 8 P-LTVA servent à délimiter territorialement le champ d'application de la loi sur la TVA et limitent de ce fait la souveraineté fiscale; c'est pourquoi elles font partie des dispositions générales. Le principe du lieu de la livraison de biens correspond entièrement à l'art. 13 LTVA.

*Art. 8* Lieu de la prestation de services

*Al. 1*: Contrairement au droit en vigueur, le principe du lieu du destinataire constitue la règle de base. Les prestations de services dont le lieu n'est pas expressément réglé autrement dans la loi sont de ce fait réputées fournies à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, s'il ne possède ni un tel siège, ni un tel établis-

sement stable, l'endroit où il a son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Sur ce point, le droit régissant la TVA subit un véritable processus d'évolution qui aboutit à l'abandon par étapes du principe du lieu du prestataire (qui est aujourd'hui la règle, v. art. 14, al. 1, LTVA). Ainsi, les prestations de services dans le domaine de l'*aircraft-management* ont par exemple été réglées, par voie d'ordonnance, selon le principe du lieu du destinataire[57]. Conformément au changement de pratique du 1er janvier 2007, les prestations d'analyse sont désormais imposées au lieu du destinataire[58]. Cela est également exigé pour les prestations dans le domaine de la sécurité aérienne[59]. A partir de 2010, le principe du lieu du destinataire sera également appliqué comme règle de base dans l'UE pour les prestations entre les assujettis. Etant donné que la règle de base en vigueur connaît déjà des dérogations sous la forme d'une liste (qui a tendance à s'allonger), des cas régis par le principe du lieu du destinataire (art. 14, al. 3, LTVA), ce changement aura davantage un rôle de signal qu'une véritable importance économique. Cette modification a pour effet d'améliorer l'application du principe du pays de destination, qui est à la base du système de la TVA, et, en définitive, d'aboutir à une imposition au lieu de l'utilisation.

*Al. 2, let. a:* Etant donné qu'à l'avenir le lieu du destinataire servira de règle de base, il faudra à nouveau déterminer les prestations de services qui seront imposées au lieu du prestataire. La let. a décrit abstraitement ces prestations de services comme des prestations de services *qui sont ordinairement fournies directement entre des personnes physiques*. Il faut partir de la constatation que certaines prestations de services (par ex. une coupe de cheveux ou des prestations de soins) peuvent être fournies exclusivement en présence des personnes physiques qui reçoivent la prestation de services. La consommation de la prestation de services est donc effectuée à l'endroit où le prestataire de services exerce son activité. En raison du principe de l'imposition au lieu de l'utilisation, la prestation de services est donc imposée à l'endroit où elle est fournie. Pour que les prestations de services de même teneur soient imposées au même endroit, une certaine schématisation est nécessaire. Cette schématisation est exprimée par l'adjonction de l'expression *ordinairement* et de la proposition concessive *«même si ces prestations de services sont exceptionnellement fournies à distance»*. Cette disposition concerne non pas la prestation de services qui, fournie concrètement à un destinataire et nécessite obligatoirement la présence de ce dernier pour être fournie, mais les prestations de services qui exigent, en principe, c'est-à-dire dans le cas ordinaire, la présence du destinataire, même lorsqu'elles ne sont pas, dans un cas particulier, fournies sur place. La force du critère de délimitation que constitue la présence obligatoire du destinataire s'en trouve quelque peu diminuée, mais le résultat en est un point de rattachement territorial indépendant du type de prestation de service fournie.

Une autre difficulté peut être due au fait que le prestataire exerce, dans la majeure partie des cas, son activité à son domicile ou à l'endroit où se trouve son siège et qu'il ne fournit qu'occasionnellement sa prestation de services en se déplaçant à l'endroit où se trouve le destinataire. En l'occurrence, on peut donner l'exemple d'un médecin qui doit effectuer de temps en temps des visites à domicile. Il est possible de résoudre ce problème en imposant la prestation de services non pas au

57 Art. 1*a* OLTVA, en vigueur depuis le 1er juillet 2006.
58 Changements de pratique du 1er janvier 2007, ch. 3.
59 Voir à ce sujet le rapport «10 ans de TVA», ch. 5.2.2.4, 5.2.2.7 et 5.2.2.8.

lieu de l'exécution effective, mais de façon schématique au siège ou au domicile du prestataire.

Pour des raisons de sécurité juridique et dans un souci de clarté, différentes catégories de prestations de services sont énumérées qui exigent régulièrement, c'est-à-dire dans le cas ordinaire, la présence du destinataire pour être fournies. On a renoncé à faire une énumération exhaustive car le risque existerait que des prestations de services, qui, selon le critère de l'imposition au lieu de la consommation ne devraient manifestement pas être imposées au lieu du destinataire, le soient uniquement en raison du caractère de la règle de base du lieu du destinataire. Ce problème est apparu, avec des signes contraires, dans le droit en vigueur, en particulier en ce qui concerne les prestations concernant l'*aircraft-management*, les prestations d'analyse et les prestations dans le domaine de sécurité aérienne; ces prestations, à l'exception des prestations dans le domaine de la sécurité aérienne, ont été soumises, par voie d'ordonnance ou au moyen de modifications de la pratique, au principe du lieu du destinataire. Ainsi, ces prestations ne font partie de la règle de base de l'al. 1 que si elles ne peuvent être rangées sous aucune lettre de l'al. 2.

*Al. 2, let. b:* Les prestations de services des agences de voyages et des organisateurs de manifestations sont imposables en Suisse au lieu du prestataire pour leurs propres prestations de services et pour les prestations de services reçues par des tiers. Cependant, les prestations de tiers qui ont été fournies par ces mêmes tiers à l'étranger peuvent être facturées non grevées d'impôt à leurs clients en leur propre nom (art. 23, al. 2, ch. 10, P-LTVA). Cela correspond à la réglementation actuelle. De plus, la pratique de l'AFC selon laquelle la réglementation concernant les agences de voyages est aussi applicable à l'organisateur de manifestations est inscrite dans la loi. Etant donné qu'il ne s'agit pas de prestations qui nécessitent ordinairement la présence du destinataire, celles-ci ne peuvent pas être ajoutées à la let. a. Une lettre propre leur a été attribuée.

Les autres lieux de prestations ne subissent que de modestes modifications par rapport à la loi en vigueur: l'*al. 2, let. c à h,* correspond largement à l'art. 14, al. 2, let. a à e, LTVA.

*Al. 2, let. c:* Le terme «culturelles» a été ajoutée dans cette partie. Pour éviter des problèmes de délimitation par rapport aux prestations de conseil et aux prestations d'analyse, les prestations scientifiques sont désormais régies par la règle de base (principe du lieu du destinataire). La nouvelle réglementation du lieu de la prestation de services qui entrera en vigueur à partir de 2010 dans l'UE prévoit également que le commerce entre assujettis est régi selon le principe du lieu du destinataire. Les prestations d'enseignement sont en principe exclues du champ de l'impôt; lorsque l'assujetti a opté pour leur imposition, elles sont imposables, comme c'est le cas actuellement, au lieu où le prestataire exerce cette activité (principe du lieu de l'exercice de l'activité). Les cours par correspondance constituent une exception; en concordance avec le droit communautaire, ces cours sont dorénavant réputés fournis à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité. Etant donné qu'il s'agit d'une prestation de services dans le domaine de l'électronique, cette prestation est régie également, sans exception explicite, par la règle de base du principe du lieu du destinataire.

*Al. 2, let. d:* A partir de 2010, les prestations de restauration dans l'UE seront également imposées au lieu de l'exercice de l'activité et non plus au lieu du prestataire. Cela a surtout des conséquences sur la gastronomie mobile (service de réception,

catering, etc.), domaine où le lieu du prestataire et le lieu de l'exercice de l'activité ne concordent souvent pas. Afin d'éviter d'éventuelles doubles impositions en ce qui concerne les prestations de services transfrontalières, cet élément déterminant du futur droit européen a été repris.

*Al. 2, let. e:* Pour la définition du lieu des prestations de transport, le texte de l'art. 46 de la directive 2006/112/CE a été repris dans une large mesure. Cette nouvelle formulation ne modifie pas le contenu et fait clairement ressortir la compatibilité avec le droit communautaire. De plus, elle permet d'éviter la reprise de la formulation actuelle, déplaisante sur le plan linguistique et incorrecte, qui établit un lien avec la notion de «pays». Comme dans le droit en vigueur, est réputé lieu des prestations de transport de personnes et de marchandises le lieu où le trajet est effectué. Lors de transports transfrontaliers, il faut dès lors faire une distinction entre la partie de la prestation qui est imposable et la partie de la prestation qui n'est pas imposable.

*Al. 2, let. f:* Les activités accessoires à la logistique doivent concerner non seulement les activités accessoires liées au transport de marchandises, mais également celles en relation avec le transport de personnes. C'est la raison pour laquelle le terme «enregistrement» a été ajouté à cette disposition. Cela concerne en particulier les prestations de «*ground handling*» dans les aéroports, c'est-à-dire l'enregistrement de passagers d'aéronefs (*check-in*, etc.) et des aéronefs. Dans la mesure où de telles prestations représentent uniquement des prestations accessoires à un transport de marchandises ou de personnes, elles partagent le sort fiscal de cette prestation de transport.

Les activités consistant en l'expertise d'un bien immobilier ainsi que la recherche d'un tel bien (entremise) ont été ajoutées à l'*al. 2, let. g*. Il convient de préciser que le lieu de ces activités est le lieu où se trouve le bien immobilier. Les prestations de surveillance de chantier sont dorénavant également explicitement mentionnées. Cela correspond à la pratique actuelle. Cependant, les prestations de surveillance de bâtiments et d'immeubles ainsi que les prestations d'hébergement seront désormais également imposées au lieu de situation. Le lien entre la prestation d'hébergement et l'immeuble constitue un ajustement aux modifications concernant le lieu de la prestation de services qui prendront effet dans l'UE à partir de 2010; il n'a pratiquement aucune conséquence sur la pratique.

*Art. 9* Dérogation aux dispositions

Cet article rassemble les dispositions des art. 12 et 16 LTVA selon lesquelles, dans le but d'éviter une double imposition, une non imposition ou une distorsion de la concurrence, le Conseil fédéral a la compétence de modifier par voie d'ordonnance la délimitation entre livraison de biens et prestations de services, d'une part, et la détermination du lieu où l'opération est imposable, d'autre part.

## Titre 2 Impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse
## Chapitre 1 Sujet fiscal

*Art. 10* Principe

*Al. 1*: Est assujetti à l'impôt celui qui exploite une entreprise. L'assujettissement ne se rattache pas à l'entreprise, mais au sujet de droit, l'entrepreneur. Cela signifie que d'une part, des personnes qui exploitent plusieurs entreprises peuvent être traitées comme un seul sujet fiscal et que d'autre part, les sociétés de personnes (p. ex. les sociétés simples) peuvent également être considérées comme un sujet fiscal. La forme juridique et le but de l'entreprise importent peu. Ainsi, peuvent être assujetties à l'impôt les personnes mentionnées dans le droit actuel à l'art. 21, al. 2, LTVA (les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes et les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique).

L'entrepreneur est celui qui exploite une entreprise, c'est-à-dire celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle fondée sur la prestation de services dans l'intention de réaliser un revenu à long terme et qui affiche sa présence sur le marché sous son propre nom. Que des recettes soient effectivement réalisées ou non ne joue aucun rôle pour la définition de l'entreprise; la préparation ou la cessation de l'activité économique font aussi partie du cycle de vie d'une entreprise. Les dispositions de l'art. 27, al. 2, et 29$^{bis}$, LTVA deviennent ainsi superflues. L'activité de l'entrepreneur doit cependant être d'une part durable, c'est-à-dire orientée de façon planifiée sur la réalisation des recettes provenant de prestations durant un certain temps et, d'autre part, être de nature commerciale ou professionnelle. Ainsi par exemple, l'aliénation d'une voiture par un particulier ne constitue pas une activité entrepreneuriale parce que cette vente unique ne constitue pas une activité destinée à réaliser un revenu de manière durable et n'est pas de nature commerciale ou professionnelle; c'est d'ailleurs le cas de toutes les autres activités du domaine privé (p. ex. les loisirs, la gestion de fortune privée, etc.). Cependant, si une entreprise étrangère fournit, une seule fois , une prestation soumise à l'impôt en Suisse, on considère qu'il s'agit d'une telle activité. D'après la doctrine et la jurisprudence (allemandes), le simple fait de détenir, d'acheter ou de vendre des participations à d'autres sociétés ne constitue pas une activité destinée à rapporter durablement un revenu de nature commerciale ou professionnelle.[60] Il doit donc s'agir d'une activité économique, c'est-à-dire de la production ou du commerce de marchandises ou de prestations de services, qui sont destinées à être échangées sur le marché ou destinées à la consommation particulière. L'activité doit en outre être exercée de manière indépendante. Par exemple, les salariés qui sont liés par un contrat de travail à leur employeur et sont dans un rapport de subordination avec celui-ci, ne peuvent pas être assujettis à la TVA pour leur activité. Les honoraires perçus en qualité de membres de conseils d'administration et de conseils de fondation, les indemnités perçues pour des tâches dans la fonction publique et les soldes ne tombent pas non plus sous le coup de la TVA. L'unité économique exerce l'activité à son nom. Il est ainsi clair qu'un groupe d'entreprises n'est pas une entreprise, mais un ensemble composé de plusieurs entreprises. Ces indications montrent que la notion d'entrepreneur ou d'entreprise est plus ample dans la législation sur la

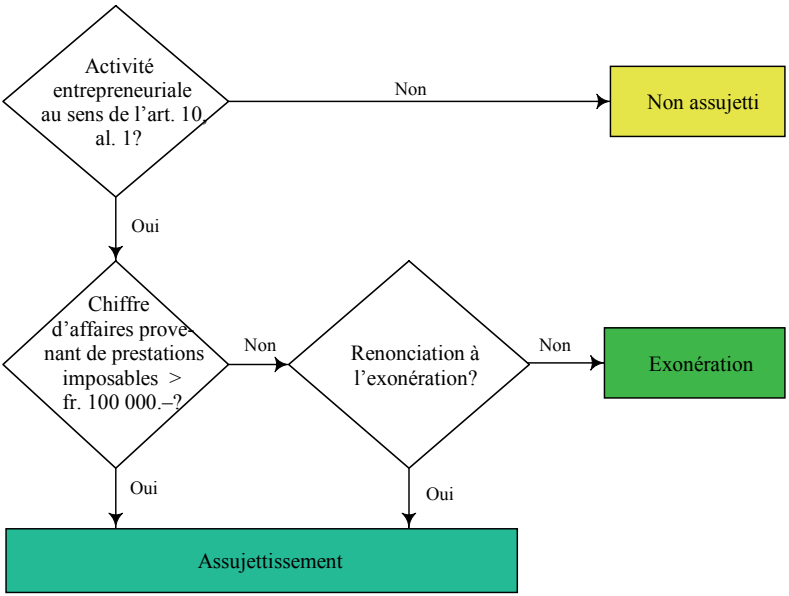
60 Cf. Stadie in Rau/Dürrwächter, D-UStG (loi allemande sur l'imposition des entreprises), § 2 Anm. 57, 205 ff., 235, 263 ff.

TVA que dans l'usage linguistique. La définition, du point de vue de l'économie d'entreprise, de l'entreprise ou de l'entrepreneur est également plus restreinte que celle relevant du domaine de la TVA.

*Al. 2*, *let. a*: Celui qui réalise en Suisse un chiffre d'affaires inférieur à 100 000 francs en une année en fournissant des prestations imposables est libéré de l'assujettissement à l'impôt. D'après cette conception, proposée par plusieurs participants d'un certain poids à la consultation, ce n'est plus le fait de dépasser la limite d'assujettissement qui fonde l'assujettissement, mais le fait de ne pas l'atteindre qui justifie l'exonération. La personne exonérée de l'impôt ne peut en aucun cas être assimilée à une personne non assujettie. En effet, celui qui n'est pas assujetti n'exploite pas d'entreprise, contrairement à celui qui est exonéré de l'impôt. La limite du chiffre d'affaires vise à libérer les petites entreprises de la charge administrative liée à l'administration de la TVA et, du côté de l'administration, à améliorer l'efficacité de la perception. Cependant, une telle limite est contraire au principe central de la neutralité concurrentielle. C'est notamment le cas dans les branches dans lesquelles les micro-entreprises et autres petites entreprises sont majoritaires (comme dans la branche de la coiffure ou des taxis). L'annexe 1 donne un aperçu des limites du chiffre d'affaires appliquées au sein de l'UE.

*Illustration 3*

**Assujettissement**




En lieu et place des trois limites du chiffre d'affaires que connaît le droit actuel, la let. a ne fixe plus qu'une seule limite de 100 000 francs jusqu'à laquelle il y a exonération. Les règles spéciales prévues à l'art. 25, al. 1, let. a et d, LTVA sont supprimées. Comme la pratique l'a démontré, le calcul de l'impôt «restant», en vue de

déterminer ce que l'on nomme la dette fiscale nette, engendre un travail considérable et, précisément lors de la création de petites et moyennes entreprises, conduit à des incertitudes au niveau fiscal, aussi bien pour les intéressés que pour l'AFC. Afin de simplifier les choses dans le domaine de la suppression de l'assujettissement subjectif et de garantir la sécurité du droit, la limite plus élevée du chiffre d'affaires minimal qui est liée au solde de la dette fiscale nette est donc supprimée. En compensation et pour décharger le plus possible les petites entreprises dont les charges administratives sont disproportionnées, la limite jusqu'à laquelle il y a exonération est en contrepartie portée à 100 000 francs. En conséquence de ce relèvement de la limite de chiffre d'affaires minimal, environ 13 000 petites entreprises qui sont aujourd'hui assujetties seront libérées de l'assujettissement et seront radiées du registre des contribuables; elles pourront ainsi profiter au maximum de l'allégement et de la simplification de leurs charges administratives.

La suppression de la limite de chiffre d'affaires minimale, plus élevée, pour les sociétés sportives et les institutions culturelles, de même que l'abandon du critère relatif à la dette fiscale nette entraînent certes une charge supplémentaire pour les intéressés qui, de ce fait, seront assujettis. Cette charge sera toutefois partiellement compensée par le relèvement de la limite inférieure du chiffre d'affaires minimal. En effet, il arrive fréquemment que les chiffres d'affaires des petites sociétés sportives souvent gérées de façon bénévole et des institutions culturelles, ne dépassent pas la limite annuelle de 100 000 francs. La suppression de la limite spéciale de chiffre d'affaires minimal, selon l'art. 25, al. 1, let. a et d, LTVA entraînera l'assujettissement d'environ 14 000 nouveaux contribuables. En fin de compte, la nouvelle réglementation de l'assujettissement se soldera donc par environ 1000 assujettis supplémentaires.

L'élévation de la limite du chiffre d'affaires minimal a par ailleurs l'avantage d'être «harmonisée» avec la limite pour l'inscription au registre du commerce, d'où une simplification supplémentaire pour les entreprises. Le fait que ces limites aient été harmonisées dans le cadre de la révision de la loi ne signifie pas pour autant que les conditions d'assujettissement à la TVA et celles d'inscription au registre du commerce sont assimilables.

Contrairement à la réglementation en vigueur, il sera dorénavant tenu compte des contre-prestations convenues et non plus des contre-prestations encaissées. Par conséquent, pour calculer le chiffre d'affaires déterminant, on prendra en considération, pour les assujettis suisses, les contre-prestations facturées pour des prestations imposables sur le territoire suisse, mais sans la TVA perçue pour ces prestations. Aujourd'hui déjà, ce ne sont pas toujours les contre-prestations reçues qui servent de base pour le calcul; c'est le cas notamment dans les situations suivantes:

a. au début de l'activité, le chiffre d'affaires se compose de contre-prestations reçues et de contre-prestations convenues (ch. 3.2.2 de la brochure spéciale n° 02 «Assujettissement à la TVA»);

b. lors de l'examen rétroactif (sur plusieurs années) de l'assujettissement, et pour des raisons purement pratiques, ce sont les chiffres (d'affaires) ressortant du compte de résultats qui sont pris en considération. D'un point de vue comptable, il ne s'agit pas là, en règle générale, de contre-prestations reçues.

Ce n'est que lorsque l'examen de l'assujettissement a lieu, dans le courant de l'année pendant laquelle l'activité a débuté (annonce tardive), qu'il faut considéré que les chiffres d'affaires annoncés sont dans de nombreux cas des «liquidités». Le

passage au mode de décompte d'après les contre-prestations convenues n'apporte aucun avantage ou désavantage à l'administration, mais offre des simplifications aux assujettis, puisqu'en règle générale tous les calculs compliqués sont supprimés. Toutefois, pour des raisons d'égalité de traitement des assujettis, l'AFC devrait continuer, pour les opérations réalisées au comptant et les opérations de crédit, de se fonder sur un chiffre d'affaires au sens de la let. a.

L'*al. 2, let. b* contient une disposition nécessaire pour éviter la double imposition de prestations qui sont fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger et qui sont soumises à l'impôt sur les acquisitions. Que le destinataire de la prestation soit assujetti en raison de l'impôt sur les acquisitions (limite des 10 000 francs atteinte) et que, le cas échéant, il les déclare effectivement, ne joue pas de rôle en ce qui concerne l'assujettissement du fournisseur de prestations. Les prestations obéissant au principe du lieu du destinataire, qui par conséquent sont soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 44 ss. P-LTVA), ne sont pas prises en compte pour déterminer le début de l'assujettissement en Suisse d'une entreprise étrangère. Par conséquent, si une entreprise ayant son siège à l'étranger fournit exclusivement ce genre de prestations, elle ne sera pas assujettie sur le territoire suisse. Par contre, si l'entreprise étrangère fournit sur le territoire suisse des livraisons de biens ou des prestations de services régies par l'art. 8, al. 2, P-LTVA, les chiffres d'affaires qui en résultent sont déterminants pour l'appréciation de son assujettissement obligatoire, l'exonération prenant fin lorsque la limite déterminante du chiffre d'affaires de 100 000 francs est dépassée. Dans ce cas, elle doit également payer l'impôt sur les prestations définies à la let. b.

Cette exception ne s'applique pas aux fournisseurs étrangers de prestations de service dans le domaine de la télécommunication et de l'électronique. Cela correspond exactement au contenu de la disposition en vigueur (art. 25, al. 1, let. c, LTVA), qui a fait ses preuves.

*Al. 3:* En ce qui concerne le traitement des prestations (internationales) entre le siège (principal) et les établissements stables, le système de TVA prévoit plusieurs solutions. Afin de trancher cette question, l'al. 3 fixe que le siège d'une entreprise situé sur le territoire suisse, ainsi que tous ses établissements stables situés sur le territoire suisse, forment ensemble un sujet fiscal. Ainsi, la pratique actuelle sera fondée sur une base légale. A contrario, les établissements stables étrangers d'une entreprise suisse ne peuvent pas, par exemple, être considérés comme appartenant au même sujet fiscal, de sorte que le décompte de la TVA se fait sur la base de l'échange de prestations entre les différentes unités de l'entreprise.

*Art. 11* Renonciation à la libération de l'assujettissement

L'assujettissement volontaire, réglé à l'art. 27 LTVA en vigueur, a été fondamentalement remanié et simplifié. En principe, quiconque exploite une entreprise doit avoir la possibilité de renoncer volontairement à être libéré de l'obligation d'acquitter la TVA. L'assujettissement permet d'éviter autant que possible la taxe occulte et d'éliminer les distorsions de la concurrence. C'est pourquoi on renonce totalement à une limite de chiffre d'affaires minimal. La renonciation à la libération de l'assujettissement est ainsi possible alors qu'aucun chiffre d'affaires n'est encore réalisé. Cela concerne en particulier les *start-up*, entreprises nouvellement crées, qui dans une première phase ne font qu'investir et n'ont pas encore de recettes. La présentation coûteuse et en pratique pas vraiment judicieuse des projets d'entreprise

exigée à l'art. 27, al. 2, LTVA est supprimée. La seule condition est que l'entreprise exerce de façon indépendante une activité commerciale ou professionnelle fondée sur les services destinée à réaliser durablement des revenus et qu'elle se présente sur le marché sous son propre nom. La nouvelle réglementation permet aux entreprises domiciliées sur le territoire suisse de rester assujetties aussi longtemps qu'elles le souhaitent durant leur phase de liquidation. Ainsi la règle spéciale pour les installations nucléaires de l'art. 29$^{bis}$ LTVA est également applicable aux autres entreprises (ce qui correspond à la pratique actuelle) et la disposition spéciale devient elle-même superflue.

*Al. 2:* La libéralisation de la renonciation à l'exonération représente une grande simplification pour les entreprises. Elle étend cependant aussi les possibilités de fraude à la TVA. C'est le cas en particulier, lorsque d'importants excédents d'impôt préalable (p. ex. lors de dégrèvements ultérieurs de l'impôt préalable) sont payés en partie et parfois durant plusieurs années en cas de renonciation à la libération de l'assujettissement. S'il se révèle par la suite que l'excédent d'impôt préalable n'était pas justifié, une restitution ultérieure de l'impôt est difficilement possible. C'est pourquoi l'AFC doit pouvoir fait dépendre la renonciation à la libération de l'assujettissement de la remise de sûretés. Etant donné que les entreprises doivent aussi fournir des sûretés dans de nombreux autres cas (p. ex. pour l'obtention de crédits bancaires), cela constitue une charge supportable pour les entreprises ayant opté pour l'assujettissement volontaire.

*Al. 3:* La renonciation à la libération de l'assujettissement doit être maintenue pendant une année au minimum. En d'autres termes, il est possible de revenir sur ce choix à la fin de chaque période fiscale suivante. Cela constitue un important assouplissement par rapport à la pratique actuelle, d'après laquelle l'assujettissement volontaire doit être maintenu pendant cinq ans au minimum. Si une entreprise ne renonce pas à l'exonération au début de son activité, elle pourra faire valoir la TVA grevant ses investissements et son stock de marchandises au moment de son assujettissement grâce au dégrèvement ultérieur de l'impôt (art. 33 P-LTVA) et ainsi éviter une taxe occulte. Au terme de la période pour laquelle il y a eu renonciation à la libération de l'assujettissement, il peut à la rigueur y avoir une prestation à soi même, ce qui entraîne une correction a posteriori des impôts préalables déclarés.

*Art. 12* Collectivités publiques

*Al. 1:* Comme dans le droit en vigueur, ce ne sont pas la Confédération, les cantons et les communes qui constituent, en leur qualité de collectivités de droit public, des sujets fiscaux: ce sont leurs différents services. D'un côté, cela simplifie considérablement le décompte de la TVA. De l'autre, c'est contraire au principe de l'unité de l'entreprise, principe qui s'applique à tous les autres assujettis. C'est pourquoi d'autres règles doivent être établies pour les collectivités publiques. Par contre, les institutions juridiquement dépendantes de la Confédération, des cantons et des communes (p. ex. les prestations de la commune, les entreprises de transport de la ville, les exploitations industrielles), d'une part, et les autres installations de droit public (p. ex. les institutions et les fondations juridiquement indépendantes et les groupements de collectivités), d'autre part, ne continueront pas d'être classés parmi les services. Cependant, les alinéas suivants s'appliquent aussi aux unités considérées comme des collectivités publiques dans la mesure où elles ne doivent pas être divisées en des unités plus petites (p. ex. des services).

*Al. 2:* La Confédération, les cantons et les communes ont la possibilité de fusionner plusieurs services en un sujet fiscal, ce qui permet de simplifier le décompte et d'éviter l'imposition des opérations internes. Un même service ne peut se rapporter qu'à un seul sujet fiscal. Les services ayant un excédent d'impôt préalable peuvent également être intégrés dans un sujet fiscal. La seule condition est que cet excédent d'impôt préalable provienne de l'activité entrepreneuriale du service et non pas d'une activité relevant de la puissance publique, cette dernière n'entrant pas dans le champ de la TVA et ne donnant donc pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Contrairement au texte de loi actuel, le P-LTVA renonce à utiliser le mot «groupe» afin de bien distinguer cette possibilité de celle prévue à l'art. 13 P-LTVA en matière d'imposition de groupe.

*Al. 3:* Actuellement, d'après l'art. 23 LTVA, si certaines conditions sont réunies, les prestations au sein des et entre les collectivités publiques sont exclues du champ de l'impôt, faute d'assujettissement subjectif. L'assujettissement d'une unité d'une collectivité publique est soumis à la condition, d'une part, qu'un chiffre d'affaires de plus de 25 000 francs provienne de prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques et, d'autre part, que le chiffre d'affaires imposable total de chaque unité d'une collectivité publique concernée dépasse la limite du chiffre d'affaires imposable fixée aux art. 21 et 25 LTVA. Si tel est le cas, l'impôt est dû sur les prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques et les prestations correspondantes du même genre fournies à d'autres collectivités publiques et d'autres institutions de droit public (p. ex. des groupements de collectivités). Par contre, les prestations correspondantes du même genre fournies à d'autres unités de sa propre collectivité publique ne sont imposables que lorsque l'unité concernée fournit la prestation du même genre en question pour l'essentiel à des tiers autres que des collectivités publiques.[61] La majorité des personnes consultées ont qualifié cette réglementation très différenciée et donc très compliquée de risque fiscal incalculable pour les communes.

*L'al. 3* soumet la libération de l'assujettissement à deux conditions, comme jusqu'à présent: d'une part, que le chiffre d'affaire sur les prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques ne dépasse pas 25 000 francs et, d'autre part, que le chiffre d'affaires total du sujet fiscal concerné ne dépasse pas la limite de 100 000 francs. Ce qui est nouveau en revanche, c'est que le chiffre d'affaires total est déterminé sur la seule base des chiffres d'affaires provenant de prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques et à des autres collectivités publiques. Par conséquent, tous les chiffres d'affaires qu'une unité d'une collectivité publique réalise à l'intérieur de la collectivité publique dans laquelle elle se trouve ne sont plus pris en compte dans le chiffre d'affaires total. Etant donné que le principe de l'unité de l'entreprise, qui évite l'imposition des opérations internes, a été enfreint dans le cadre des collectivités publiques en raison de l'assujettissement de certaines unités (alors qu'il est appliqué systématiquement pour tous les autres

61 Exemple: En sa qualité de sujet fiscal faisant partie d'une collectivité publique, l'usine électrique EW fournit pour l'essentiel de l'électricité à des tiers autres que des collectivités publiques. Elle doit donc payer l'impôt sur ses livraisons d'électricité à d'autres unités de sa propre collectivité publique. Un service d'entretien (sujet fiscal) effectue des travaux de déblayage dans sa propre commune et dans les communes avoisinantes; parfois, elle déblaye aussi des routes privées appartenant à des tiers autres que des collectivités publiques. Les prestations du même genre fournies à des tiers autres que des collectivités publiques (déblayage) ne sont pas prédominantes. Par conséquent, les travaux de déblayage fournis pour le compte de sa propre commune ne sont pas imposables.

assujettis), ce mécanisme de correction permettra d'éviter l'imposition des opérations internes auprès des différentes collectivités publiques. La limite inférieure de 25 000 francs est justifiée par le fait que les collectivités publiques doivent supporter d'autres structures de frais que, par exemple, les petites entreprises, pour lesquelles la limite est fixée à 100 000 francs.

*L'al. 4* délègue à l'ordonnance la compétence de l'énumération des activités des collectivités publiques considérées comme des activités entrepreneuriale. Les activités entrepreneuriales imposables énumérées à l'art. 23 LTVA sont reprises telles quelles dans l'ordonnance et complétées par les activités considérées comme entrepreneuriales selon la pratique en vigueur.

*Art. 13* Imposition de groupe

L'imposition de groupe, régie actuellement par l'art. 22 LTVA, a été profondément remaniée et simplifiée. Les conditions pour la formation d'un groupe TVA et le cercle des entreprises qui peuvent en faire partie correspondent à la disposition actuelle. Toutes les personnes, dons également les personnes physiques, qui exploitent une entreprise, peuvent se réunir dans un groupe. Il est toutefois indispensable que ces personnes soient effectivement réunies sous une direction unique, c'est-à-dire qu'elles doivent être dominées soit du point de vue des droits de participation (capital ou avant tout droit de vote), soit par contrat de domination, par le détenteur de la direction unique (chef du groupe). S'agissant des personnes physiques, on peut se demander, étant donné qu'elles agissent généralement de manière autonome, si elles peuvent, dans un cas d'espèce, être considérées comme étant sous une direction unique, par contrat de domination. De ce point de vue, la participation de personnes physiques et d'autres sujets de droit devrait être possible dans un cadre très limité, comme c'est le cas actuellement. On peut imaginer par exemple l'intégration d'un agent général d'assurance ou d'une caisse de pension dans un groupe. Il n'est pas nécessaire que le détenteur de la direction unique soit une entreprise, ni qu'il soit établi sur le territoire suisse. Comme dans le droit en vigueur, il existe un droit à l'autorisation d'être soumis à l'imposition de groupe lorsque les conditions y relatives sont remplies. A l'avenir également, l'imposition de groupe ne sera instaurée que sur demande. La nouvelle formulation de la loi ne change donc rien à la pratique en vigueur.

L'art. 22, al. 3, LTVA, autorise déjà selon une formulation compliquée que des sociétés appartenant à un groupe d'entreprises ne soient pas obligatoirement intégrées dans un groupe d'imposition. Cet alinéa n'a pas été repris dans le présent projet. Ainsi, toutes les entreprises appartenant à un groupe d'entreprises – sous une direction unique – sont désormais libres de faire partie ou non d'un groupe d'imposition. Vu sous l'angle de l'optimisation économique, cela mène vraisemblablement à une structure de groupe optimale du point de vue de la systématique de l'impôt et finalement à la réalisation optimale des buts pour lesquels l'imposition de groupe est somme toute prévue. Il est probable que cela conduira dans la pratique à une réduction du nombre des sociétés faisant partie d'un groupe d'imposition. En outre, les difficultés considérables dues au calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable des groupes diminuent. Une réglementation plus libérale de l'appartenance au groupe représente une simplification, y compris pour l'administration.

La réglementation de l'imposition de groupe en vigueur renferme une contradiction en ce sens que l'art. 22, al. 1, LTVA parle, s'agissant du groupe, d'«un seul assujet-

ti» (= un sujet fiscal) alors qu'il dispose au contraire, à l'al. 2, que les effets de l'imposition de groupe sont limités aux opérations internes, traitant ainsi chaque entreprise du groupe comme un sujet fiscal. Cet alinéa est également supprimé. Il est ainsi clair que le groupe d'imposition TVA représente un sujet fiscal. C'est pourquoi, durant leur appartenance au groupe, les entreprises individuelles formant le groupe ne constituent pas des sujets fiscaux du point de vue de la TVA, à l'instar d'un établissement stable sis sur le territoire suisse. La nouvelle conséquence juridique de l'imposition de groupe est le traitement de toutes les sociétés du groupe en tant que sujet fiscal *unique*.

Lorsque des entreprises se réunissent pour former un groupe d'imposition et, partant, devenir du point de vue du droit régissant la TVA une entreprise dont le siège économique et, le cas échéant, les établissements stables sur le territoire suisse, représentent une entité juridique, chacune des entreprises concernées doit décider si elle veut ou non entrer dans le groupe avec tous ses établissements stables sur le territoire suisse. Ceci est valable indépendamment du fait que le siège économique de l'entreprise se trouve sur le territoire suisse ou à l'étranger. Ainsi, si une entreprise domiciliée à l'étranger, avec un ou plusieurs établissements stables sur le territoire suisse, décide d'entrer dans le groupe d'imposition suisse, cette décision vaut pour tous ses établissements stables sur le territoire suisse. Si d'autre part cette entreprise réalise directement – sans faire appel à un établissement stable domicilié sur le territoire suisse – des livraisons imposables sur le territoire suisse, il est toujours envisageable que l'entreprise étrangère ait son propre numéro de TVA pour ces chiffres d'affaires directs et qu'elle les réalise en dehors du groupe d'imposition TVA. C'est forcément le cas parce que le siège principal n'est pas sis en Suisse et qu'il n'est donc pas possible de l'intégrer au groupe d'après l'al. 1.

*Art. 14* Début et fin de l'assujettissement et de la libération de l'assujettissement

Le remaniement complet des dispositions concernant l'assujettissement subjectif a permis de régler plus simplement et plus clairement le début et la fin de l'assujettissement. Les art. 28, 29 et 56, al. 3, LTVA sont rassemblés dans le nouvel art. 14 P-LTVA

L'*al. 1* part du principe que, sur la base de l'art. 10, al. 1, P-LTVA, est assujetti en règle générale celui qui exploite une entreprise; c'est pourquoi l'assujettissement commence au début de l'activité commerciale. Si, une fois l'activité commerciale lancée, la limite du chiffre d'affaires déterminante pour l'assujettissement n'est pas atteinte, alors la libération de l'assujettissement en vertu de l'art. 10, al. 2, let. a P-LTVA peut s'appliquer s'il n'y a pas renonciation à cette possibilité selon l'art. 11. Cette renonciation ne peut pas être soumise à d'autres conditions, on ne doit notamment pas fixer des limites du chiffre d'affaires inférieures ni des exigences à une évolution future du chiffre d'affaires.

L'*al. 2* relie, à l'instar de l'al. 1, la fin de l'assujettissement à la fin de l'activité commerciale. Lors de la liquidation d'un patrimoine, l'activité prend fin simultanément à la procédure de liquidation, ce que la let. b fixe.

*Al. 3:* La fin de la libération de l'assujettissement nécessite sa propre réglementation. La condition pour qu'il y ait libération de l'assujettissement est liée à la vérification des conditions pour l'assujettissement et donc à l'exploitation d'une entreprise. Ceci permet de faire la différence entre une personne exemptée de l'assujettissement et une

personne non assujettie. Si les raisons pour l'exemption de l'assujettissement en vertu des art. 10, al. 2, let. a, ou 12, al. 3 P-LTVA ne sont plus remplies, l'exemption de l'assujettissement prend fin. Contrairement à l'art. 28, al. 1, LTVA, l'assujettissement ne prend plus fin à l'échéance de l'année civile durant laquelle le seuil du chiffre d'affaires a été dépassé, mais à l'échéance de l'exercice correspondant. Le compte de résultats dressé chaque année à la fin de l'exercice devrait permettre de déterminer si la limite du chiffre d'affaires d'après l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA, a été dépassée, et ce, sans que les chiffres d'affaires doivent être extrapolés à l'année civile. D'après l'art. 65 P-LTVA, toute personne dont le compte de résultats indique que le seuil du chiffre d'affaires a été dépassé doit demander spontanément à être inscrite au registre des assujettis dans les 30 jours. Il n'y a pas d'exonération lorsqu'il est manifeste, au début de l'activité commerciale ou à l'élargissement de celle-ci que le chiffre d'affaires dépassera dans les douze mois le seuil fixé à l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA.

*Al. 4:* La renonciation à l'exonération peut être déclarée au plus tôt au début de la période fiscale en cours. Il est ainsi possible de faire une inscription rétroactive pertinente et mesurée. Il ne convient pas de prévoir une autre possibilité d'inscription rétroactive. Une telle possibilité entraînerait en effet des distorsions de concurrence et des inégalités de traitement en ce qui concerne les entreprises qui renoncent dès le départ à être libérées de l'assujettissement à l'impôt, et elle serait contraire à la logique de l'impôt.

*Al. 5:* Si l'entreprise ne dépasse plus la limite de chiffre d'affaires déterminante et si l'on peut s'attendre à ce que cette limite ne soit plus dépassée au cours de la période fiscale suivante, elle doit retirer sa déclaration d'assujettissement pour être exonérée. Cela correspond à la disposition en vigueur. Lorsque le seuil du chiffre d'affaires n'est plus atteint, l'exonération n'a pas lieu automatiquement: l'assujetti doit la demander. C'est la raison pour laquelle le fait de ne pas demander l'exonération est considéré comme la renonciation volontaire à être exonéré. Afin d'assurer le maintien de l'assujettissement, la renonciation à la libération de l'assujettissement prend naissance au début de la période fiscale durant laquelle les conditions de l'assujettissement n'étaient plus remplies. Cela correspond à la réglementation actuelle.

*Art. 15* Responsabilité solidaire

L'*al. 1, let. a, b, e et f,* correspond à l'actuel art. 32, al. 1, let. a à d, LTVA.

L'*al. 1, let. c* a été adapté suite à la restriction de la responsabilité en relation avec la sortie d'un groupe d'imposition. Dans ce cas, il n'existe désormais qu'une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales qui découlent des propres activités entrepreneuriales de la société sortant du groupe. Cela signifie que cette société n'est responsable que des dettes fiscales du groupe qui lui incomberaient si elle était assujettie indépendante. Ce changement a été repris du rapport «10 ans de TVA» et correspond au souhait des assujettis[62]. Une telle disposition doit en particulier alléger la reprise d'une société par un groupe et augmenter ainsi de manière générale l'attractivité de l'imposition de groupe (v. art. 13 P-LTVA).

L'*al. 1, let. d,* est nouveau. La dernière phrase de l'art. 30, al. 2, LTVA a été reprise. Suite à l'introduction de la loi sur la fusion[63] et de la modification du CO, la respon-

62 Rapport «10 ans de TVA», p. 86 s.
63 Cf. Commentaire de l'art. 72 P-LTVA

sabilité est également passée de deux à trois années. Ainsi, les dispositions de la loi sur la fusion et du CO ont été reprises dans la LTVA.

Les *al. 2, 3 et 5* correspondent à l'actuel art. 32, al. 2, 3 et 4, LTVA. Par rapport à l'avant-projet mis en consultation, leur ordre a été amélioré du point de vue de la systématique.

L'*al. 4* est nouveau. Les assujettis exercent, en ce qui concerne la TVA, une fonction de fiduciaire et transmettent l'argent, qui appartient dès le moment de l'échéance directement et exclusivement à la Confédération (ATF 2A.344/2002). Le financement d'entreprises, en particulier de PME, est assuré aujourd'hui fréquemment par des cessions de créances (factoring). Les assujettis cèdent à un tiers (en règle générale à un institut de financement), à titre de sûreté, l'entier des créances (cession globale) résultant de livraisons de biens et de prestations de services fournis par leurs clients qu'ils ont sur ces derniers. Ces créances contiennent également la TVA, qui n'est en soi pas cessible. Dans le cadre de procédures d'exécution forcée toutefois, la Confédération subit souvent des pertes. Le cessionnaire (p. ex. la banque) perçoit l'impôt compris dans les créances, mais n'est pas contraint de le verser à la Confédération. Le cessionnaire en retire ainsi un avantage financier qui ne lui revient pas. Non seulement l'AFC ne peut pas prélever la TVA, mais elle doit de plus rembourser l'impôt préalable au client assujetti du cédant. Cette nouvelle disposition doit d'une part garantir aux PME la cession de leurs créances à titre de sûreté, sans devoir entreprendre des travaux complexes pour déterminer le montant de la TVA. D'autre part, elle doit garantir que la TVA payée par les consommateurs parvienne à la Confédération. Cette nouvelle réglementation n'entraîne aucun désavantage pour le cessionnaire par rapport à la situation actuelle. L'AFC doit d'abord tenter de recouvrer l'impôt auprès de l'assujetti (le cédant) et s'adressera au cessionnaire seulement si sa démarche est demeuré vaine. La responsabilité à titre subsidiaire intervient lorsque le recouvrement de la créance fiscale a été infructueux. C'est par exemple le cas lorsque:

– l'AFC a poursuivi l'assujetti sans succès (art. 88 P-LTVA). L'AFC se voit dans ce cas délivrer un acte de défaut de biens à hauteur du montant encore dû;
– l'AFC produit la créance fiscale dans le cadre d'une procédure de faillite ou de concordat à l'encontre de l'assujetti et ladite créance n'est pas, ou pas entièrement, recouvrée dans le cadre de ces procédures. L'AFC se voit alors délivrer un acte de défaut de biens à hauteur du montant encore dû, mais seulement dans le cadre d'une procédure de faillite close. Dans le cas d'une suspension de la faillite faute d'actif, aucun acte de défaut de biens n'est délivré; il en va de même dans le cadre des procédures de concordat.

Une telle disposition relative à la responsabilité existe aussi dans les pays européens. Le par. 13c D-UStG (droit allemand) prévoit même une responsabilité solidaire.

A ce jour, les pertes annuelles de la Confédération s'élèvent à une moyenne de 300 millions de francs, avec une tendance allant en augmentant, en raison de créances de TVA non recouvrables. La perte due au système multistade actuel n'est pas encore comprise dans ce chiffre. En Suisse, il n'existe aucune statistique du nombre d'entreprises qui sont radiées dans le but d'en créer de nouvelles. Comme aucun chiffre probant n'est disponible, la diminution possible des pertes fiscales suite à la proposition de la loi ne peut être qu'estimée. Elle devrait se situer à un montant se chiffrant en dizaines de millions.

*Art. 16* Succession fiscale

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 30, al. 1, LTVA.

L'*al. 2* correspond à la première phrase de l'actuel art. 30, al. 2, LTVA et a été adapté conformément à la loi sur la fusion[64], entrée en vigueur entre-temps. Le reste de la disposition a été supprimé. La responsabilité lors du transfert d'une entreprise est nouvellement réglée à l'art. 15, al. 1, let. f, P-LTVA. L'actuelle disposition règle la succession fiscale lors de la reprise d'une entreprise. Cette disposition était basée sur les dispositions de droit privé sur la responsabilité fixées à l'art. 181 CO. Le 1er juillet 2004, la loi sur la fusion est entrée en vigueur et a réglé les conditions juridiques en relation avec la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine de sociétés de capitaux, sociétés en nom collectif, sociétés en commandite, sociétés coopératives, associations, fondations et entreprises individuelles. Suite à la loi sur la fusion, les dispositions sur la responsabilité fixées à l'art. 181 CO ont été modifiées. Il faut examiner au cas par cas s'il y a transfert d'une entreprise. Pour qu'un tel transfert soit reconnu, il n'est en particulier pas nécessaire, selon la loi sur la fusion, de reprendre l'ensemble des actifs et des passifs ou des éléments de l'actif constituant une entité organique. Une fusion au sens des art. 3 ss LFus est admise dans tous les cas comme la reprise d'une entreprise. Par contre, les transformations au sens de la loi sur la fusion ne sont pas considérées comme des reprises d'entreprise, car dans ce cas, aucun transfert de droits n'a lieu. Le genre de reprise ne joue pas de rôle; elle peut avoir lieu par voie de succession à titre particulier (p. ex. la transformation d'une raison individuelle en société de capitaux selon le CO) ou par voie de fusion, scission ou transfert de patrimoine selon la loi sur la fusion.

*Art. 17* Substitution fiscale

Cet article correspond à l'art. 31 LTVA. Par contre, le titre «Substitution fiscale» est nouveau et remplace «Représentation fiscale» afin de rendre plus claire la différence par rapport à la disposition de l'art. 66 P-LTVA sur la représentation fiscale. Lorsque des sociétés commerciales étrangères et des collectivités de personnes sans capacité juridique qui ne s'acquittent pas des obligations fiscales qu'elles ont en Suisse ne peuvent pas être contraintes de les remplir, cette disposition donne la possibilité de faire valoir ces obligations, le cas échéant par rapport à un détenteur de parts pouvant faire l'objet d'une action en Suisse. Cette disposition permet par exemple de simplifier la réquisition de sûreté ou la mise en œuvre de poursuites.

## Chapitre 2 Objet de l'impôt

*Art. 18* Principe

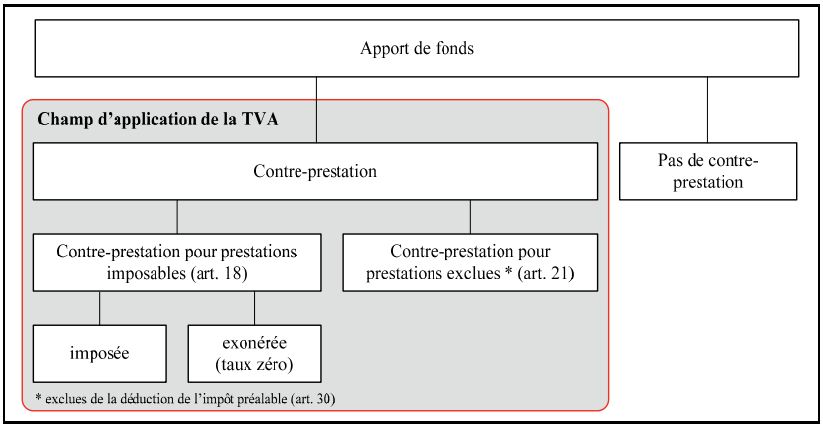
L'*al. 1* de cette disposition définit le fait générateur de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et mentionne les éléments essentiels (territoire suisse, assujetti, contre-prestation, prestation) de l'imposition. Si l'un de ces éléments manque, il n'y a pas fait générateur d'impôt. De plus, dans la pratique, il faut accorder une attention toute particulière à l'existence d'une prestation au sens de la TVA,

64 Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus; RS **221.301**)

étant donné que seul dans ce cas, on attribue à l'apport de moyens la qualification de contre-prestation et d'impôt.

*Illustration 4*

**Champ d'application de la TVA**




La prestation au sens de la TVA est l'objet de l'impôt et donc la condition indispensable à l'imposition de la contre-prestation. Malgré l'existence d'un objet de l'impôt, il ne faut payer aucun impôt sur les prestations exclues du champ de l'impôt en raison de l'application des prescriptions spéciales prévues par la loi. Sur la contre-prestation de toutes les autres prestations qui sont considérées comme imposables, l'impôt est dû et versé conformément à l'application du taux positif. Si l'imposition est faite au taux zéro, aucun impôt n'est dû sur cette prestation; il s'agit d'une prestation exonérée de l'impôt. Par conséquent, la prestation exclue du champ de l'impôt est une sous-catégorie des prestations imposables. On renonce ici à adopter la terminologie utilisée en Allemagne, dans laquelle le terme prestation imposable englobe toutes les prestations au sens de la TVA et qui est ensuite subdivisé en prestations «assujetties» et prestations exclues. En effet, cette terminologie n'est pas applicable parce qu'en français, il n'est pas possible de parler de «prestations assujetties». Le terme «assujetti» se réfère étymologiquement au sujet de l'impôt et ne peut pas être utilisé pour désigner l'objet de l'impôt.

L'*al. 2* cite à titre exemplatif des flux de fonds, qui ne sont pas compris en principe dans le champ d'application de la TVA et qui n'ont pas de lien économique étroit avec une prestation au sens de la TVA. Toutefois, de tels flux de fonds entraînent, comme c'est déjà le cas à l'heure actuelle, une réduction de la déduction de l'impôt préalable lorsqu'il s'agit de subventions ou de dons.[65]

Les *let. a à c* citent des flux de fonds qui sont considérés comme des subventions étant donné qu'ils proviennent des pouvoirs publics. La notion de subvention est en principe caractérisée par le fait que le bénéficiaire de subventions, par rapport au donneur de subventions, ne fournit aucune prestation dans l'intérêt du donneur de subventions au sens de la TVA. De plus, la subvention, n'ayant pas de lien écono-

65 Cf. commentaire ad art. 34 P-LTVA

mique étroit avec une prestation, ne doit pas être comprise à titre de contre-prestation de tiers dans un échange de prestations entre le bénéficiaire de subventions et des tiers. Les montants alloués par la Confédération dans le cadre d'une convention de prestation conclue pour la promotion des exportations et de la place économique sont par exemple considérés comme des subventions. Les fonds, visés à la let. b, que les offices du tourisme tirent des taxes touristiques ainsi que les contributions visées à la let. c, qui proviennent de fonds cantonaux d'approvisionnement en eau ou de traitement des eaux et des déchets et sont versées à des exploitations correspondantes, constituent des cas spéciaux de subventions et sont compris fondamentalement dans la let. a. La mention formelle de ces versements a été faite uniquement dans un souci de clarté et de sécurité juridique, versements dont il est déjà tenu compte expressément dans le droit actuel et qui sont maintenus également dans la P-LTVA. Les sommes versées pour le soutien de la recherche et du développement scientifique ne sont plus mentionnées de manière explicite, puisque pour ces montants, comme c'est déjà le cas aujourd'hui, il faut vérifier au cas par cas si, en vertu des critères généraux, il s'agit de montants ne faisant pas partie de la contre-prestation ou s'il y a un rapport d'échange de prestations. De cette manière, la pratique en vigueur est poursuivie.

Les *let. d à i* citent les flux de fonds qui, très souvent, ne sont pas considérés comme des subventions car ils ne proviennent pas sous une forme quelconque d'institutions étatiques, mais de privés. De manière générale, pour ces flux de fonds également, l'objet de l'impôt fait cependant défaut, étant donné que ces flux ne se fondent pas sur une prestation fournie à la personne qui les verse ni sur un échange de prestations entre la personne qui reçoit le versement et un tiers.

*Let. e:* Les apports faits dans une entreprise s'entendent au sens large. Il comprennent par exemple les contributions des actionnaires et des associés, donc en particulier les apports de capitaux, les primes, les aides et les contributions versées à fonds perdu, l'abandon de créances en rapport avec des prêts, l'abandon et la réduction d'intérêts sur des prêts octroyés, ainsi que l'octroi de droits de superficie sans rente ou avec une rente réduite qui sont accordés aux sociétés par les actionnaires participant directement à ces sociétés. Il peut également s'agir d'apports faits dans des raisons individuelles et des sociétés de personnes, et de contributions versées à d'autres formes de sociétés. Il ressort déjà de la définition de la notion de prestation que de tels apports ne peuvent pas être soumis à la TVA. Les contributions de tiers qui n'ont pas de participations dans l'entreprise ne sont par contre pas concernées par cette disposition; il peut s'agir là de dons ou de subventions.

La *let. g* en relation avec l'art. 34 P-LTVA garantit a contrario que les paiements de compensations de frais effectués dans une branche sont exclus du champ d'application de la TVA. Ces paiements, qui jouent un rôle en particulier dans le domaine de l'agriculture et de la production d'électricité, n'ont pas pour objectif d'obtenir des facilités sur les prestations correspondantes dans l'intérêt prépondérant du fournisseur de prestations, mais de permettre un meilleur accès du marché aux fournisseurs suisses de prestations et ainsi favoriser et récompenser un tel comportement. C'est pourquoi ces paiements n'ont pas de lien économique étroit avec un échange de prestations entre le bénéficiaire et un tiers; de ce fait, ils ne constituent pas en principe des montants compensatoires imposables par rapport à la conception de l'art. 27, al. 2, let. b, LTVA. De même, ces paiements de compensations n'entraînent aucune réduction de l'impôt préalable du bénéficiaire. En cas de transfert de taxes d'élimination anticipées qui, sur la base de la loi fédérale sur l'environnement, doivent être répercutées sur le prix de

vente de certains produits, il ne s'agit pas de flux de fonds en dehors du champ d'application de la TVA, d'une manière générale, ni de paiements de compensations de frais en particulier. Ces flux se basent sur la vente de droits d'élimination des déchets à titre d'objet de l'impôt; il s'agit donc de prestations imposables. En cas de vente de droits d'élimination des déchets, il n'existe ni prestation de la part de la Confédération ni prestation de la part des entreprises spécialisées dans le domaine des déchets en faveur de la Confédération et ce même si des taxes d'élimination anticipées sont dues en vertu de la loi. Conformément au principe de transférabilité de l'impôt et afin d'éviter toute taxe occulte, la fourniture d'une prestation à la Confédération ne doit pas avoir pour conséquence d'interrompre la chaîne des prestations.

Les *let. h à k* correspondent à la réglementation et à la pratique en vigueur, d'après lesquelles les apports de moyens correspondants ne sont pas imposés (absence de l'objet de l'impôt) ni n'entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès du bénéficiaire des moyens.

*Let. l:* Au sens de la TVA, les actes relevant de la puissance publique ne sont pas considérés comme des prestations. Ils sont considérés de manière générale comme des activités non entrepreneuriales en dehors du champ d'application de la TVA et ne peuvent donc pas être des contre-prestations au sens de la TVA en relation avec des taxes, des contributions et d'autres paiements reçus. Par conséquent, les dépenses des collectivités publiques dues à l'accomplissement d'actes relevant de la puissance publique ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Si des prestations reçues par une collectivité publique sont utilisées aussi bien pour des actes relevant de la puissance publique que pour des activités imposables, il faut corriger la déduction de l'impôt préalable *à hauteur de l'affectation* de ces prestations pour des actes relevant de la puissance publique, comme c'est le cas pour la correction de l'impôt préalable en cas d'utilisation à des fins privées. Non seulement les taxes, les contributions et les autres paiements reçus sont déterminants en l'occurrence, mais le financement global, ainsi que les moyens généraux, en ce qui concerne la détermination du montant de l'utilisation des actes relevant de la puissance publique le sont aussi.

*Art. 19* Pluralité de prestations

L'*al. 1* confirme le principe selon lequel des prestations indépendantes l'une de l'autre doivent être traitées séparément.

*Al. 2:* L'assujetti peut néanmoins traiter fiscalement comme des prestations uniques des combinaisons de biens et de services en soi indépendants lorsque cette combinaison est offerte pour un prix global et que la valeur de l'une des prestations représente au moins 70 % de la contre-prestation imposable. Les conséquences fiscales sont les mêmes pour les prestations accessoires que pour la prestation principale. Ceci concerne par exemple le taux d'imposition. En effet, le taux applicable est celui qui vaut pour la prestation principale. Cette règle est aussi valable lorsque la prestation principale est exclue du champ de l'impôt. Dans ce cas, les prestations accessoires sont aussi qualifiées de prestations exclues du champ de l'impôt. Cette disposition représente une simplification essentielle; elle étend à tous les types de prestations les règles de combinaisons de biens et de services inscrites par l'AFC dans ses modifications de la pratique valables à partir du 1er juillet 2005, qui s'en trouvent ainsi complétées. Cette mesure entraîne une diminution des recettes fiscales de quelques millions de francs par année, étant donné que l'assiette fiscale rétrécit.

L'*al. 3* reprend l'art. 36, al. 4, LTVA, dans une formulation améliorée. Le projet va toutefois plus loin que le texte de loi en vigueur. Non seulement il règle les conséquences juridiques de ces ensembles de prestations en relation avec le taux de l'impôt, mais il prévoit aussi qu'ils doivent être traités fiscalement comme une opération unique. Cela concerne donc, outre la question de la hauteur du taux de l'impôt, également l'assujettissement ou l'exclusion du champ de l'impôt.

L'*al. 4* correspond à l'art. 36, al. 4, dernière phrase, et al. 5, LTVA. Dans ce cas également, la formulation de la nouvelle disposition est plus générale puisqu'elle n'est pas limitée à la question du taux applicable.

*Art. 20* Attribution des prestations

La réglementation de la représentation au sens de la TVA est entièrement nouvelle. Afin d'exprimer clairement qu'il ne s'agit pas ici de la représentation au sens du droit civil mais bien de la représentation au sens du droit sur la TVA, c'est-à-dire de la question de savoir à qui une prestation doit être attribuée, le titre de cet article a été changé par rapport à celui proposé dans l'avant-projet mis en consultation. Le critère décisif dans le cadre de la représentation doit toujours être la manière d'apparaître aux yeux des tiers: il ne peut y avoir représentation, au sens de la TVA, que si le représentant n'apparaît pas comme le prestataire. La nouvelle réglementation est fondée sur l'idée que le fait de nommer le représenté ne doit plus être une obligation pour le partenaire commercial, comme c'est le cas dans le droit actuel, mais que la réglementation en vigueur de la vente aux enchères (dans le cadre de laquelle la mention du représenté n'est pas obligatoire) peut être généralisée.[66] L'AFC peut effectuer les contrôles nécessaires non seulement en cas de déclaration explicite du rapport de représentation mais également en cas de déclaration par acte concluant (sans identification du représenté). Elle peut notamment toujours exiger du représentant qu'il identifie le représenté à l'aide du contrat qu'il a passé avec lui ou à l'aide des justificatifs de l'affaire réalisée. L'AFC n'est donc pas forcément tributaire de l'identification du représenté par le représentant fournissant une prestation à la tierce personne.

L'*al. 1* fixe le principe suivant: si le prestataire de service se présente au bénéficiaire du service sous son propre nom, la prestation lui est imputée. C'est aussi le cas s'il agit pour le compte d'un tiers (représentation indirecte).

*Al. 2:* La nouvelle formulation s'inspire de très près de celle de l'art. 32 CO. Comme la réglementation actuelle en matière de vente aux enchères, fixée à l'art. 11, al. 4, LTVA, la réglementation proposée permet au représentant (qu'il soit direct ou «transparent») de ne pas communiquer au bénéficiaire le nom du représenté. La condition nécessaire à l'application de cette disposition est que le représentant signifie clairement au bénéficiaire de la prestation qu'il agit au nom et pour le compte d'une tierce personne et qu'il ne supporte pas les coûts et les bénéfices relatifs à l'affaire, mais qu'il établit à cet effet un décompte à l'attention du tiers en question. Vis à vis de l'AFC, le représentant doit pouvoir identifier clairement le représenté. Cela implique qu'il puisse communiquer les données requises à l'art. 27

66 Lors de la de vente aux enchères la TVA ne peut pas, selon les dispositions en vigueur, être transférée ouvertement à l'acheteur (de sorte qu'il ne peut pas déduire l'impôt préalable, pour autant qu'il y soit autorisé). Le vendeur assujetti, qui se fait représenter par le commissaire-priseur, doit imposer la recette résultant de la vente, sauf s'il s'agit d'une exportation.

P-LTVA pour l'établissement de la facture. Il doit donc connaître le nom et le lieu du représenté (prestataire) tels qu'ils apparaissent dans les transactions commerciales.

*Al. 3:* Pour des raisons de sécurité de droit et de clarté, la remise du bien en commission entre le commettant et le commissionnaire, ou inversement, en cas de commission d'achat, est aussi explicitement définie comme une livraison. Si ce n'était pas le cas, on pourrait partir du principe qu'il s'agit d'une livraison entre le commettant et le nouveau propriétaire, ou inversement lorsqu'il y a commission d'achat.

*Art. 21* Prestations exclues du champ de l'impôt

Les prestations énumérées dans le présent article ne sont pas imposables. Elles représentent certes des prestations au sens de la TVA, ce qui signifie qu'elles tombent dans le champ d'application de la TVA, mais elles ne sont pas imposées pour des raisons de calcul de l'impôt, de politique sociale ou de politique de la formation (*al. 1*). La solution retenue par la Suisse se fonde sur la directive de l'UE en matière de TVA, certaines dispositions ayant même été reprises mot pour mot. Cependant les nombreuses exclusions du champ de l'impôt entraînent de grands problèmes de délimitation dans le cadre du droit en vigueur. Il est très difficile de fixer une limite claire entre les prestations imposables et celles qui sont exclues du champ de l'impôt en vertu de cet article. Dans le projet mis en consultation, on a essayé par conséquent de faire, au moyen d'une formulation plus précise et plus brève, que la disposition soit plus simple à appliquer et à comprendre. Toutefois, les participants à la consultation ne l'ont pas perçu ainsi. C'est pourquoi le Conseil fédéral renonce à reformuler l'article et reprend tel quel l'art. 18 LTVA. Toutefois, cela signifie aussi que de nombreux élargissements des exclusions demandés dans le cadre de la consultation ne sont pas proposés dans le présent projet. Ces problèmes de délimitation ne peuvent être résolus qu'au moyen d'une réduction conséquente du nombre des opérations exclues du champ de l'impôt, comme le propose le Conseil fédéral dans la partie B de ce message.

*Al. 2, ch. 1:* Les services réservés au sens de la loi sur la poste[67] sont les prestations du service universel, offertes seulement par la Poste et que la Poste est tenue de fournir. En vertu de l'art. 3 de cette loi en relation avec l'art. 2 de l'ordonnance sur la poste[68], les services réservés comprennent l'acheminement des envois de lettres postées en Suisse ou en provenance de l'étranger dont le poids n'est pas supérieur à 100 grammes.

*Al. 2 ch. 19:* En raison de la faiblesse de son importance en pratique, on a supprimé l'exclusion pour la garde de dépôts lombards par la Banque nationale suisse.

L'*al. 2, ch. 24* se réfère, dans le texte du projet de loi, exclusivement à des biens mobiliers d'occasion. Les bien immobiliers ne relèvent plus de ce chiffre. La modification de la pratique de l'AFC introduite le 1er janvier 2008[69] est ainsi fixée expressément dans la loi. D'après cette nouvelle pratique, l'assujetti a également le droit d'opter pour l'imposition (au moment de la vente d'un immeuble) lorsque cet immeuble a été exploité exclusivement à des fins exclues du champ de l'impôt. Par conséquent, toutes les ventes d'immeubles dans le cadre desquelles l'assujetti n'a

67 Loi sur la poste du 30 avril 1997 (LPO; RS **783.0**).
68 Ordonnance sur la poste du 26 novembre 2003 (OPO; RS **783.01**).
69 Cf. Brochure 2008 nº 16 Administration, location et vente d'immeubles, ch. 4.12.1, p. 29.

pas opté pour l'imposition entrent exclusivement dans le champ du ch. 20. Il n'y a donc aucun danger qu'une vente d'immeuble sans option soit imposée, ce qui ne serait pas le cas pour les bien meubles en l'absence de la disposition du ch. 24.

*Al. 2, ch. 26:* Pour des raisons d'unité et de clarté, l'exclusion du champ de l'impôt, actuellement subjective, des producteurs de produits naturels doit être remplacée par une exclusion objective. A la place des producteurs de produits naturels, ce sont leurs prestations qui sont exclues du champ de l'impôt. Sur le plan du contenu, il n'y a donc aucun changement par rapport à la réglementation actuelle inscrite à l'art. 25, al. 1, let. b, LTVA.

*Al. 2, ch. 27:* L'exclusion des mentions (par ex. mention du nom d'un sponsor sur une brochure) réglée à l'art. 33a LTVA sera réglée à l'endroit correct du point de vue systématique. Les dons que les organisations d'utilité publique reçoivent sont exclus de l'impôt et ce, même lorsque elles mentionnent de façon neutre, une seule fois ou plusieurs fois, le nom du donateur (ou de son entreprise) ou encore le logo ou la dénomination originale dans des publications de leur choix. De même, les dons que ces organisations d'utilité publique reversent à un bénéficiaire qui mentionne une fois ou plusieurs fois le nom de ces organisations dans des publications de son choix sont également exclus. Si le nom de l'organisation contient en même temps celui d'une entreprise, la publication de ce nom, dans la mesure où elle est de forme neutre, ou la simple utilisation du logo ou de la dénomination originale de l'entreprise ne constitue pas une contre-prestation. C'est aussi le cas lorsque la prestation est versée sous la forme d'une prestation appréciable en argent, par exemple par l'octroi de prestations en nature.

L'*al. 2, ch. 28* garantit que les chiffres d'affaires que les différentes collectivités publiques réalisent sur des opérations internes ne sont pas soumis à l'impôt, même s'ils dépassent la limite fixée à l'art. 12, al. 3, P-LTVA. Cependant, lors de prestations entre deux communes ou entre une commune et une association communale, il ne s'agit pas de chiffres d'affaires réalisés sur des opérations internes, même si ces entités appartiennent à la même collectivité supérieure (p. ex. canton). En vertu du droit actuel déjà, les prestations au sein de la même collectivité ne sont imposées que lorsque des prestations *du même genre* ne sont pas fournies uniquement à l'intérieur de la propre collectivité publique et/ou à d'autres collectivités publiques, mais le sont aussi au-delà de cette limite et *de manière prépondérante* à des collectivités non publiques. La nouvelle disposition renonce au critère de la fourniture *prépondérante* de prestations *du même genre* à des collectivités non publiques, ce qui constitue une simplification considérable. Elle permet cependant d'opter pour l'assujettissement des prestations fournies aux unités de sa propre collectivité publique ce qui, dans

nombre de cas, entraînera le même résultat que la réglementation actuelle.[70] Les principales différences par rapport à la réglementation actuelle existent là où, en vertu de l'art. 23 LTVA, seules les prestations qui étaient fournies également à des collectivités non publiques étaient assujetties (critère des prestations de même nature) alors que toutes les autres prestations n'étaient pas assujetties. D'après la nouvelle réglementation toutes les prestations d'une unité seront en principe imposées lorsque le chiffre d'affaires dépasse la limite de chiffre d'affaires fixée, c'est-à-dire aussi celles qui sont fournies exclusivement à d'autres collectivités publiques.[71]

L'*al. 2, ch. 29,* contient désormais l'exclusion pour l'exercice de fonctions d'arbitrage qui, jusqu'à présent, était contenue à l'art. 23 LTVA. La fonction arbitrale représente un rapport entre particuliers relevant purement du droit civil et n'a aucun lien avec des activités relevant de la puissance publique. Il est maintenant possible d'opter pour l'imposition des fonctions arbitrales, ce qui permet d'éviter la taxe occulte, puisque les prestations de fonctions arbitrales sont, pour la plupart, fournies entre assujettis. Il s'agit, lors de l'exercice de fonctions d'arbitrage, de prestations de conseil juridique dont le but est le règlement de conflits. Souvent, les débats proprement dits, avec plaidoyer, n'ont pas lieu, la délibération, la justification et la notification se font par voie écrite. Il en ressort qu'il ne s'agit pas d'une prestation de service, qui généralement est fournie en présence du destinataire de la prestation (art. 8, al. 2, let. a, P-LTVA), mais d'une prestation qui doit être reliée au lieu du destinataire et soumise à l'impôt (art. 8, al. 1 P-LTVA). Les tribunaux arbitraux sis en Suisse ne sont donc pas soumis à la TVA pour les prestations qu'ils fournissent à des destinataires dont le siège social est à l'étranger, parce que la prestation est considérée comme fournie à l'étranger. Par conséquent, le fait d'opter pour l'imposition n'entraîne aucune charge fiscale supplémentaire pour les tribunaux arbitraux suisses.

Les *al. 3 et 4* précisent que la question de savoir si une prestation est exclue du champ de l'impôt en vertu de cet article dépend du contenu de la prestation et non pas de la personne à laquelle cette prestation est fournie. De cette manière, on généralise dans la loi une réglementation qui, jusqu'à présent, ne s'appliquait, en vertu de l'art. 4*a* OLTVA entré en vigueur le 1er juillet 2006, qu'aux chiffres d'affaires de l'assistance sociale, de l'aide sociale, et de la sécurité sociale ainsi que dans le

70 Exemple: En tant que sujet fiscal d'une collectivité publique, la centrale électrique EW fournit de l'électricité à des collectivités non publiques, à d'autres collectivités publiques et à des sujets fiscaux de sa propre collectivité publique. Comme les prestations au sein d'une même collectivité publique sont désormais exclues du champ de l'impôt, la déduction de l'impôt préalable de l'entreprise EW s'en trouve réduite. Afin d'éviter cela, EW opte pour l'assujettissement des livraisons d'électricité aux autres unités de sa propre collectivité publique. Le résultat est donc le même que dans la situation actuelle, où ces prestations sont également imposables. Un service d'entretien (sujet fiscal) effectue des déblayages pour le compte de sa commune et des communes avoisinantes et, parfois, sur des routes privées appartenant à des tiers autres que des collectivités publiques. Les prestations fournies aux particuliers et à d'autres collectivités publiques sont assujetties. Quant aux prestations fournies au sein de sa propre collectivité publique, elles ne sont pas assujetties (comme c'est déjà le cas aujourd'hui). A l'avenir, il sera possible d'opter pour l'assujettissement volontaire des prestations dans ce cas aussi.

71 Exemple: Une association de communes fournit différentes prestations aux communes qui la composent. D'après le droit en vigueur, seules les prestations fournies aussi à des particuliers sont soumises à l'impôt si le seuil du chiffre d'affaires est dépassé. Les autres prestations sont exclues du champ de l'impôt. Avec la réforme, toutes les prestations du groupement seront soumises à l'impôt si le seuil du chiffre d'affaires est dépassé, c'est-à-dire aussi, par exemple, les prestations fournies exclusivement aux communes faisant partie de l'association.

domaine de la protection de l'enfance et de la jeunesse. Cette disposition sert à éviter les distorsions de la concurrence fiscale entre des chaînes de création de valeur différentes découlant de l'actuelle théorie de l'opération préalable. Etant donné que certaines exclusions dans cet article ne sont pas définies par des critères purement objectifs, mais par des critères subjectifs fondés sur le prestataire de services ou sur le bénéficiaire du service, le principe fixé à l'al. 3 demande à être précisé. La validité illimitée de l'al. 3 aurait pour conséquence que les prestations exclues du champ de l'impôt en raison des particularités du fournisseur ou du bénéficiaire de la prestation resteraient exclues du champ de l'impôt si elles continuaient d'être grevées en dépit du fait que les autres bénéficiaires n'affichent plus ces particularités subjectives. Ces prestations seraient, indépendamment de leur contenu, toujours exclues du champ de l'impôt à tous les stades de la répercussion sur des tiers. Cela serait contraire à la systématique de la TVA. C'est pourquoi l'*al. 4* dispose que, sous réserve de l'al. 3, une exclusion du champ de l'impôt, si elle se fonde aussi bien sur les particularités du prestataire que sur celles du bénéficiaire du service, ne s'applique que dans le cadre de prestations entre deux personnes. Cette limitation concerne notamment les prestations énumérées aux ch. 6, 12, 24 à 26 et 28 de l'al. 2.

*Art. 22* Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt

Cet article règle le droit d'option pour l'assujettissement volontaire de prestations dont l'art. 21 P-LTVA prévoit l'exclusion du champ de l'impôt. Il existe en principe un droit à l'imposition volontaire. La condition requise pour avoir droit à l'option est que le demandeur soit assujetti subjectivement. Toutefois, étant donné que chaque personne qui exploite une entreprise est en principe assujettie subjectivement (cf. art. 10 P-LTVA) et peut sans problèmes en vertu de l'art. 11, al. 1, P-LTVA renoncer à l'exclusion du champ de l'impôt, rien ne change par rapport à la situation actuelle. En cas d'option, on ne se préoccupe pas du destinataire, peu importe notamment qu'il soit ou non assujetti, ou qu'il soit domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger.

*Al. 2:* Comme dans le droit en vigueur, l'option est volontaire. Mais si on opte, c'est en principe la totalité des prestations de l'un des chiffres de l'art. 21, al. 2, P-LTVA pour lequel l'option est demandée qui doit être imposée. Font exception à cette règle les ch. 20 et 21, pour lesquels l'option est possible pour chaque relation contractuelle. Le droit d'option est donc étendu, puisqu'il est désormais par exemple possible d'opter pour l'imposition de prestations médicales, même lorsque celles-ci ne sont pas fournies à des assujettis.

*Al. 3:* L'option pour la vente et la location d'immeubles a été élargie. La possibilité d'opter dépend seulement du fait que le destinataire n'utilise pas l'immeuble à des fins privées. Il devient possible d'imposer volontairement des recettes de location ou de vente à des non-assujettis tels que médecins, écoles, hôpitaux, associations, etc. Comme cela a été introduit dans le cadre du changement de pratique entré en vigueur le 1er janvier 2008, il sera possible d'opter pour l'imposition de la vente ou de la location d'un immeuble qui a été utilisé auparavant exclusivement pour des activités exclues du champ de l'impôt. La condition étant dans ce cas également que le destinataire n'utilise pas l'immeuble à des fins privées. Ce qui est déterminant c'est l'utilisation et la jouissance effectives de l'immeuble. L'option est aussi possible si l'immeuble est utilisé partiellement à des fins privées. Dans ce cas le destinataire doit procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable y relative.

Toutefois, afin d'éviter une taxe occulte, la déduction de l'impôt préalable est admise en cas d'option sur les coûts de démolition, de rénovation et de viabilisation car, en relation avec l'option, tout l'impôt préalable peut être déduit (donc également celui relatif aux dépenses liées jusqu'alors à la valeur du sol).

*Al. 4:* Comme dans le droit en vigueur, l'imposition volontaire des opérations d'assurance ainsi que des chiffres d'affaires réalisés dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux n'est pas possible, car il n'y a, dans ces domaines, aucune possibilité satisfaisante de déterminer la base de calcul de l'impôt (cf. ch. 6.2.4.4).

*Al. 5:* L'assujetti a droit à l'option. Sur la base des résultats clairs de la consultation, les conditions de l'option ont été allégées: l'option pour l'assujettissement des prestations exclues du champ de l'impôt peut être demandée rétroactivement au début de la période fiscale durant laquelle la demande est faite. Par ailleurs, l'option ne doit plus être maintenue que pendant au moins une année, alors qu'elle doit être maintenue pendant au moins cinq ans actuellement. Cet assouplissement entraînera vraisemblablement des changements plus fréquents et augmentera donc la charge administrative pour l'AFC et rendra les contrôles plus difficiles. Cependant, les assujettis attendent un tel assouplissement. Celui qui opte pour l'assujettissement peut faire valoir un droit au remboursement des impôts préalables qu'il a payés mais qu'il n'a pas eu le droit de déduire dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (art. 33, al. 1, P-LTVA). Par ailleurs, au moment de la cessation de l'option, il faut corriger le cas échéant la déduction de l'impôt préalable dans le cadre de la prestation à soi-même (art. 32, al. 1, P-LTVA), car le fait de mettre un terme à l'option met également un terme au droit à la déduction de l'impôt préalable. Ces corrections de l'impôt préalable découlent des articles cités et n'ont par conséquent pas besoin d'être énumérées de manière explicite à cet endroit dans la loi. C'est pourquoi on a renoncé à reprendre l'actuel art. 26, al. 5, LTVA.

*Al. 6:* Comme dans le cas de la renonciation à la libération de l'assujettissement selon l'art. 11 P-LTVA, il peut s'avérer judicieux d'avoir la possibilité d'obtenir des garanties de la personne qui requiert l'option: en effet, comme on l'a expliqué ci-dessus, il faut corriger la déduction de l'impôt préalable en cas de cessation de l'option. Une fois que les impôts préalables ont été remboursés, l'AFC peut les percevoir à nouveau. Par contre, il est autrement plus difficile de récupérer les impôts. Le prélèvement de sûretés peut cependant résoudre ce problème.

*Art. 23* Prestations exonérées de l'impôt

*Al. 1:* Contrairement aux prestations exclues du champ de l'impôt énumérées à l'art. 21 P-LTVA, les prestations exonérées sont imposables. Cependant, la TVA n'est pas due sur ces prestations puisqu'elles sont soumises au taux de 0 %.

*Al. 2, ch. 1 et 2:* Par rapport à aujourd'hui, le contenu de ces chiffres a été étendu. Afin d'éviter des doubles impositions, tous les objets, en particulier les moyens de transport (non seulement les trains et les aéronefs) et les autres objets qui sont loués ou affrétés à l'étranger (p. ex. les machines de fabrication) doivent être exonérés s'ils sont utilisés ou exploités de façon prépondérante à l'étranger. Pour les objets qui sont exploités ou utilisés à l'étranger puis réimportés en Suisse, l'Administration fédéral des douanes applique la procédure douanière spéciale de l'admission temporaire. Il incombe au fournisseur de la prestation de prouver que l'objet, pendant la durée de sa location, a été utilisé ou exploité de façon prépondérante à l'étranger. En

cas de taxation d'après la procédure douanière de l'admission temporaire, l'exportation et la réimportation peuvent être justifiées sans problème. Selon le principe de l'imposition sur le lieu de l'utilisation, cette exonération délimite au niveau territorial le champ d'application de la TVA. En cas d'utilisation prépondérante à l'étranger d'un objet loué, la livraison de l'objet loué ne doit pas être soumise à l'impôt en Suisse. Le fait que la livraison soit imposée à l'étranger ne doit pas être déterminant pour la délimitation territoriale de la souveraineté fiscale.

*Ch. 3:* Les exonérations lors de la livraison d'objets à l'étranger sont fixées aux ch. 1 et 2. Pour des raisons de systématique, ce chiffre ne règle que la livraison d'objets dont on peut prouver qu'ils sont sous surveillance douanière. C'est le cas lors des procédures suivantes: le régime du transit selon l'art. 49 LD, de l'entrepôt douanier selon les art. 50 ss LD, de l'admission temporaire selon l'art. 58 LD, du perfectionnement actif selon l'art. 59 LD et du dépôt franc sous douane selon les art. 62 ss LD.

*Le ch. 4* correspond à l'art. 19, al. 2, ch. 4, LTVA et a été modifié du point de vue rédactionnel.

*Ch. 5 et 6:* Les biens peuvent être déclarés soit à la frontière, soit sur le territoire suisse pour le placement sous régime douanier à l'importation ou à l'exportation. Sur le territoire suisse, cela peut se faire dans un dépôt franc sous douane, dans un entrepôt douanier ouvert, chez un destinataire agréé, chez un expéditeur agréé ou auprès d'un bureau de douane implanté sur le territoire suisse. Le transport et l'envoi des biens ainsi que les prestations qui leur sont liées sont soumis soit à l'impôt sur les importations soit à l'impôt sur le territoire suisse. Pour des raisons de simplification, une réglementation unique doit ici être proposée. Pour plus de clarté, l'exonération est réglée dans des chiffres séparés s'agissant de l'importation et de l'exportation:

– *Importation:* Le transport ou l'expédition de biens jusqu'au lieu de destination et les prestations y afférentes (activités accessoires des entreprises de transport et dédouanement à l'importation) sont soumis à l'impôt lors de l'importation. Le lieu de destination est le lieu où le bien doit être acheminé au moment de la naissance de la dette fiscale au sens de l'art. 55 P-LTVA. La dette relative à l'impôts sur les importations prend naissance au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane. Il est sans importance que cette déclaration ait lieu à la frontière ou sur le territoire suisse. Ceci découle de l'art. 47, al. 3, LD. Il s'ensuit qu'un changement du régime douanier – ce qui arrive régulièrement lorsque les biens sont déclarés à un bureau de douane sis sur le territoire suisse ou auprès d'un destinataire agréé – entraîne un nouveau calcul (du fait du nouveau montant) et, par conséquent, une nouvelle dette fiscale. Etant donné que l'importation ne donne pas toujours naissance à une dette fiscale (p. ex. en cas d'importations exonérées), il conviendrait, dans l'optique d'une réglementation uniforme, de régler également ces cas dans la loi (p. ex. acceptation de la déclaration en douane en lieu et place de la dette fiscale). Dans ce cas, les principes qui doivent s'appliquer sont les mêmes que les principes du droit des douanes applicables en cas de naissance d'une dette fiscale. C'est pourquoi la loi sur la TVA précise que l'art. 69 LD est applicable par analogie.
– *Exportation:* S'il y a un transport de biens qui se trouvent en libre pratique, donc sur le territoire suisse, le transport ou l'expédition ainsi que les prestations y afférentes (prestations accessoires des entreprises de transport et

taxation à l'exportation) sont exonérés de l'impôt ensuite de la déclaration dans le cadre d'un régime douanier (p. ex. procédure douanière à l'exportation, régime d'admission temporaire à l'étranger, procédure de perfectionnement passif). Il est également sans importance que cette déclaration ait lieu à la frontière ou sur le territoire suisse. Il faut à cet égard mentionner que les biens qui sont introduits sur le territoire suisse (dépôt franc, entrepôt douanier ouvert, expéditeur agréé ou bureau de douane implanté sur le territoire suisse) sont taxés à la frontière selon la procédure de transit. Avec cette procédure, les biens sont sous surveillance douanière, raison pour laquelle le transport sur le territoire suisse est exonéré de l'impôt, conformément à l'art. 23, al. 2, ch. 7, P-LTVA.

*Ch. 7:* Les dépôts francs sont nouvellement considérés comme étant sur le territoire suisse. Afin que les activités accessoires qui y sont fournies par des entreprises de transport soient exonérées de l'impôt (p. ex. stockage), une disposition correspondante doit être inscrite dans la loi. Les biens qui sont placés sous surveillance douanière peuvent également être transportés du premier lieu de destination en Suisse à un autre lieu en Suisse avant d'être réexportés ou mis en libre pratique. Il faut également prévoir pour ce transport ou cette expédition, ainsi que pour les prestations y afférentes, une exonération d'impôt sur le territoire suisse. Les biens sont placés sous surveillance douanière dans les cas suivants: régime du transit selon l'art. 49 LD, de l'entrepôt douanier selon les art. 50 ss LD, de l'admission temporaire selon l'art. 58 LD, du perfectionnement actif selon l'art. 59 LD et du dépôt franc sous douane selon les art. 62 ss LD.

*Ch. 8*: Les affrètements et les locations sont considérés comme des livraisons en vertu de l'art. 3, let. d, P-LTVA. Par conséquent, ces notions peuvent ici être laissées de côté. Par contre, dans l'optique d'une clarification rédactionnelle, la transformation, la réparation et l'entretien sont séparés des autres livraisons, bien que ces prestations soient également définies comme des livraisons. Ceci est nécessaire, car actuellement, il ne ressort pas de l'art. 19, al. 2, ch. 7, LTVA que les entreprises de navigation aérienne doivent être les destinataires de la livraison, ni que la transformation, la réparation, etc. doivent être fournies à des aéronefs que les entreprises de navigation aérienne ont acquis dans le cadre d'une livraison. La mention indiquant que les aéronefs doivent être utilisés par les entreprises de navigation aérienne désignées dans cet article peut ainsi être comprise comme s'il s'agissait «seulement» de l'utilisation et que le destinataire de la livraison pourrait être un tiers. Ce malentendu a surtout de l'importance en ce qui concerne l'aircraft management et il doit être dissipé par le biais d'une meilleure formulation.

Le *ch. 10* a été étendu aux organisateurs de manifestations, qui, selon la nouvelle pratique de l'AFC, sont également exonérés lorsqu'ils fournissent leurs prestations à l'étranger.

L'*al. 3* définit l'exportation directe. Le bien ne doit pas avoir été utilisé sur le territoire suisse et doit soit être exporté directement soit être placé dans un dépôt franc, ou sous le régime de l'entrepôt douanier (art. 53, al. 2, LD). La condition pour qu'une livraison puisse être exonérée selon l'al. 2, ch. 1, de cet article, est que ces critères soient remplis. L'al. 3 permet en particulier de contrôler que des biens vendus à un client domicilié à l'étranger par un fournisseur assujetti domicilié sur le territoire suisse ne puissent être exonérés que si ce dernier les a exportés sans qu'ils aient été employés auparavant sur le territoire suisse. Dans le droit en vigueur, ce paragraphe engendre constamment des situations insatisfaisantes. Notamment dans

le cas où un client non assujetti (B) remet à un tiers (C) le bien acquis dans le cadre d'une transaction commerciale auprès d'un fournisseur assujetti (A), l'exonération n'est plus possible chez le fournisseur assujetti (A), conformément à la teneur de l'art. 19, al. 4, LTVA en vigueur (= opérations en chaîne avec prise en charge de la livraison). Cette restriction peut mettre en danger le principe du pays de destination. S'il ne fait pas de doute que la marchandise est exportée, l'exonération est néanmoins refusée au fournisseur assujetti (A). Une atteinte au principe du pays de destination peut toutefois être évitée si l'intermédiaire (B) est inscrit au registre des contribuables en qualité d'assujetti TVA. Dans ce cas, le premier niveau de chiffre d'affaires reste certes imposable (livraison de A à B), mais une exonération serait cependant possible au second niveau (livraison de B à C). Par la nouvelle teneur de l'al. 3, on cherche à éviter de porter atteinte au principe du pays de destination, en stipulant l'exportation directe pour tout intervenant dans le cadre de l'exportation d'un bien. Cela représente une simplification considérable pour tous les intéressés et empêche la création d'une source de taxe occulte. La définition de l'exportation directe s'applique exclusivement à l'al. 2, ch. 1 puisque, dans le cadre du ch. 2, l'exonération est possible même si le bien remis a été utilisé sur le territoire suisse, s'il est prouvé que ce bien a été utilisé de manière prépondérante à l'étranger. C'est par exemple le cas si une personne passe la frontière au volant d'un véhicule pris en location sur le territoire suisse et utilise ce véhicule de manière prépondérante à l'étranger.

D'après l'*al. 4*, le Conseil fédéral peut désormais aussi exonérer le transport transfrontalier par car. Il n'est pas possible cependant d'accorder une exonération plus large. Les prestations de transport dans la navigation transfrontalière n'y figurent par exemple pas. Dans le cadre de la navigation transfrontalière, le trajet sur le territoire suisse continue à être soumis à la TVA suisse, contrairement au trajet à l'étranger. Eu égard à l'importance limitée de ce trafic et aux dispositions existantes à ce sujet dans les conventions internationales avec les Etats riverains, cette restriction est acceptable. De plus, d'autres prestations transfrontalières de transport, telles que celles fournies par les taxis, ne sont pas exonérées de l'impôt. Cette modification législative entraînera une diminution des recettes de l'ordre de 1 à 2 millions de francs.

L'*al. 5* contient la délégation de la compétence au DFF pour l'élaboration des dispositions concernant l'exportation dans la cadre du trafic touristique, délégation actuellement prévue à l'art. 90, al. 3, let. a, LTVA en vigueur.

## Chapitre 3 Calcul de l'impôt et taux de l'impôt

*Art. 24* Base de calcul de l'impôt

Le montant de l'impôt à payer peut être calculé en multipliant le montant de la contre-prestation (une fois qu'il est établi) par le taux applicable. C'est pour cette raison que cet article règle tout ce qui se rapporte à la contre-prestation.

L'*al. 1* établit le principe, conforme à l'actuel art. 33 LTVA, d'après lequel l'impôt se calcule sur la contre-prestation; il précise que c'est la contre-prestation effectivement versée qui est déterminante. Cela montre que la TVA ne vise pas à imposer des recettes «fictives», sauf si la loi le prévoit expressément. Il apparaît en outre que la personne assujettie doit corriger son impôt si la contre-prestation qu'elle a effecti-

vement fournie ne correspond pas à la contre-prestation convenue ou si la contre-prestation déjà versée est adaptée ultérieurement, par exemple sur la base d'une réduction du prix.

Le contenu de l'*al. 2* correspond à la dernière phrase de l'art. 33, al. 2, LTVA, mais la notion de «proche» est nouvellement définie à l'art. 3, let. h. Dans ce cas, on impose une contre-prestation «fictive», ce qui constitue une dérogation au principe. Par conséquent, l'application de la disposition doit être limitée aux relations entre proches. Dans le cadre des prestations à des proches, on simule un paiement effectif de la contre-prestation avec versement immédiat. La prestation à un proche doit être délimitée par rapport à la prestation à soi-même, c'est-à-dire par rapport au prélèvement de biens ou de services dans l'entreprise. La délimitation est significative dans la mesure où la prestation à soi-même entraîne une correction de la déduction de l'impôt préalable que l'assujetti a fait valoir, tandis que, si l'on admet qu'une prestation a été versée à des proches, on se fonde sur une comparaison avec des tiers. Une prestation présuppose que deux sujets de droit soient impliqués, ce qui n'est par exemple pas le cas de l'entrepreneur individuel, qui prélève une prestation dans l'entreprise à des fins privées. 'Lorsque aucune contre-prestation n'est versée, des problèmes de délimitation peuvent surgir en pratique. Il faut se fonder sur la nature d'impôt à la consommation de la TVA. On ne peut admettre qu'il y a eu un échange fictif de prestations que si le bénéficiaire de la prestation veut la compenser en faisant valoir une «perte de valeur» sur ses droits de participation. Ce n'est par exemple pas le cas des cadeaux occasionnels donnés à des actionnaires.

L'octroi d'avantages au personnel n'est pas concerné par cette disposition (dans la mesure où les collaborateurs ne remplissent pas les conditions de l'art. 3, let. h). Dans ce domaine, il faudra continuer de faire une différence selon qu'il s'agit d'un salaire en nature (auquel cas on appliquerait l'al. 3 de l'article), d'un don (imputable à titre de prestation à soi-même conformément à l'art. 32, al. 2, let. c, P-LTVA) ou d'une dépense faite dans l'intérêt de l'entreprise et n'entraînant pas de conséquences fiscales. Dans le cadre de ces questions de délimitation, la Division de la TVA essaye – chaque fois qu'elle le peut – de coopérer avec la Division de l'impôt fédéral direct.

Les *al. 3 et 5* correspondent à l'actuel art. 33, al. 4, LTVA.

L'*al. 6* reprend le principe de l'art. 33, al. 6, LTVA. La formulation a dû être adaptée parce que l'art. 18, al. 2, P-LTVA précise explicitement que certains flux de fonds ne font pas partie de la contre-prestation. La *let. a* empêche que la TVA ne soit calculée sur un impôt. La *let. b* permet de clarifier que les «comptes de passage» ne constituent pas une partie de la contre-prestation; la condition est toutefois que la dépense ait été faite au nom et sur le compte du bénéficiaire de la prestation. La *let. c* rappelle que le sol n'est pas un bien consommable. Sans cette disposition, il y aurait des impositions multiples. D'après la nouvelle loi, cette réglementation n'a aucune influence sur la déduction de l'impôt préalable: tant qu'un bien fonds est exploité à des fins commerciales, la déduction de l'impôt préalable est néanmoins acceptable dans le cadre, par exemple, des travaux d'équipement. La *let. d* reprend l'actuel art. 33, al. 6, let. d, LTVA

*Art. 25* Imposition de la marge

Cet article correspond à l'art. 35 LTVA. Pour que l'imposition de la marge puisse être appliquée, il faut notamment que l'assujetti n'ait pas déduit l'impôt préalable

lors de l'achat de l'objet destiné à être revendu ultérieurement avec l'impôt à la marge. Contrairement au droit actuel, la présente formulation ne permet plus de distinguer si l'impôt préalable n'a pas pu être déduit ou si cette déduction n'a pas été requise (volontairement). Le facteur déterminant est qu'aucune déduction de l'impôt préalable n'ait été effectuée sur le prix d'acquisition.

Dans un souci de clarté, cette nouvelle disposition précise en outre la manière dont l'imposition de la marge doit être effectuée lors de l'importation. Si un objet est importé et que l'impôt est calculé sur la marge, cette dernière doit être déterminée en prenant la différence entre le prix de vente et le montant calculé par l'AFD (contre-prestation au premier lieu de détermination augmentée, le cas échéant, des redevances douanières).

*Art. 26* Taux de l'impôt

Les trois taux d'imposition et la liste des prestations imposées au taux réduit restent inchangés par rapport à la législation actuelle. L'article est structuré de manière claire avec l'*al. 1* fixant le taux normal, l'*al. 2* le taux réduit et l'*al. 4* le taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement. Afin d'éviter tout problème de délimitation, l'appellation «produits comestibles et boissons» est remplacée par «produits nutritifs et additifs» par référence à la loi fédérale du 9 octobre 1992[72] sur les denrées alimentaires et les objets usuels, laquelle contient une définition précise de ladite notion. La vente d'aliments et de boissons dans le cadre des prestations de la restauration est imposée, comme aujourd'hui, au taux normal. Pour des raisons de clarté, le nouvel *al. 3* précise que les aliments et les boissons (à l'exception des boissons alcooliques) vendus dans des automates sont généralement imposables au taux réduit. Les problèmes complexes de délimitation rencontrés depuis des années peuvent ainsi être résolus. Le critère déterminant est le service. Dans le cas des automates, aucune autre prestation telle que le service, le conseil, etc. n'est généralement offerte en plus de la vente automatique. La règle selon laquelle la livraison de produits comestibles et de boissons sans service supplémentaire sur le lieu de consommation n'est pas réputée prestation de la restauration est fixée pour des raisons de neutralité concurrentielle. Cette règle vise l'égalité de traitement entre les assujettis livrant des produits comestibles et des boissons.

Les différents taux d'imposition compliquent aujourd'hui la conception de cet article. La délimitation entre les prestations imposables au taux normal et celles imposables au taux réduit n'apparaît en partie pas clairement ou est difficile à comprendre. Un taux d'imposition unique, comme le propose la partie B du message, résout ce problème, puisque le même taux s'applique à toutes les prestations imposables. Les problèmes de délimitation parfois considérables peuvent ainsi être résolus de manière simple et durable.

La délégation de compétence en faveur du Conseil fédéral, actuellement réglée par l'art. 90, al. 2, let. c, LTVA, est déplacée à l'*al. 5*.

72 RS **817.0**

## Chapitre 4 Facturation et mention de l'impôt

*Art. 27* Facture

A l'exception de la définition contenue dans l'al. 1, cette disposition concerne le droit civil. L'al. 5 renforce ce qui précède. Cette disposition encourage le bénéficiaire de la prestation à demander au fournisseur un justificatif pour la TVA, ce qui améliore ses chances de prouver son droit à la déduction de l'impôt préalable. Cependant, contrairement au droit en vigueur, la preuve qu'une prestation chargée de l'impôt préalable a été acquise ne doit pas forcément se faire au moyen d'une facture présentant tous les éléments énumérés à l'al. 2.

L'*al. 1* définit la facture. Cette définition est nécessaire parce que plusieurs dispositions de cette loi (p. ex. l'art. 28, al. 2, P-LTVA) font dépendre les conséquences juridiques de cette facture. Afin qu'une facture puisse avoir une conséquence juridique, elle doit avoir quitté l'entreprise. En d'autres termes, les justificatifs internes ne constituent pas des factures, pas plus que les contrats ou les offres, car ils n'entraînent pas le décompte d'une prestation. Le contenu de l'actuel art. 37, al. 3, LTVA, qui stipule que les notes de crédit et autres documents sont assimilés à des factures, ne doit pas être repris expressément. En effet, la définition de la facture fixée à l'al. 1 englobe aussi les notes de crédit, car elles sont également considérées comme un document par lequel on facture une prestation à un tiers, quel que soit le nom qui lui est donné dans les transactions commerciales.

Le contenu de *l'al. 2* correspond à l'actuel art. 37, al. 1, LTVA. Dans la mesure où il n'est nouvellement question que du destinataire et non plus du destinataire assujetti, cet article a été modifié d'un point de vue rédactionnel. En effet, un destinataire qui n'est pas assujetti au moment de l'acquisition d'une prestation peut le devenir ultérieurement et avoir alors besoin de pièces justificatives requises, par exemple pour obtenir le droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt (v. art. 33 P-LTVA). Les allégements de la pratique introduits entre-temps par l'AFC ont été intégrés.[73]

L'*al. 3* pourvoit d'une base légale une simplification que l'AFC accorde depuis l'introduction de la TVA. Cette disposition est nécessaire parce qu'elle limite le droit – prévu par le droit civil – de demander un justificatif.

L'*al. 4* est nouveau. Il vise à clarifier la manière dont la correction d'une facture peut se faire, ce que le droit actuel ne fait pas. Le nouveau droit va plus loin que la pratique actuelle[74]. Lorsqu'une facture crée une situation déclenchant l'imposition (cf. art. 28, al. 2, P-LTVA), cette facture doit pouvoir être contestée. Est déterminant le fait que le document contenant la correction parvienne effectivement à la personne qui a reçu le document originel. Le bénéficiaire assujetti doit alors apporter la correction correspondante à la déduction de l'impôt préalable.

*Art. 28* Mention inexacte ou sans droit de l'impôt

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 37, al. 4, LTVA, mais a été modifié du point de vue rédactionnel.

L'*al. 2* est nouveau. Il répond entre autres à la demande des assujettis de régler explicitement dans la loi les conséquences d'une mention de l'impôt erronée. Cette

73 Voir la communication concernant la pratique de l'AFC du 1er janvier 2005, ch. 2.1.
74 Voir la communication concernant la pratique de l'AFC du 30 janvier 2004.

norme reprend notamment le principe établi par le Tribunal fédéral, d'après lequel un impôt mentionné est également dû (impôt facturé = impôt dû; ATF *131* II 185 avec autres indications). Ce principe est important afin que la Confédération ne subisse aucun préjudice financier. Un tel préjudice se produit par exemple lorsqu'un destinataire assujetti déduit un impôt préalable sur la base d'un document, sans que la TVA correspondante n'ait été versée à l'AFC, car l'auteur du document n'est par exemple pas assujetti. L'al. 2 règle, d'une part, la situation où quelqu'un mentionne un impôt bien qu'il n'y soit pas autorisé, contrevenant ainsi à l'interdiction dont il est fait mention à l'al. 1, ce qui implique une conséquence juridique. Cette conséquence juridique vise toute personne qui déclare la TVA alors qu'elle n'aurait pas le droit de le faire, qu'elle soit assujettie ou non. Ainsi, toute personne, même si elle n'est pas assujettie, peut être tenue de payer la TVA en vertu de cet al. 2. Dans ce cas, c'est en principe l'impôt mentionné qui est dû. La loi prévoit cependant un allégement en octroyant explicitement le droit de corriger une facture erronée aussi ultérieurement. En outre, on applique une exception au principe mentionné ci-dessus de l'impôt dû lorsque l'émetteur de la facture prouve que la Confédération n'a pas subi une perte de recettes fiscales en raison de la facture erronée. Pour ce faire, l'émetteur doit prouver que la personne qui a reçu la facture n'a pas demandé la déduction de l'impôt préalable sur la base du justificatif erroné. Par ailleurs, l'al. 2 règle le cas où un assujetti mentionne un taux d'impôt trop haut. Il a le droit, en tant qu'assujetti, de mentionner l'impôt. Le taux figurant sur la facture ne correspond cependant pas aux taux fixés à l'art. 26 P-LTVA, soit parce que l'assujetti indique le taux normal alors que la prestation est imposable au taux réduit, soit parce qu'il indique un taux fantaisiste ou la TVA sur une prestation non soumise à la TVA. Les conséquences juridiques sont identiques à celles prévues pour la mention erronée de l'impôt. L'éventualité selon laquelle un taux d'impôt trop bas est indiqué ne doit pas être réglée explicitement dans la loi, car le taux d'impôt applicable en vertu de l'art. 26 P-LTVA s'applique d'office dans tous les cas.

L'*al. 3* règle le cas des bonifications. Dans ce cas, les conséquences fiscales décrites ne touchent pas l'émetteur, mais celui qui reçoit la bonification.

## Chapitre 5 Déduction de l'impôt préalable

*Art. 29* Principe

La déduction de l'impôt préalable est la caractéristique principale de l'impôt multistade net. La neutralité concurrentielle, principe suprême de l'imposition en vertu du droit fondamental qu'est la liberté économique, ne peut être assurée qu'au moyen de la déduction de l'impôt préalable. Or, le droit à la déduction de l'impôt préalable prévu par le droit et la pratique applicables est trop restrictif au regard de l'objectif de neutralité concurrentielle. C'est pourquoi le projet de loi suit le principe selon lequel tous les impôts préalables accumulés dans le cadre de l'activité entrepreneuriale sont fondamentalement déductibles. Ce principe doit aussi clarifier la question aujourd'hui controversée de savoir dans quelle mesure les impôts préalables, qui ne peuvent pas être rangés de manière univoque sous un chiffre d'affaires particulier de l'entreprise, mais qui sont clairement réalisés dans le cadre de l'activité entrepreneuriale générale de l'assujetti concerné, sont déductibles. Avec la nouvelle formulation, le droit à la déduction de l'impôt préalable pour ces impôts préalables est accordé dans la mesure où les autres conditions sont remplies. Ceci permet aussi

d'ancrer dans la loi la pratique en vigueur au sein de l'AFC[75] dans le domaine de l'impôt préalable sur les dividendes et les recettes provenant de la vente de participations par des sociétés holding. Si le droit à la déduction de l'impôt préalable doit être limité, il faut créer une base dans une loi formelle (art. 30 et 34 P-LTVA). Les exigences formelles en matière de factures et autres pièces justificatives limitent aujourd'hui le droit à la déduction de l'impôt préalable. C'est pourquoi on a également renoncé, dans le projet de loi, à fixer des prescriptions formelles strictes. Cela ne change cependant rien au principe en matière de preuves, selon lequel la personne assujettie doit prouver les faits qu'elle avance pour justifier une baisse de l'impôt. Les dépenses qui n'ont aucun rapport avec l'activité entrepreneuriale, comme les dépenses liées à des actes relevant de la puissance publique ou les dépenses dans le domaine privé, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable: en effet, ces domaines sont hors du champ d'application de la TVA.

L'*al. 1* fixe le principe en vertu duquel la personne assujettie peut faire valoir tous les impôts préalables qu'elle a payés dans le cadre de son activité entrepreneuriale. La loi, comme le droit en vigueur, renonce expressément à soumettre le droit à la déduction de l'impôt préalable à d'autres conditions supplémentaires. La restriction dudit principe exige une réserve expresse, fixée aux art. 30 et 34 P-LTVA.

L'*al. 2* concrétise le principe énoncé à l'al. 1. L'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse peut être déduit dans la mesure où il est facturé (*let. a*). Cela se justifie par le fait que toute personne émettant une facture avec impôt, qu'elle soit assujettie ou non, doit désormais transmettre cet impôt au fisc (art. 28, al. 2, P-LTVA). L'assujetti ne doit donc pas vérifier si le montant de l'impôt inscrit sur la facture est trop élevé, voire s'il ne serait pas dû. Le droit à la déduction de l'impôt préalable existe désormais pour la personne assujettie, indépendamment des particularités du fournisseur.

L'*al. 3* justifie la déduction «fictive» de l'impôt préalable pour le producteur de produits naturels et correspond dans une large mesure à l'actuel art. 38, al. 6, LTVA.

L'*al. 4:* D'après le droit en vigueur, il faut nécessairement présenter une facture conforme aux prescriptions formelles pour avoir droit à la déduction de l'impôt préalable. La personne assujettie doit cependant prouver qu'elle a effectué un paiement dans le cadre de l'une des formes de l'impôt préalable énumérées dans l'al. 2.

*Art. 30* Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable

Cet article exclut la déduction de l'impôt préalable pour les prestations et les importations d'objets utilisés pour fournir des prestations exclues du champ de l'impôt et pour lesquelles l'assujetti n'a pas opté pour l'imposition. En font partie les prestations et les opérations énumérées à l'art. 21 P-LTVA. En principe, il s'agit de prestations fournies dans le cadre de l'activité entrepreneuriale et qui donneraient droit, de ce point de vue, à la déduction de l'impôt préalable. Afin d'atténuer l'effet de distorsion des exclusions sur la concurrence, le législateur exclut dans ce cas expressément le droit à la déduction de l'impôt préalable, de telle sorte que la valeur ajoutée réalisée sur ces prestations n'est pas imposée, mais que l'impôt préalable entre dans les frais généraux relatifs à la prestation fournie.

75 Voir la communication concernant la pratique de l'AFC du 1er juillet 2005, ch. 2.8.

*Art. 31* Utilisation mixte

Le texte de l'article correspond largement à l'actuel art. 41 LTVA.

L'*al. 1* stipule que la correction de la déduction de l'impôt préalable doit se faire dans la mesure de l'utilisation. En principe, la correction de la déduction de l'impôt préalable doit se faire au moment où l'assujetti fait valoir le droit à cette déduction.

En ce qui concerne le moment de la correction, l'*al. 2* prévoit une exception dans le sens qu'en cas d'affectation prépondérante à des fins assujetties, l'assujetti a le droit, dans un premier temps, de faire valoir la pleine déduction de l'impôt préalable; à la fin de la période fiscale, on fait valoir, à la place de cette déduction, la prestation à soi-même.

*Art. 32* Prestation à soi-même

Cet article règle le moment et la hauteur de la correction de l'impôt préalable si les conditions donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ne sont plus remplies. Dans le droit en vigueur, la prestation à soi-même constitue en soi un fait générateur de l'impôt. Avec la réforme, elle ne sera plus considérée que comme une simple règle de correction de l'impôt préalable. La loi ne se fonde cependant plus sur le fait de savoir si une personne assujettie avait droit à la déduction de l'impôt préalable, mais sur le fait de savoir si elle a effectivement fait valoir ce droit. C'est seulement dans ce cas que les montants de l'impôt préalable que l'assujetti a fait valoir doivent être corrigés. En revanche, contrairement au droit actuel, il faudra également décompter comme prestation à soi-même les services acquis de tiers.

D'après l'*al. 1*, l'impôt préalable doit être corrigé si les conditions donnant droit à sa déduction ne sont plus remplies et cette correction doit avoir lieu au moment où les conditions ne sont plus remplies. Par conséquent, la correction doit être apportée régulièrement dans le décompte trimestriel suivant le moment où ces conditions cessent d'être remplies. Il existe une exception dans le cadre de l'imposition des prestations à soi-même lorsqu'elle est effectuée, en vertu de l'art. 31, al. 2, P-LTVA, en lieu et place de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Dans ce cas, le décompte ne doit être effectué qu'à la fin de la période fiscale, bien que l'assujetti n'ait jamais eu droit à la déduction de l'impôt préalable en ce qui concerne la partie qu'il s'agit de corriger.

L'*al. 2* précise que le prélèvement à titre gratuit d'objets et de prestations de services de l'entreprise conduit, comme dans le droit en vigueur, à un décompte des prestations à soi-même et pas à une reconstitution fictive d'un rapport de prestations. N'est pas seulement considérée comme étrangère à l'entreprise l'utilisation à des fins privées, mais aussi l'utilisation pour des activités relevant de la puissance publique. La *let. c* mentionne désormais explicitement, à titre d'exception, les cadeaux à des fins publicitaires. Ainsi, la remise d'échantillons et de cadeaux publicitaires qui servent à réaliser des opérations imposables n'est pas imposable à titre de prestations à soi-même. Pour des raisons de simplification, l'on renonce à une valeur limite; les cadeaux publicitaires et les échantillons doivent toutefois être utilisés exclusivement pour des buts imposables. Cette extension est correcte, puisqu'elle contribue à supprimer la taxe occulte auprès des entreprises. Les pertes fiscales que cette mesure entraîne sont minimes. A l'instar du droit en vigueur, les autres remises à titre gratuit de cadeaux jusqu'à 500 francs par destinataire et par année donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, et ce indépendamment de leur affectation.

Les *al. 3* et *4* règlent le calcul de la correction de l'impôt préalable. Ce calcul est fondé sur le montant de l'impôt préalable que l'assujetti a fait valoir à l'époque (al. 3). Lors de l'utilisation, la déduction de l'impôt préalable est diminuée en fonction de la durée d'utilisation. L*'al. 3* reprend le domaine réglé dans l'art. 34, al. 1, let. b, et al. 2, LTVA en vigueur. Comme c'est le cas actuellement, les biens mobiliers et les services doivent être amortis à raison d'un cinquième par année et les biens immobiliers d'un vingtième par année. Les services ne sont soumis à l'imposition à titre de prestations à soi-même que s'ils ont été acquis de tiers. Pour des raisons de praticabilité, l'*al. 3* prévoit que la valeur temporelle est déterminée de manière schématique et non pas sur la base de la valeur économique ou comptable effective. La durée d'utilisation des objets mobiliers est calculée à 5 ans, celle des objets immobiliers à 20 ans. Ces chiffres correspondent au droit en vigueur (art. 42, al. 3, LTVA). Les prescriptions rigoureuses en matière d'amortissement assurent une égalité de traitement entre tous les assujettis et permettent une application simple et efficace. Elles peuvent toutefois avoir pour conséquence qu'une entreprise qui utilise dans sa comptabilité d'autres taux d'amortissement doive calculer séparément l'amortissement déterminant pour la TVA, ce qui entraîne un surcroît de travail. C'est pourquoi le Conseil fédéral peut, dans certains cas particuliers, arrêter des dérogations aux prescriptions en matière d'amortissement dans le cas de prestations à soi-même et d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt.

L'*al. 4* règle l'utilisation temporaire; cette disposition correspond à l'actuel art. 34, al. 3, LTVA. Elle a été retravaillée sur le plan rédactionnel pour faciliter sa compréhension. Lorsqu'on détermine la prestation à soi-même sur la base du prix de la location à un tiers indépendant, on accepte le fait que le résultat n'entraîne pas seulement une correction de la déduction de l'impôt préalable mais aussi régulièrement une imposition de la valeur ajoutée.

La prestation à soi-même dans le domaine de la construction n'est plus imposée. Le fait générateur de la prestation à soi-même dans le domaine de la construction (art. 9, al. 2, LTVA) représente un mécanisme correctif dans le cadre de la réglementation en vigueur concernant les exclusions du champ de l'impôt. Ainsi, dans ce domaine, on tient compte de manière ponctuelle des prestations propres, à savoir du travail fourni par le propriétaire foncier, en égard au fait que la prestation finale qui est fournie reste exclue du champ de l'impôt, alors que dans d'autres domaines on ne prend pas en considération les prestations propres fournies sur des biens mobiliers ou immobiliers utilisés à des fins exclues du champ de l'impôt (p. ex. dans le centre informatique d'une banque ou d'une assurance). Du point de vue de l'égalité du droit, il n'est pas acceptable que seule la branche de la construction soit grevée de cette imposition à titre de prestations à soi-même sur la fabrication. Les distorsions supplémentaires de la concurrence dans le domaine de la construction trouvent leur origine dans le fait que les loyers sont exclus du champ de l'impôt, ce qui est contraire au système, et elles doivent être acceptées comme telles. La suppression des prestations à soi-même dans le domaine de la construction représente une nette simplification pour l'assujetti et pour l'AFC et entraîne une baisse des prix et de la charge fiscale pour les consommateurs. Dans le droit communautaire, il n'y a aucune réglementation (comparable) sur les prestations à soi-même dans le domaine de la construction telle qu'on la connaît en droit suisse. Les recettes de la Confédération résultant de ces prestations à soi-même sont estimées à quelques 50 millions de francs par année. Toutefois, une partie de ces recettes est ensuite remboursée dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt, de sorte que la suppression de cette

imposition représentera un manque à gagner pour la Confédération de l'ordre de 30 à 35 millions de francs par année. Cependant, les effets dynamiques n'ont pas été pris en compte. Etant donné que la non imposition des prestations à soi-même dans le domaine de la construction crée des incitations à construire soi-même plutôt que d'acheter les prestations auprès d'un tiers, il est possible, par exemple, que des assurances qui détiennent des immeubles dans leurs actifs immobilisés fassent dorénavant plus souvent elles-mêmes leurs constructions.

*Art. 33* Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable

Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est le pendant de la prestation à soi-même. Cette règle de correction de l'impôt préalable garantit que l'assujetti pourra déduire l'impôt préalable non prescrit ultérieurement s'il n'a pas pu le faire lors de la réception des biens ou des services ou encore au moment de l'importation, car les conditions de la déduction de l'impôt préalable selon l'art. 29, al. 1, P-LTVA n'étaient pas remplies. Cette disposition est construite de manière symétrique par rapport à l'art. 32 P-LTVA; on peut par conséquent renvoyer en principe au commentaire de cet article.

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 42, al. 1, LTVA et règle le moment de la naissance ultérieure du droit à la déduction de l'impôt préalable.

L'*al. 2* correspond par analogie à l'art. 42, al. 3, LTVA. Désormais, les biens et les prestations de services seront en principe traités sur un pied d'égalité. Les prestations de services ne donnent lieu à une déduction ultérieure de l'impôt préalable que lorsqu'elles ont été achetées et qu'elles ont encore une valeur au moment de la naissance du droit à la déduction ultérieure de l'impôt préalable. On pense en particulier à la cession de valeurs et de droits immatériels (p. ex. licences).

L'*al. 3* est nouveau. Il représente le pendant de l'art. 32, al. 4, P-LTVA (prestations à soi-même), qui correspond à l'art. 34, al. 3, LTVA en vigueur.

*Art. 34* Réduction de la déduction de l'impôt préalable

*Al. 1:* Les montants qui ne font pas partie de la contre-prestation (art. 18, al. 2, P-LTVA) ne devraient plus entraîner de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Selon l'interprétation actuelle du principe de connexité, on part de l'idée que le coût d'acquisition des prestations préalables se retrouve dans la contre-prestation résultant d'une opération imposable (connexité avec le chiffre d'affaires). Ainsi, il y a toujours des réductions de la déduction de l'impôt préalable lorsque les coûts sont couverts par d'autres moyens que ceux provenant d'une opération imposable, en particulier par des moyens financiers qui ne font pas partie de la contre-prestation. Selon une autre interprétation de ce principe, une relation entre les prestations préalables et l'activité entrepreneuriale de l'assujetti (connexité avec l'utilisation) est suffisante. Dans l'UE, la connexité avec l'utilisation est prédominante. Le droit suisse de la TVA devrait aussi se baser uniquement sur la connexité avec l'utilisation, puisque cette interprétation mène à des résultats plus corrects du point de vue de la systématique de l'impôt. C'est pourquoi la déduction de l'impôt préalable doit être admise entièrement lorsque les prestations préalables sont utilisées pour une activité entrepreneuriale et que leur coût est couvert par cette activité et / ou par des montants qui ne font pas partie de la contre-prestation.

L'*al. 2* exclut du principe fixé à l'al. 1 les flux de fonds visés à l'art. 18, al. 2, let. a à d, P-LTVA, lesquels constituent aussi des montants qui ne font pas partie de la contre-prestation. Cette exception est en soi contraire au système, car des flux de fonds qui sont hors du champ d'application de la TVA faute d'objet fiscal ne devraient pas avoir d'influence sur l'impôt préalable. Pour des raisons de politique financière, la réduction de la déduction de l'impôt préalable contenue dans le droit en vigueur (art. 38, al. 8, LTVA) a dû être maintenue dans le cadre des subventions et des dons. En ce qui concerne les moyens énumérés à l'art. 18, al. 2, let. b et c, il s'agit aussi de subventions dont il est tenu compte expressément, comme dans le droit actuel, uniquement pour des raisons de sécurité de droit et de clarté. La délimitation entre les dons, qui ne sont pas soumis à l'impôt, et le sponsoring, soumis à l'impôt, est réglée de la même manière qu'aujourd'hui.

Comme aujourd'hui, les apports de moyens cités à l'art. 18, al. 2, let. e à l, P-LTVA, n'influent pas sur la déduction de l'impôt préalable. C'est notamment le cas pour les redevances, les cotisations et autres paiements énumérés expressément à la let. l qui sont encaissés en raison d'une activité relevant de la puissance publique, car ces activités n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. Si des activités de nature entrepreneuriale sont exercées parallèlement, l'impôt préalable sur les dépenses liées strictement à ces activités est entièrement déductible.

## Chapitre 6
## Détermination, naissance et prescription de la créance fiscale

### Section 1 Imposition dans le temps

*Art. 35* Période fiscale

L'*al. 1* est nouveau. Bien que la loi actuelle fasse mention de la période fiscale (art. 42, al. 1, LTVA), elle ne définit par contre pas ce qu'il faut entendre par là. Le projet de loi fait la distinction entre la période fiscale et la période de décompte. La période de décompte est, comme actuellement, la période pour laquelle la personne assujettie doit décompter la taxe sur la valeur ajoutée avec l'AFC. La période fiscale est la période pour laquelle l'impôt est perçu. Par rapport à la situation juridique actuelle, le travail des assujettis ne changera guère, car aujourd'hui déjà, l'AFC prescrit aux personnes assujetties de vérifier périodiquement (au moins une fois par année) la concordance des chiffres d'affaires déclarés et des montants d'impôt préalable déduits avec les chiffres qui ressortent de leur comptabilité. Les éventuelles différences devant être communiquées à l'AFC.[76] La nouvelle conception permet cependant d'édicter des dispositions (en matière de taxation) plus claires et de ne recourir aux sanctions pénales prévues pour la soustraction fiscale que lorsqu'une période fiscale est terminée.

La durée de la période fiscale est en principe identique pour tous les assujettis. Ceux-ci ont toutefois la possibilité de choisir (nouveau) la période fiscale qui leur convient le mieux, à savoir qu'en lieu et place de l'année civile ils peuvent dorénavant utiliser l'année commerciale en tant que période fiscale. Pour les assujettis dont l'année commerciale correspond à l'année civile, cela n'a aucune importance. Par contre, pour ceux dont l'année commerciale ne coïncide pas avec l'année civile

[76] Instructions 2008 sur la TVA, ch. 968

(p. ex. exercice commercial se clôturant au 31 mars), ce choix représente une simplification importante lors du décompte final. Pour l'AFC, cela engendrera un surplus de travail. Toutefois, la mise en œuvre d'une nouvelle solution informatique devrait permettre à l'AFC d'y faire face.

*Art. 36* Période de décompte

L'*al. 1* correspond, dans sa teneur, à l'art. 45, al. 1, LTVA en vigueur. Il n'a fait l'objet que de modifications rédactionnelles. Le paiement de l'impôt en temps opportun par rapport à la période fiscale considérée est garanti autant qu'auparavant. La durée de la période de décompte dépend de la méthode de décompte choisie. Fondamentalement, on applique une période de décompte trimestrielle (let. a). Les personnes assujetties qui font leur décompte d'après la méthode du taux de la dette fiscale nette doivent envoyer à l'AFC deux décomptes par année; cela permet de simplifier de manière optimale cette méthode de décompte (let. b). Par contre, les assujettis qui ont régulièrement des impôts préalables excédentaires sont très intéressés, pour des raisons de liquidités, à faire valoir aussi rapidement que possible ces excédents. A cet effet, ils peuvent demander à envoyer mensuellement leurs décomptes à l'AFC (let. c).

L'*al. 2* correspond, dans sa teneur, à l'actuel art. 45, al. 2, LTVA. Il n'a fait l'objet que de modifications rédactionnelles minimes.

## Section 2 Montant de la créance fiscale

*Art. 37* Méthode de décompte effective

L'*al. 1* dispose que la méthode de décompte effective est la règle. Il consacre ainsi explicitement, et de manière autonome, le droit et la pratique applicables en la matière. Cela facilite et améliore la lecture et la compréhension de la loi.

L'*al. 2* définit la notion de la créance fiscale en tant que différence entre l'impôt dû sur le chiffre d'affaires (impôt output) et la créance liée à l'impôt préalable (impôt input). Ce passage au «principe du solde» est en relation avec les efforts fournis afin de régler plus clairement l'entrée en force et de simplifier le droit procédural. Selon le droit actuel, l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et la créance de l'impôt préalable sont traités séparément malgré le fait qu'ils sont liés. Par conséquent, les contrôles ne portent pas sur la créance fiscale globale, mais seulement sur des éléments isolés. C'est pourquoi les procédures fiscales menées dans le cadre des contrôles traitent uniquement d'aspects isolés et non de la créance fiscale intégrale. Ainsi, à la fin d'une procédure, seuls les éléments traités dans le cadre de la procédure ont force juridique. La réglementation actuelle déploie également des effets sur le droit d'exécution et sur le droit pénal: le fisc n'exécute aujourd'hui que la dette de l'impôt sur le chiffre d'affaires, ce qui signifie qu'il fixe l'amende en fonction du montant de l'impôt sur le chiffre d'affaires soustrait. De ce fait, le dernier entrepreneur de la chaîne de production de valeur doit assumer proportionnellement la charge la plus élevée. Pour les assujettis qui font leur décompte selon la méthode du taux de la dette fiscale nette ou selon la méthode du taux forfaitaire, on applique aujourd'hui déjà le «principe du solde», ce qui entraîne une inégalité de traitement dans le droit en vigueur (notamment lors des taxations par voie d'estimation, dans le cadre de la perception et dans le droit pénal).

Cette inégalité de traitement est éliminée par l'introduction du «principe du solde». En même temps, cela simplifie le droit procédural pour l'administration des contributions et pour les assujettis. Avec la réforme, tous les actes de procédure des deux parties visent à identifier un seul montant par période fiscale, à savoir le solde entre l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et la créance de l'impôt préalable. Avec ce changement, une déclaration de volonté qualifiée peut permettre l'interruption de la prescription pour tous les aspects de la créance fiscale de la période fiscale correspondante; par ailleurs, une adaptation de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires (par exemple parce qu'une prestation est soumise à l'impôt et non pas exclue du champ de l'impôt) peut rendre nécessaire une correction de la déduction de l'impôt préalable. Il y aura cependant toujours des cas dans lesquels seul l'impôt dû sur le chiffre d'affaires sera estimé. C'est le cas lorsque le total des dépenses, et donc la totalité de l'impôt préalable, sont comptabilisés mais qu'une partie des chiffres d'affaires a été réalisée «au noir» et ne figure par conséquent pas dans la comptabilité.

*Art. 38* Décompte selon les méthodes des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaires

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 59, al. 1, LTVA. Cet alinéa règle l'établissement des décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette. Cette méthode de décompte est très appréciée par les assujettis. A peu près un tiers des plus de 320 000 assujettis recensés à ce jour décomptent l'impôt dû de cette façon. Afin de permettre l'utilisation de cette méthode de décompte pour un nombre plus élevé d'assujettis, son champ d'application doit être élargi. La limite du chiffre d'affaires annuel imposable à ne pas dépasser pour pouvoir appliquer la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette, actuellement fixée à 3 millions de francs, est relevée à 5 millions de francs, tandis que la limite de la dette fiscale est portée de 60 000 francs à 100 000 francs. Cet élargissement est d'autant plus justifié que cette méthode de décompte représente une simplification essentielle pour les assujettis. Elle simplifie à la fois la comptabilisation et le décompte fiscal. L'impôt préalable déductible de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires ne doit plus être déterminé et saisi dans la comptabilité. Il suffit de déclarer la totalité du chiffre d'affaires imposable réalisé (impôt inclus) et de le multiplier par le taux de la dette fiscale nette fixé par l'AFC pour la branche d'activité concernée. Les taux de la dette fiscale nette représentent des taux moyens, à savoir des forfaits qui saisissent la valeur moyenne de la totalité des montants usuels d'impôt préalable que les entreprises d'une branche déterminée ou d'un secteur d'activité déterminé ont à supporter. L'application de cette méthode de décompte est en outre facilitée du fait que les décomptes d'impôt ne doivent être établis que semestriellement (cf. art. 36, al. 1, let. b, P-LTVA). Au moyen de l'élargissement du champ d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette, environ 16 000 assujettis supplémentaires auront la possibilité d'établir leurs décomptes selon cette méthode.

L'*al. 2* correspond, dans sa teneur, à l'actuel art. 59, al. 2, LTVA. Des modifications rédactionnelles y ont été apportées. Actuellement, c'est sur la base des chiffres qu'elle récolte lors de contrôles que l'AFC calcule, pour chaque branche d'activité, le taux de la dette fiscale nette moyen. Ensuite, elle attribue à cette branche d'activité celui des sept taux (actuellement) de la dette fiscale nette dont la valeur moyenne est la plus proche de cette moyenne. En cas de doute, l'AFC procède à des arrondis. Ces taux sont donc des taux moyens. Ce n'est que de cette manière qu'il peut être garanti aux assujettis qui établissent leurs décomptes d'impôt selon la

méthode des taux de la dette fiscale nette qu'ils ne seront ni favorisés ni défavorisés par rapport aux assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective. L'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette est laissée au libre choix des assujettis. Si les assujettis sont de l'avis que la méthode de décompte effective serait plus appropriée dans leur cas, ils peuvent passer à cette méthode de décompte. La transparence, pour les assujettis, doit être aussi complète que possible. C'est pourquoi, la loi prévoit que le Contrôle fédéral des finances (CDF), en tant qu'autorité indépendante, vérifie régulièrement le bien-fondé des taux de la dette fiscale nette fixés par l'AFC.

L'*al. 3* correspond, dans sa teneur, à l'art. 59, al. 3, LTVA. Selon le droit en vigueur, le passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, et vice versa, n'est autorisé au plus tôt, qu'au terme d'une période de cinq ans. Or, l'obligation légale d'appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette pendant au moins cinq ans est une des principales raisons pour lesquelles bon nombre d'entreprises choisissent de ne pas adhérer à cette méthode de décompte simplifié. En effet, le développement économique d'une entreprise ne peut pas, en règle générale, être prévu sur une période de cinq ans. En outre, dans les années où il est procédé à de plus gros investissements que d'habitude, les montants d'impôt préalable dépassent largement l'impôt dû forfaitairement en raison de l'application des taux de la dette fiscale nette. Durant les années avec de petits investissements (en dessous de la moyenne), l'impôt forfaitaire imputé est plus important que l'impôt effectif. C'est pourquoi une grande partie des assujettis décide d'appliquer la méthode de décompte effective qui leur garantit, en tout temps, l'entière déduction de l'impôt préalable. Le délai durant lequel il y a lieu d'appliquer la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette doit donc être réduit à une année. Grâce à cette mesure, quelque 10 000 à 15 000 assujettis devraient passer de la méthode de décompte effective à celle des taux de la dette fiscale nette.

Pour rendre la méthode des taux de la dette fiscale nette encore plus intéressante, le délai de cinq ans durant lequel la méthode de décompte effective doit être appliquée avant que l'assujetti puisse passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette sera réduit à trois ans. Cette modification offre une très grande flexibilité aux assujettis dans leur choix d'une méthode de décompte. Réduire ce délai à une année, comme c'est le cas lors du passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, n'est pas possible. Les taux de la dette fiscale nette sont des taux moyens définis par branche d'activité qui tiennent compte de la totalité des montants d'impôt préalable contenus dans les acquisitions usuelles. L'impôt net à payer ne devrait par conséquent pas présenter d'écart sur le long terme, ou alors un écart infime, par rapport à l'impôt dû selon la méthode de décompte effective. Si l'on accordait la possibilité de changer de méthode, dans les deux sens, après un délai d'une année, les assujettis, dans les années où des investissements sont réalisés et où la charge d'impôt préalable est donc plus importante, décompteraient selon la méthode effective et, dans les autres années, selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. La méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette serait de la sorte utilisée afin d'optimiser l'imposition, si bien que le but qu'elle poursuit, à savoir simplifier les travaux administratifs, passerait au second plan. En outre, il y a lieu de ne pas perdre de vue que des changements fréquents auraient pour conséquence de péjorer non seulement l'efficacité du paiement de l'impôt auprès des assujettis, mais aussi l'efficacité de la perception de l'impôt auprès de l'administration fiscale.

L'*al. 4* est nouveau. Toutefois, il ne règle que la pratique actuelle de l'AFC concernant en particulier les collectivités publiques, pratique introduite à l'appui de l'art. 58, al. 3, LTVA. Ainsi, il est dorénavant explicitement précisé que les collectivités publiques et les domaines analogues tels que les cliniques et les écoles privées, les concessionnaires de transport, les organisateurs de manifestations culturelles et sportives à caractère non périodique, ainsi que les associations et les fondations ne peuvent pas appliquer la méthode de décompte des taux de la dette fiscale nette. Toutefois, l'AFC met à leur disposition une simplification analogue sous la forme de la méthode des taux forfaitaires. La réglementation des détails est déléguée au Conseil fédéral.

## Section 3
## Naissance, modification et prescription de la créance fiscale

*Art. 39* Modes de décompte

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 44, al. 1, LTVA. Cet alinéa n'a fait l'objet que de modifications rédactionnelles. Dès lors que le décompte d'impôt est établi selon les contre-prestations convenues, l'assujetti doit déclarer son chiffre d'affaires dans le décompte de la période fiscale au cours de laquelle il a facturé, à ses clients, les prestations fournies y afférentes. Par conséquent, il peut déduire l'impôt préalable dans la période de décompte durant laquelle il a reçu la facture de son fournisseur.

L'*al. 2* règle l'établissement du décompte selon les contre-prestations reçues. Dans la LTVA en vigueur, cette norme se trouve à l'art. 44, al. 4. Lors de l'établissement du décompte selon les contre-prestations reçues, l'obligation de décompter l'impôt dû naît au moment où l'assujetti encaisse effectivement la contre-prestation. Dorénavant (nouveau), des conditions complémentaires ne seront plus exigées pour pouvoir appliquer ce mode de décompte, car ces conditions ne sont pas très importantes et qu'il s'agit d'offrir aux assujettis une solution aussi flexible que possible. L'assujetti doit donc aussi pouvoir faire son décompte d'après les contre-prestations reçues lorsqu'il mène sa comptabilité selon le principe du débiteur et que le décompte d'après les contre-prestations convenues serait en principe plus simple à effectuer.

L'*al. 3* précise que le mode de décompte choisi doit être conservé au minimum pendant une période fiscale. Cette réglementation est en soi évidente. Elle a toutefois expressément été mentionnée dans le but de clarifier et de simplifier l'application de la loi. Elle est évidente, parce que la période fiscale englobe et clôt une «année fiscale» (cf. à ce sujet l'art. 35 P-LTVA). Les mêmes règles et les mêmes principes doivent prévaloir durant cette période afin de garantir une application des normes légales uniforme, claire et crédible pour toutes les parties.

L'*al. 4, let. a,* correspond à l'actuel art. 44, al. 5, LTVA. La *let. b* est nouvelle. Elle donne la possibilité à l'AFC, en cas d'abus constatés en relation avec l'établissement du décompte selon les contre-prestations convenues, d'obliger la personne assujettie à changer de mode de décompte.

*Art. 40* Naissance de la créance fiscale

Cette disposition règle la période de décompte dans laquelle un certain état de fait doit être déclaré. Jusqu'à présent, la naissance du droit à la déduction de l'impôt

préalable était réglée à l'art. 38, al. 7, LTVA, tandis que la naissance de la créance fiscale était réglée à l'art. 43 LTVA. Le passage au principe du solde, c'est-à-dire la définition de la créance fiscale en tant que solde entre l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et la créance de l'impôt préalable (voir commentaire de l'art. 37 P-LTVA), a permis de rassembler les deux dispositions dans un seul article. Au niveau du contenu, il n'y a aucune différence par rapport au droit en vigueur, à une seule exception près. La nouveauté introduite à l'*al. 1*, *let. c*, concerne les paiements à l'avance pour des prestations exonérées ou pour des prestations qui ont été fournies à l'étranger. D'après le droit en vigueur, ces dernières doivent être déclarées au moment du paiement et peuvent être portées en déduction si les pièces justificatives correspondantes peuvent être présentées. Cela ne sera dorénavant plus nécessaire.

*Al. 1:* Dans le cadre du décompte d'après les contre-prestations convenues, on se fonde, comme jusqu'à présent, sur le moment de l'émission ou de l'accès à la pièce justificative; ce principe est violé si le paiement a lieu avant l'émission de la pièce justificative.

*Al. 2:* Dans le cadre du décompte d'après les contre-prestations reçues, on continue de se fonder uniquement sur le moment du paiement.

La naissance de la créance fiscale produite par la correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même et dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable) découle des dispositions de droit matériel correspondantes (art. 32 et 33 P-LTVA), que le décompte se fasse d'après la contre-prestation convenue ou d'après la contre-prestation reçue.

*Al. 3:* Si la personne assujettie a droit à la déduction de l'impôt préalable pour un service soumis à l'impôt sur les acquisitions, elle peut le faire valoir durant la période de décompte en déclarant l'impôt sur les acquisitions.

*Al. 4*: Il correspond à l'actuel art. 38, al. 7, let. c, et règle la naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable sur les importations. La déduction des impôts sur les importations en tant qu'impôt préalable ne peut être faite qu'en connexion avec l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et c'est pour cette raison que la réglementation ne se trouve pas dans le chapitre de l'impôt sur les importations.

### *Art. 41* Modification ultérieure de la dette fiscale et de la déduction de l'impôt préalable

Au niveau de son contenu, cette disposition correspond aux réglementations actuelles des art. 40, 43, al. 4, et 44, al. 2, LTVA. La norme garantit que la créance fiscale est adaptée en cas de correction de la contre-prestation du côté du chiffre d'affaires (*al. 1*) et du côté des charges (*al. 2*). Cette adaptation doit être faite durant la période de décompte pendant laquelle la créance fiscale prend naissance selon le décompte d'après les contre-prestations reçues ou d'après les contre-prestations convenues. De telles corrections peuvent être nécessaires par exemple en raison de rabais, de remboursements, d'avis de défauts, etc.

### *Art. 42* Prescription du droit de taxation

Actuellement, l'art. 49 LTVA fixe le délai de prescription; cet article ne distingue pas la prescription du droit de taxation de la prescription du droit de percevoir l'impôt. D'après cet article, la créance fiscale se prescrit par cinq ans à compter de la

fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance. Les al. 2 et 3 de ce même article règlent quant à eux l'interruption et la suspension de la prescription. L'al. 4 indique enfin que la créance fiscale se prescrit dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance. On reproche souvent à la réglementation actuelle son côté unilatéral en ce qui concerne la répartition des risques.

L'*art. 42* ne règle désormais plus que la prescription du droit de taxation; les dispositions concernant la prescription du droit de perception se trouvent désormais à l'art. 90 P-LTVA. A l'expiration du délai de prescription du droit de taxation, l'autotaxation de l'assujetti ne peut plus être modifiée. La disposition porte sur la prescription de la créance fiscale. Selon les art. 37 et 38 P-LTVA, la créance fiscale se calcule toujours en soustrayant l'impôt préalable (de la période concernée) de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires. Il en ressort que la prescription, de la déduction de l'impôt préalable et de l'impôt dû, commence à courir au même moment. Ainsi, une réglementation séparée pour la prescription concernant uniquement la déduction de l'impôt préalable n'est pas nécessaire.

*Al. 1:* En principe, le délai de la prescription relative s'élève toujours à cinq ans. Cela correspond à l'actuel art. 49, al. 2, LTVA et s'applique par analogie également aux autres impôts perçus par la Confédération.[77]

*Al. 2:* L'interruption de la prescription ne peut être accordée que si une pièce justificative qualifiée est fournie; la prescription peut être aussi interrompue en cas, notamment, d'annonce d'un contrôle au sens de l'art. 78, al. 3, P-LTVA. Si l'AFC interrompt la prescription du droit de taxation, le nouveau délai de prescription accordé n'est plus le délai de la prescription relative (cinq ans), il est de deux ans. L'interruption de la prescription du délai de taxation par l'assujetti ne raccourcit pas le délai de prescription, lequel reste de cinq ans. Cette réglementation différenciée est nécessaire pour que les assujettis ne puissent pas raccourcir les délais de prescription par une déclaration d'interruption et, ainsi, limiter le droit de contrôle de l'Etat. Si la prescription n'est pas de nouveau interrompue durant le délai de prescription (p. ex. du fait que le paiement d'un montant d'impôt est exigé ou qu'une décision est rendue), le droit de taxation est prescrit. Ce délai de prescription de deux ans est applicable à toutes les autres démarches effectuées après le contrôle, c'est-à-dire également aux éventuelles procédures de réclamation ainsi qu'aux procédures de recours conduites devant l'Administration fédérale ou le Tribunal fédéral. La nouvelle réglementation va entraîner une accélération de la procédure du point de vue des assujettis. Par ailleurs, elle permettra à l'AFC d'examiner simultanément, comme auparavant, cinq périodes fiscales dans le cadre d'un même contrôle. Par conséquent, elle a à sa disposition une méthode de contrôle rationnelle et économique.

Les *al. 3 et 4* correspondent au droit en vigueur.

L'*al. 5* règle ce que l'art. 49, al. 4, LTVA codifiait jusqu'à maintenant. Le délai de prescription absolu (nouveau) a toutefois été réduit de 15 à 10 ans, à savoir d'un tiers. Au moyen de la réduction de la prescription absolue à 10 ans, les assujettis devraient également bénéficier de procédures et d'une sécurité juridique plus rapides. De fait, étant donné que l'AFC devra notamment prendre en considération qu'une procédure allant jusqu'au Tribunal fédéral doit être terminée dans les 10 ans

77 P. ex. art. 17, al. 1, LIA; art. 30, al. 1, LT; art. 7, al. 1, LFisE; art. 120, al. 1, LIFD

(procédure devant le TF incluse) pour permettre la perception de l'impôt, des procédures plus rapides seront la conséquence de la réduction du délai de la prescription. En tout cas, si 10 ans se sont écoulés après la naissance de la créance fiscale, la déclaration de l'assujetti ne pourra plus être modifiée. L'AFC sera donc obligée de rendre ses premières décisions et ses décisions sur réclamations le plus rapidement possible. Il faut tenir compte du fait que, pour compenser la réduction du délai de prescription absolue du droit de taxation, on a fixé un nouveau délai de prescription pour la perception de l'impôt (art. 90 P-LTVA). Ce délai est également de cinq ans et il peut aussi être interrompu.

*Art. 43* Entrée en force de la créance fiscale

Le droit en vigueur ne règle pas l'entrée en force de la créance fiscale. La réglementation expresse de cette entrée en force entend permettre, d'une part, d'éliminer le manque de clarté du droit actuel et, d'autre part, de garantir l'égalité de traitement entre le fisc et les personnes assujetties. En outre, cette modification crée les conditions nécessaires pour que les règles de prescription propres puissent être créées pour l'exécution de la créance fiscale.

La réglementation de l'*al. 1, let. a,* est au fond évidente; on l'a inscrite dans la loi uniquement pour des raisons de clarté.

*Let. b:* Conformément à la nature de l'auto-taxation, l'AFC ne constate en principe pas la créance fiscale au moyen d'une décision contraignante. C'est pourquoi la créance fiscale peut en principe être modifiée avant l'échéance du délai de prescription. Le Tribunal fédéral a déjà limité ce principe dans le cadre de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans le sens que la personne assujettie ne peut pas demander le remboursement d'un impôt qu'elle a payé sans réserves (ATF 2A.320/2002, cons. 3.4.2, avec nombreuses références). On a autorisé par ailleurs l'AFC à revenir ultérieurement, avant l'échéance du délai de prescription, sur des décomptes complémentaires et des avis de crédit. La nouvelle loi prévoit qu'une communication d'estimation entre en force si l'assujetti paye l'impôt fixé sans réserve. L'AFC ne peut donc plus modifier une communication d'estimation, une fois qu'elle a été reconnue par la personne assujettie, sans ouvrir une procédure de révision formelle conformément à l'art. 85 P-LTVA. Pour la période à laquelle se rapporte la communication d'estimation ayant force de loi, on ne doit pas non plus émettre une nouvelle communication d'estimation qui «compléterait» la première parce que cela serait contraire au sens et au but de cette disposition.

*Let. c:* La prescription du droit de taxation visée à l'art. 42 P-LTVA règle, contrairement à la prescription du droit de perception visée à l'art. 90 P-LTVA, la durée pendant laquelle la créance fiscale non encore entrée en force peut être adaptée. Le délai de prescription du droit de perception de l'impôt ne commence à courir qu'à l'expiration du délai de prescription du droit de taxation et représente la durée pendant laquelle la créance fiscale entrée en force doit être exigée au moyen de l'exécution forcée. Dans un souci de clarté et de sécurité juridique, la *let. c* cite expressément la force de loi en tant que conséquence juridique de la prescription du droit de taxation, bien que cela découle déjà de l'art. 42, al. 1, P-LTVA.

## Titre 3 Impôt sur les acquisitions

Les dispositions réglant l'impôt sur les acquisitions, au lieu d'être fixées à différents endroits de la loi, font dorénavant l'objet d'un propre titre. Cela permet une meilleure vue d'ensemble et facilite l'application de la loi.

*Art. 44* Assujettissement

Cet article reprend pour l'essentiel la réglementation actuelle fixée à l'art. 24 LTVA (ainsi qu'à l'art. 10 et à l'art. 28, al. 4, LTVA). Il apporte des modifications surtout rédactionnelles. Il y a cependant une nouveauté: les prestations de services qui sont soumises au principe du lieu du prestataire, mais que le bénéficiaire utilise ou exploite en Suisse, ne seront plus grevées de l'impôt sur les acquisitions. Cette modification ne touche qu'un nombre restreint d'assujettis, étant donné que cette disposition, aujourd'hui déjà, ne concerne pratiquement que la fourniture transfrontalière de prestations d'intermédiaires. Les pertes fiscales en découlant devraient donc être minimes. Cette modification est en outre une simplification dont le champ d'application est clairement délimité. Pour les personnes déjà assujetties, la limite de 10 000 francs n'est par ailleurs plus applicable. Il s'ensuit que, pour l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 10, P-LTVA, les personnes déjà assujetties doivent en principe (il s'agit là d'un élément nouveau) soumettre à l'impôt toutes leurs acquisitions de prestations de services de l'étranger pour lesquelles le principe du lieu du destinataire, en vertu de l'art. 8, al. 1, P-LTVA, est applicable. Cela constitue également une simplification substantielle qui ne devrait normalement pas avoir de conséquences, étant donné que les personnes assujetties peuvent mettre en compte cet impôt, dans leur décompte, au titre de la déduction de l'impôt préalable.

L'*al. 1, let. b,* dispose clairement que les supports de données sans valeur marchande qui parviennent en Suisse ne doivent pas être imposés lors de l'importation, mais que leur valeur, y compris les prestations de services qu'ils contiennent, doivent être saisies par l'impôt sur les acquisitions (de l'étranger) et imposées par le destinataire des prestations. Cela vaut aujourd'hui déjà, mais il n'en est fait mention qu'à l'art. 73, al. 3, LTVA, qui traite de l'objet de l'impôt sur les importations. De plus amples commentaires sur cette disposition se trouvent dans le commentaire de l'art. 51, al. 2, P-LTVA.

*Al. 2:* Sont soumis à l'impôt sur les acquisitions d'une part toutes les personnes assujetties à l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse, pour autant qu'elles ne soient pas libérées de l'assujettissement selon l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA, et d'autre part, toutes les autres personnes, c'est-à-dire les personnes libérées de l'assujettissement et les non-assujettis, personnes privées en particulier, qui doivent déclarer l'impôt sur les acquisitions lorsqu'elles acquièrent pour plus de 10 000 francs de prestations de services auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

*Art. 45* Calcul de l'impôt et taux de l'impôt

Cet article prévoit que les dispositions valables pour l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse s'appliquent pour le calcul de l'impôt et les taux de l'impôt applicables en matière d'impôt sur les acquisitions (art. 24 et 26 P-LTVA).

*Art. 46* Période fiscale et période de décompte

Cet article reprend en substance l'actuel art. 45, al. 1, LTVA (en particulier la *let. c*) mais l'adapte sur le plan rédactionnel. Il correspond dans son contenu au droit en vigueur.

*Art. 47* Naissance et prescription de la créance fiscale

L'*al. 1* prend appui sur l'actuel art. 43, al. 3, LTVA. Dorénavant, le moment déterminant pour la naissance de la créance fiscale pour les assujettis qui font leur décompte d'après les contre-prestations convenues (cas normal) sera le moment de la réception de la facture et non plus le moment auquel la prestation est reçue (*let. b*). Ce changement est dû au fait que la réception de la facture est en général facile à déterminer étant donné que les factures sont datées. En revanche, le moment où la prestation est reçue n'est pas toujours facile à prouver. Dans le sens d'une clarification, il a été ajouté à la norme actuelle qu'en cas d'établissement des décomptes selon les contre-prestations reçues, la créance fiscale prend naissance au moment du paiement (*let. a*).

La prescription est réglée explicitement à l'*al. 2* (nouveau). Elle est,, comme c'est le cas aujourd'hui, en adéquation avec le droit applicable aux opérations effectuées sur le territoire suisse (art. 42 à 43 P-LTVA).

*Art. 48* Responsabilité solidaire, succession et substitution fiscales

Etant donné que le projet de loi, contrairement au droit actuel, règle l'impôt sur les acquisitions dans une partie distincte, il faut également régler de manière explicite les questions de la responsabilité solidaire, de la succession fiscale et de la substitution (dans un souci d'exhaustivité et de transparence). La loi y procède par un renvoi aux dispositions pertinentes applicables à l'impôt sur les opérations réalisées en Suisse (art. 15 à 17 P-LTVA).

## Titre 4 Impôt sur les importations

*Art. 49* Droit applicable

Cet article correspond à l'actuel art. 72 LTVA. Seul le titre a subi une petite modification.

*Art. 50* Assujettissement

De par son contenu, cet article correspond à l'actuel art. 75 LTVA. Seules des modifications rédactionnelles ont été apportées.

*Art. 51* Objet de l'impôt

Cet article correspond à l'actuel art. 73, al. 1 et 3, LTVA.

L'*al. 2* règle la procédure en cas d'importation de supports de données sans valeur marchande. Dans un tel cas, le support de données n'est pas soumis à l'impôt sur les importations, mais à l'impôt sur les acquisitions. Le type de support (papier, disquettes, CD-ROM, etc.) ne joue aucun rôle dans ce cas. Dans le cadre de l'importation

de supports de données, on considère qu'il existe une valeur marchande dès lors que le support de données (y compris les éventuelles prestations de services et les droits qu'il contient), avec le genre et la nature qui ont été déclarés dans le cadre de la taxation douanière, est acheté au moyen d'une contre-prestation ou peut être utilisé dans le cadre du contrat de licence suite au paiement d'une redevance unique, et que cette contre-prestation ou cette redevance n'est pas calculée sur la base d'un facteur qui n'a pas été fixé au moment de l'importation. Dans les cas suivants, il s'agit notamment de supports de données sans valeur marchande:

- les mises à jour de programmes informatiques ainsi que les données ou les parties de données ne pouvant être acquises que dans le cadre d'un contrat ne fixant pas le nombre et/ou la périodicité de l'importation d'autres supports de données pendant la durée du contrat (p. ex. des contrats d'entretien);
- les programmes informatiques ne pouvant être utilisés qu'en payant des redevances périodiques, c'est-à-dire que le programme dont l'importation a été annoncée ne peut pas être acquis au moyen d'un versement unique du prix d'achat ou utilisé suite au versement d'une redevance unique fixée au moment de l'importation;
- les programmes informatiques ne pouvant pas fonctionner ou ne pouvant fonctionner que partiellement – sans licence – qui sont fournis gratuitement, ainsi que les programmes en développement;
- les supports de données comportant des fichiers audio ou des fichiers graphiques (musique, photos et films) pour lesquels aucune contre-prestation ne doit être fournie pour le support lui-même, une contre-prestation ne devant être fournie que pour le droit d'utilisation, si cette contre-prestation est calculée d'après un facteur qui n'est pas déterminé au moment de l'importation (p. ex. nombre de spectateurs ou de représentations).

Sont notamment considérés comme des supports de données sans valeur marchande:

- les plans et les croquis d'architectes ou d'ingénieurs ainsi que les dessins et les illustrations de graphistes et de *designers* qui sont transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant;
- les actes juridiques d'avocats, les études d'experts, les résultats de recherches et d'expériences, les résultats d'analyses, les évaluations et les produits comparables (comme les traductions) qui sont transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant;
- les droits et les biens immatériels contenus sur des supports de données qui sont transmis sur la base d'un acte juridique indépendant.

L'*al. 3* est nouveau et prévoit que si plusieurs prestations sont liées entre elles (pluralité de prestations), celles-ci doivent être traitées, du point de vue de l'impôt à l'importation, de la même manière que pour l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse (cf. art. 19 P-LTVA).

*Art. 52* Importations franches d'impôt

L'exonération de l'électricité et du gaz naturel transporté dans des conduites a été introduite à l'*al. 1, ch. 7* en raison de la redéfinition du lieu de la livraison en ce qui concerne l'électricité et le gaz naturel transporté dans des conduites et afin d'harmoniser la réglementation avec le droit de l'UE. Pour le reste, seules des modi-

fications rédactionnelles ont été apportées à l'*al. 1*; il s'agit de précisions. Afin de permettre une meilleure vue d'ensemble, l'ordre des chiffres a été adapté. Il est fait d'abord mention des biens admis d'emblée en franchise d'impôt, puis des biens qui ne sont admis en franchise d'impôt que dans le cadre d'une procédure douanière de taxation déterminée.

Les modifications du *ch. 3* ne concernent que l'allemand.

Le *ch. 5* a souvent entraîné des malentendus. En outre, il y a lieu de prévoir une franchise d'impôt qui n'est pas mentionnée dans le texte actuel mais qui est accordée aujourd'hui déjà par l'AFD. Ce chiffre correspond à la pratique actuelle de l'AFD, si bien que sur le plan matériel rien ne change. Les conséquences du transport sur le territoire suisse, en franchise d'impôt, d'un avion loué à l'étranger par une compagnie aérienne, après que les rapports de location soient arrivés à leur terme, doivent être réglées dans l'ordonnance.

Les *ch. 10 et 12* mentionnent la notion du travail à façon. On est en présence d'un travail à façon si des perfectionnements (qui peuvent être également une réparation ou une remise en état) sont exécutés sur des biens et que le finisseur (entreprise qui fait ce travail) les effectue sur mandat et pour le compte de la personne qui a mis à disposition les biens à perfectionner. Par conséquent, si une personne charge l'importateur d'effectuer le perfectionnement de biens qu'elle a mis à sa disposition, c'est un contrat d'entreprise qui conduit à l'importation. L'exécution de ce contrat constitue un travail à façon. Il en va de même si un exportateur met à la disposition d'un finisseur à l'étranger des biens en vertu d'un tel contrat d'entreprise. Ces dispositions s'alignent sur les règles applicables aux cas similaires ayant lieu sur le territoire suisse.

Le *ch. 11* a été modifié du point de vue matériel. Car un livreur suisse ne doit pas payer l'impôt lorsqu'il livre à son client étranger des objets selon la procédure douanière du perfectionnement passif afin de les perfectionner à ses propres fins. D'après le droit en vigueur, lorsque cet acquéreur aliène les objets perfectionnés à son fournisseur initial ou à un tiers domicilié en Suisse, seuls les frais de perfectionnement doivent être imposés si la procédure du perfectionnement passif est terminée correctement au moment de la réimportation. La valeur des objets exportés afin d'être perfectionnés n'est donc pas soumise l'impôt, ce qui entraîne une lacune dans l'imposition. Dans le libellé actuel, il manque par ailleurs une norme régissant l'imposition des travaux acquis à l'étranger lorsque les objets ont été taxés, au moment de l'exportation, d'après la procédure douanière de l'admission temporaire. La nouvelle formulation permettra de combler ces deux lacunes.

*Art. 53* Calcul de l'impôt

L'*al. 1* reprend l'art. 76, al. 2, LTVA, auquel il apporte des modifications essentiellement rédactionnelles. Le titre a été modifié. Les lettres ont été réorganisées pour plus de clarté.

La *let. b* a été reformulée. Dans le passé, les assujettis ont souvent considéré que l'assujettissement au moment de l'importation était également fondé lorsqu'une entreprise étrangère importait non pas des matériaux de construction, mais des outils de montage, afin de fournir en Suisse des prestations fondées sur un contrat ou d'y faire des travaux. Afin d'éliminer ce malentendu, il faut formuler plus clairement le texte.

La *let. e* a été adaptée en fonction de l'art. 52, al. 1, ch. 11, P-LTVA. Les raisons de cette adaptation sont exposées dans cet article.

L'*al. 3, let. b,* a également fait l'objet d'une clarification: si des biens sont déclarés à un bureau de douane de frontière en vue du transit et que, ultérieurement, ils sont déclarés à un bureau de douane afin d'être mis en libre pratique sur le territoire suisse, il en résulte une dette fiscale conditionnelle en ce qui concerne la déclaration de transit et une dette d'impôt à l'importation impérative lors de la déclaration en vue du passage en libre pratique. Comme cela ressort déjà de l'art. 23, al. 2, ch. 5, P-LTVA, il faut s'efforcer d'obtenir, lors de l'importation de biens, une imposition uniforme des prestations de transport et d'expédition, ainsi que de toutes les autres prestations qui leur sont liées. C'est pourquoi il y a lieu de ne plus prendre en considération le premier lieu de destination sur le territoire suisse. En effet, seul le lieu de destination des biens doit être en la matière l'élément déterminant. Il s'agit du lieu où les biens doivent être acheminés sur le territoire suisse au moment de la naissance de la créance fiscale au sens de l'art. 55 P-LTVA. Ces modifications apportent une clarification. Elles sont en concordance avec les dispositions prévues à l'art. 23, al. 2, ch. 5, P-LTVA.

*Art. 54* Taux de l'impôt

Cet article correspond à l'actuel art. 77 LTVA.

*Art. 55* Naissance, acquittement et prescription de la créance fiscale

L'intitulé du titre a été remanié sur le plan rédactionnel.

Les *al. 1 à 3* correspondent à l'art. 78 LTVA en vigueur. Seules des modifications rédactionnelles y ont été apportées pour plus de clarté.

L'*al. 4:* La prescription de la créance fiscale pour l'impôt sur les importations est actuellement réglée à l'art. 79 LTVA. Toutefois, du point de vue de sa teneur, cet alinéa est nouveau. La prescription de la dette fiscale doit se régler (nouveau) d'après la loi sur les douanes. C'est pourquoi, un renvoi a été intégré. Pour le débiteur des droits douaniers, la distinction entre le paiement de l'impôt à l'importation et le paiement de droits douaniers a peu d'importance. En ce qui concerne l'AFD, l'efficacité de la perception de l'impôt est améliorée. En raison de la modification et de la réduction des délais de prescription pour l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions, le délai de prescription pour l'impôt sur les importations est dorénavant différent (cf. art. 42 P-LTVA). La prescription absolue s'élève, pour l'impôt à l'importation, à 15 ans; pour l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions, elle est de 10 ans. En la matière, il y a lieu d'accorder plus d'importance à l'analogie par rapport à l'art. 75 LD qu'à la concordance par rapport à l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse. La différence de durée de la prescription se justifie également au vu des compétences et des procédures, qui sont différentes.

*Art. 56* Intérêt moratoire

Cet article est nouveau. La LTVA en vigueur ne règle explicitement l'intérêt moratoire et l'intérêt rémunératoire que du point de vue de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse. Sous le titre «Impôt sur les importations», aucune norme n'y fait référence. Dans la nouvelle loi sur les douanes, entrée en vigueur le

1er mai 2007, l'intérêt moratoire et l'intérêt rémunératoire sont également réglés. Les dispositions correspondantes diffèrent de celles applicables à l'impôt sur le chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse. C'est pour cette raison que des dispositions relatives à l'intérêt moratoire et à l'intérêt rémunératoire pour l'impôt sur les importations sont prévues aux art. 19*d* à 19*f* OLTVA. Les modifications de l'OLTVA doivent donc, dans le cadre de la révision totale de la LTVA, être intégrées dans la nouvelle loi, étant donné qu'il s'agit là de l'endroit idéal au niveau de la systématique du droit. La taxe sur la valeur ajoutée, à la différence des autres redevances perçues par l'AFD, est un impôt perçu à toutes les phases. En outre, pour cet impôt, il existe un droit au remboursement de l'impôt perçu en trop ou par erreur durant cinq ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle il a été perçu (art. 58 P-LTVA). C'est pourquoi, outre la dérogation par rapport aux dispositions applicables en la matière aux opérations réalisées sur le territoire suisse, il est approprié, en ce qui concerne l'obligation du versement d'intérêts moratoires, d'introduire une réglementation qui déroge au droit douanier. Sinon, les personnes inscrites au registre des contribuables en suisse auraient bien du mal à comprendre qu'un intérêt moratoire leur soit réclamé dans le cadre des taxations provisoires, des taxations conditionnelles, ou des procédures douanières simplifiées induisant une taxation ultérieure.

*Art. 57* Exceptions à l'obligation de payer un intérêt moratoire

Cet article est nouveau. Son contenu est actuellement fixé dans l'OLTVA. Nous renvoyons au commentaire de l'art. 56 P-LTVA pour plus de détails.

*Art. 58* Droit au remboursement de l'impôt et prescription

Cet article correspond au droit actuel (art. 80, LTVA). Les lettres ont été réorganisées par souci de clarification.

*Art. 59* Remboursement pour cause de réexportation

Cet article correspond, sur le plan matériel, à l'actuel art. 81 LTVA. Des modifications rédactionnelles y ont été apportées pour clarifier la disposition. L'art. 11 LD, en relation avec l'art. 38 de la nouvelle ordonnance sur les douanes[78], ne précise pas à quel service de l'AFD il s'agit d'envoyer les demandes de remboursement ultérieur pour cause de réexportation. C'est pourquoi la nouvelle LTVA ne doit contenir aucune disposition en la matière, sinon la compétence inhérente au traitement de tels cas pourrait relever de services différents, ce qui du point de vue de la nationalisation des tâches administratives n'aurait aucun sens. En outre, le début du délai durant lequel une demande de remboursement ultérieur doit être envoyée a été adapté en faveur de l'assujetti. Ce n'est plus la date de la déclaration en douane qui est déterminante en la matière, mais bien la date de la délivrance du document d'exportation attestant l'exportation définitive d'un objet hors de la zone de libre pratique.

78 Ordonnance sur les douanes du 1er novembre 2006 (OD; RS **631.01**)

*Art. 60* Intérêt rémunératoire

Cet article est nouveau. Sa teneur est actuellement reprise dans l'OLTVA. Concernant sa motivation, il est renvoyé aux explications relatives à l'art. 56 P-LTVA.

Par rapport à la loi actuelle, le projet de loi tend à mieux séparer le droit matériel du droit procédural. C'est pourquoi la procédure fiscale est dorénavant réglée sous un titre propre. La première partie de la loi contient le droit matériel et la deuxième partie traite du droit procédural.

*Art. 61* Compétence et procédure

L'article correspond, dans sa teneur, à l'art. 82 LTVA. En outre, à l'*al. 2*, les renvois à d'autres dispositions de la loi sur la TVA ont été adaptés. Concernant les investigations qui pourraient être confiées à l'AFC, il n'est plus fait mention des personnes assujetties, étant donné que cette mention, sous le titre «Impôt sur les importations», pourrait donner lieu de penser que sont concernées les personnes qui sont redevables de l'impôt sur les importations, alors que cette disposition se réfère plutôt aux personnes qui sont inscrites au registre des entreprises assujetties de l'AFC ou de l'Administration fiscale de la Principauté du Liechtenstein.

*Art. 62* Report du paiement de l'impôt

Cet article correspond à l'actuel art. 83 LTVA. Des améliorations rédactionnelles y ont été apportées.

Si la procédure de report était étendue à tous les assujettis de Suisse qui établissent un décompte selon la méthode effective et qui ont beaucoup d'importations de marchandises soumises à l'impôt sur les importations, de gros risques seraient à craindre pour l'impôt. Des contrôles plus nombreux s'imposeraient, ce qui obligerait à augmenter l'effectif de personnel. En outre, il ne suffit pas de considérer cette question en opposant le point de vue économique au point de vue fiscal; il s'agit également de tenir compte des impératifs liés à la véritable efficacité de la perception de l'impôt, la neutralité concurrentielle, la sécurité du droit, la compatibilité avec la situation européenne et la sécurité fiscale. Etendre pareillement la procédure de report du paiement de l'impôt entraînerait finalement des distorsions de la concurrence considérables qui pèseraient sur les opérations effectuées sur le marché intérieur suisse. Une personne assujettie en Suisse devrait recouvrer l'impôt du client sur les opérations portant sur des biens, et les concurrents étrangers pourraient livrer des marchandises sans charge fiscale effective. Pour garantir une équité de traitement, les opérations effectuées en Suisse devraient être elles aussi taxées selon le principe de l'impôt sur les acquisitions. Par contre, la réglementation en vigueur entraîne de faibles distorsions de la concurrence. Ainsi, seuls les assujettis qui ont des excédents d'impôt préalable importants sur les importations et les exportations (plus de 50 000 francs par année) peuvent demander une procédure de report. Actuellement, environ 400 contribuables sont dans ce cas. Les distorsions de concurrence qui s'observent selon le droit en vigueur sont ainsi moins importantes que si l'on étend la procédure de report. En tenant compte de tous les aspects pertinents, on en vient à la conclusion qu'étendre la procédure de report à tous les assujettis qui établissent un décompte selon la méthode effective et qui ont un nombre considérable d'importations de marchandises soumises à l'impôt sur les importations fait

apparaître de nombreux cas de distorsions de la concurrence et des lacunes fiscales que l'on na peut guère combler, même en mobilisant des moyens importants.

L'*al. 3* correspond à l'actuel art. 90, al. 2, let. e LTVA et est dorénavant réglé – par souci de clarté – dans la présente disposition.

*Art. 63* Remise de l'impôt

Cet article correspond dans sa teneur à l'actuel art. 84 LTVA. Seules des modifications de forme ont été effectuées.

## Titre 5
## Procédure applicable à l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions

Le projet de loi cherche – par rapport à la loi existante – à créer une séparation plus nette entre le droit matériel et le droit procédural. C'est pour cette raison que la procédure en matière d'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et la procédure d'impôt sur les acquisitions sont réglées chacunes dans un titre propre.

### Chapitre 1 Dispositions générales de procédure

*Art. 64*

Du point de vue du contenu, les *al. 1 et 2* correspondent à l'actuel art. 52 LTVA. Pour des raisons de clarté, l'article a été scindé en deux alinéas. En outre, la notion d'«impôt sur les opérations faites sur le territoire suisse» a été remplacée par celles d'«impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse» et d'«impôt sur les acquisitions».

L'*al. 3* dispose que l'AFC doit désormais publier sans délai toutes les nouvelles pratiques définies et les changements de pratique. Cela va de soi et l'AFC procède déjà ainsi actuellement. Pour un impôt perçu selon le système de l'auto-taxation, la publication immédiate des développements de la pratique est d'une importance primordiale.

L'*al. 4* rappelle le principe de l'Etat de droit d'après lequel l'administration doit s'acquitter de ses tâches avec célérité. Ce principe s'applique à toutes les tâches administratives, notamment aussi pour l'adoption de décisions et de décisions sur recours.

L'*al. 5* pose le principe d'une meilleure prise en compte des besoins des assujettis. Les charges financières et administratives de l'assujetti doivent être réduites au strict minimum; cette disposition doit donner à l'administration une ligne directrice pour l'application de la législation au cas par cas et dans le domaine de la pratique générale.

## Chapitre 2 Droits et obligations de l'assujetti

*Art. 65* Déclaration d'assujettissement et retrait de la déclaration

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 56, al. 1, LTVA. Il a été remanié uniquement sur le plan rédactionnel.

L'*al. 2* a été adapté sur le plan rédactionnel. En outre, la dernière phrase de l'actuel al. 2 de l'art. 56 LTVA a été supprimée. Cette suppression s'explique en relation avec l'art. 14 P-LTVA. Ainsi, ce n'est que dans le cadre de la liquidation d'une entreprise que l'assujettissement prend fin automatiquement. Sinon, l'assujettissement demeure aussi longtemps qu'une activité entrepreneuriale est exercée. C'est pourquoi le retrait de la déclaration doit désormais être communiqué (cas de la liquidation d'une entreprise excepté) par les assujettis eux-mêmes. Cette façon de procéder rend inutile l'art. 29bis LTVA, dont le contenu est intégré dans la nouvelle réglementation. Actuellement, en effet, l'assujettissement prend fin légalement dès lors que les personnes assujetties ne réalisent plus de chiffres d'affaires (art. 29, let. b, LTVA).

L'*al. 3* correspond, dans sa teneur, à l'actuel art. 56, al. 4, LTVA. Cet article a été complété par un élément nouveau: les acquisitions (de l'étranger) doivent désormais être déclarées en même temps que la déclaration d'assujettissement est déposée. Il s'agit ici d'une clarification.

*Art. 66* Représentant fiscal

L'*al. 1* correspond à l'art. 71, al. 2, 1re phrase, LTVA. La 3e phrase de cet article a été reprise, pour des raisons de systématique, dans le chapitre «Garantie de l'impôt», à l'art. 96 P-LTVA.

L'*al. 2* dispose que le représentant d'un groupe d'imposition doit être domicilié ou avoir son siège commercial en Suisse. Cette précision est importante dans la mesure où, dans le cadre du réaménagement de l'imposition de groupe, le responsable de groupe ne doit plus forcément faire partie du groupe d'imposition. Dorénavant, il peut également s'agir d'un tiers externe.

L'*al. 3* prévoit que la désignation d'un représentant n'entraîne pas la constitution d'un établissement stable en Suisse au sens des dispositions sur les impôts directs. La réglementation actuelle fixée par l'art. 71, al. 2, 2e phrase, LTVA sera réglée – par souci de clarté – dans un alinéa propre.

*Art. 67* Obligation de fournir des renseignements

Cet article correspond à l'actuel art. 57 LTVA. Pour plus de clarté, l'*al. 2* confirme que les nom et adresse des clients peuvent être caviardés, mais pas la localité où se situe leur siège ou leur domicile, information importante afin de constater si un client est sis sur le territoire suisse ou à l'étranger.

*Art. 68* Droit d'obtenir des renseignements

Cet article est nouveau. Le fait d'inscrire expressément un droit de l'assujetti d'obtenir des renseignements de la part de l'AFC, correspond à un besoin fréquemment formulé par les assujettis et leurs conseillers. Aujourd'hui déjà, l'assujetti peut

prétendre à une réponse de la part de l'AFC aux demandes écrites ou orales[79]. Les renseignements communiqués sans une réserve expresse lient déjà aujourd'hui l'AFC en vertu du principe de la bonne foi. Ce caractère contraignant est toutefois lié notamment à la condition que l'état de fait déterminant soit correct et complet. L'introduction de ce nouvel article consacre dans la loi une pratique établie depuis plusieurs années en matière de renseignements contraignants. La définition d'un délai en jours pour renseigner a été abandonnée. Cela poserait en effet un problème lorsque l'opinion de l'AFC et celle de l'assujetti divergent quant au caractère complet de l'état de fait présenté, et donc quant à l'appréciation juridique du cas. En outre, il est délicat d'assortir des conséquences juridiques au non-respect d'un délai de réponse.

*Art. 69* Comptabilité et conservation des pièces

Cette disposition correspond à l'art. 58 LTVA. L'al. 3 de cet article constituera un nouvel article, à savoir l'art. 80 P-LTVA. En outre, la formulation contient quelques nouvelles précisions mineures.

*Al. 1:* En principe, le fait que l'assujetti tienne ses livres comptables et autres documents conformément aux principes prévus par le droit commercial (art. 957 ss CO) doit être suffisant pour ce qui concerne la TVA. L'AFC peut édicter à titre exceptionnel des obligations allant au-delà si ces obligations sont indispensables pour prélever correctement la TVA. Les documents qui servent à déterminer l'assujettissement ainsi qu'à calculer l'impôt et l'impôt préalable se révèlent être particulièrement indispensables pour la TVA.

Les *al. 2 et 3* ont été remaniés du point de vue rédactionnel afin d'être plus clairs et ont été adaptés aux nouvelles dispositions relatives à la prescription. Dans le champ d'application de *l'al. 2*, le délai de conservation a ainsi été raccourci, ce qui représente un allégement pour les assujettis. Dans le champ d'application de *l'al. 3*, à savoir en relation avec les biens immobiliers et leur amortissement, un délai de conservation plus long est toutefois nécessaire afin que le dégrèvement ultérieur de l'impôt et l'impôt de prestations à soi-même puissent être correctement déterminés. En effet, en vertu de l'art. 32, al. 3, et de l'art. 33, al. 2, P-LTVA, les biens immobiliers sont, en ce qui concerne la TVA, amortis après plus de vingt ans.

La réserve faite concernant l'art. 962 CO en rapport avec l'obligation de conservation a par ailleurs été rectifiée. Dans l'ancienne version, l'art. 962 CO réglait le début, la durée ainsi que la manière de conserver les documents commerciaux. Cette réserve s'avère nécessaire, car certains assujettis ne sont pas tenus d'inscrire leur entreprise au registre du commerce et ne sont donc pas astreints à tenir une comptabilité. Les dispositions du CO précitées ne leur seraient donc pas applicables, de sorte qu'ils se verraient dans l'obligation de conserver en original non seulement les comptes d'exploitation et les bilans, mais également tous les autres livres comptables. Dans l'intervalle cependant, les principes régissant la tenue obligatoire de la comptabilité commerciale figurant dans le CO ont été modifiés. En effet, suite à la nouvelle systématique de la version du 22 décembre 1999, entrée en vigueur le 1er juin 2002, l'art. 962 CO ne traite plus que la durée et le début de l'obligation de

79 En 2005, près de 60 % des demandes écrites adressées à la division Droit de l'AFC ont été traitées dans les 10 jours et au total 95 % dans les 30 jours.

conservation, la manière de conserver étant nouvellement réglée à l'art. 957 CO. C'est pourquoi les renvois aux art. 957 et 962 CO ont été introduits.

L'*al. 4* correspond à l'art. 90, al. 2, let. h, LTVA dont le contenu est dorénavant intégré à l'art. 69 P- LTVA par souci de clarté. La motion 05.3800 (TVA, introduction du décompte électronique) déposée par le Groupe démocrate-chrétien exige du Conseil fédéral qu'il prenne des mesures pour instituer le décompte TVA électronique le plus rapidement possible. La loi sur la TVA en vigueur donne déjà la compétence au Conseil fédéral d'introduire le décompte électronique. Le Conseil fédéral est favorable à ce que les transactions se fassent de manière électronique, non seulement entre les autorités, mais aussi entre entreprises et autorités, ainsi qu'entre les entreprises. Dans un premier temps, il faut tout d'abord prendre les mesures techniques nécessaires à l'introduction du décompte électronique. Actuellement, un système informatique entièrement nouveau, dénommé INSIEME (innovations dans les domaines TI, processus et organisation) est mis en place à l'AFC, afin notamment de créer les conditions requises pour l'introduction du décompte électronique. L'objectif de ce programme est de faire de l'AFC une administration moderne à même de répondre aux exigences à venir, qui traite les dossiers avec efficacité et une qualité améliorée, de manière flexible et en mettant l'accent sur les besoins des clients. L'objectif est également de donner à l'assujetti la possibilité de profiter des solutions de la cyberadministration, dans le domaine des impôts également. Ce programme constitue la base pour la communication électronique avec les assujettis. Le Conseil fédéral tend, au-delà de ce programme, à généraliser l'introduction des transactions électroniques dans toute l'administration fédérale.

*Art. 70* Remise du décompte

Pour des raisons de lisibilité, cette norme est scindée en deux alinéas. L'*al. 1* correspond à l'art. 46 LTVA en vigueur.

L'*al. 2* reprend séparément la dernière phrase de l'art. 46 LTVA en vigueur. Du point de vue de son contenu, la norme n'a pas été modifiée.

*Art. 71* Correction d'erreurs dans le décompte d'impôt

Cet article est nouveau. Les décomptes d'impôt doivent être conformes à la situation juridique effective. Aujourd'hui déjà, une certaine tolérance prévaut dans le sens que l'AFC recommande aux personnes assujetties de vérifier périodiquement (au moins une fois par année) la concordance des chiffres d'affaires déclarés, ainsi que des montants d'impôt préalable déduits, avec les chiffres qui ressortent de leur comptabilité et de lui annoncer d'éventuelles corrections. Ceci ressort actuellement du chiffre marginal 968 des Instructions 2008 sur la TVA. Selon la pratique actuelle de l'AFC, les contrôles de la concordance des chiffres d'affaires déclarés et de la plausibilité des montants d'impôt préalable déduits sont effectués sur un exercice commercial annuel complet. Si aucune différence n'est constatée, l'AFC n'examinera pas si les chiffres d'affaires ont été correctement déclarés par trimestre. Il en va de même pour les différences de chiffres d'affaires déclarées ultérieurement. Si celles-ci sont communiquées par écrit à l'AFC, elle procède aux corrections matérielles qui s'imposent dans le décompte du 4e trimestre. La personne assujettie peut également procéder elle-même à la correction dans le 1er trimestre de l'année suivante, sans que cela ait des conséquences pour elle. Cette pratique doit être inscrite dans la loi au moyen de cet article. Cette modification est surtout importante dans le cadre de la

nouvelle conception de la soustraction d'impôt (art. 98, al. 6, P-LTVA). Avec la réforme, on ne conclut plus à une soustraction d'impôt lorsqu'un décompte trimestriel ou semestriel n'est pas correct, mais seulement lorsque le décompte de la période fiscale est incomplet ou incorrect. Cette libéralisation légitime du droit pénal exige cependant que soit instituée l'obligation expresse de l'assujetti de corriger les erreurs de décompte.

L'*al. 1* prévoit que la personne assujettie dispose d'une demi-année à compter de la fin d'une période fiscale pour corriger ultérieurement ses décomptes relatifs à la période fiscale en cause au cas où, dans le cadre du contrôle de la concordance des chiffres d'affaires déclarés, elle constaterait des erreurs dans son décompte. Les personnes assujetties doivent, malgré cette possibilité de correction, remplir comme par le passé leurs obligations relatives à la tenue en bonne et due forme d'une comptabilité. Ils doivent, dans ce contexte, remplir et adresser leurs décomptes d'impôt en faisant preuve de diligence et en tenant compte des principes applicables en matière d'auto-taxation. Cette possibilité de correction renforce toutefois la sécurité du droit en ce qui concerne les personnes assujetties. Il s'ensuit que la question de la soustraction fiscale ne peut se poser qu'après l'expiration de ce délai de correction du décompte.

Pour plus de clarté et de sécurité du droit, l'*al. 2* fixe explicitement l'obligation, appliquée aujourd'hui déjà dans le cadre de l'auto-taxation, de corriger ultérieurement également toutes les erreurs constatées jusqu'à l'échéance du délai de prescription.

L'*al. 3* accorde à l'AFC le droit d'utiliser des formulaires déterminés, tel que cela est le cas aujourd'hui déjà, pour procéder à la correction d'erreurs d'imposition.

Une autre simplification est prévue à l'*al. 4*, à savoir que l'AFC peut accorder des facilités lorsque l'assujetti n'est pas en mesure d'établir correctement son décompte en raison d'erreurs systématiques difficilement identifiables. Ceci répond aux nombreuses demandes des assujettis et de leurs représentants. Les facilités possibles sont citées à l'art. 80 P-LTVA. Il s'agit en premier lieu de la possibilité de déterminer par approximation l'impôt et l'impôt préalable, pour autant qu'il n'en résulte aucune diminution ou augmentation notable du montant de l'impôt et aucune distorsion marquante de la concurrence.

*Art. 72* Procédure de déclaration

Cet article règle la procédure de déclaration en cas de transfert de patrimoine de la même manière que l'actuel art. 47, al. 3, LTVA.

L'*al. 1, let. a,* vise à garantir que chaque restructuration au sens de la loi sur l'impôt fédéral direct[80] soit réglée, dans le cadre de la TVA, lors de la procédure de déclaration, qu'il s'agisse d'un transfert total ou d'un transfert partiel du patrimoine.

Comme l'actuel art. 47, al. 3, LTVA, le nouvel *al. 1*, *let. b,* mentionne le patrimoine total ou partiel. Le patrimoine total comprend tous les actifs de la société de l'assujetti. Une fortune partielle se compose de plusieurs objets et services qui constituent une unité organique du point de vue de l'aliénateur. C'est le cas lorsqu'il s'agit d'une totalité d'objets ou de prestations de services identiques ou du même genre, d'une part, ou lorsqu'il s'agit d'une totalité d'objets ou de prestations de

80 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS **642.11**).

services avec lesquels une activité homogène est exercée. Le transfert doit s'effectuer dans le cadre d'une fondation, d'une liquidation, d'une restructuration ou d'une opération juridique prévue dans la loi sur la fusion. Il y a notamment réorganisation quand la forme juridique, les propriétaires d'une société de personnes ou l'ampleur de l'activité d'une entreprise changent totalement ou partiellement. C'est régulièrement le cas lorsqu'il s'agit du transfert du tout ou d'une partie du patrimoine.

L'*al. 2* traite de la compétence du Conseil fédéral de décider dans quels autres cas la procédure de déclaration peut ou doit être appliquée. Ainsi, il sera possible d'élargir et de rendre plus flexible la procédure d'assujettissement par la voie de la procédure de déclaration, procédure judicieuse qui réduit la charge financière.

Le nouvel *al. 3* prévoit que l'annonce du transfert du patrimoine doit se faire dans le cadre du décompte trimestriel ordinaire, plus précisément pendant la période de décompte durant laquelle la procédure de déclaration se déroule. Ainsi, le délai de 30 jours prévu dans le droit actuel est supprimé, ce qui augmente la flexibilité et constitue donc une simplification pour les assujettis.

L'*al. 4* correspond à la pratique actuelle. Cette dernière est dorénavant expressément mentionnée dans la loi pour des raisons de clarté et de sécurité de droit. Afin de faire valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable en cas de changement d'affectation positif ou, en d'autres termes, d'éviter l'imposition de la prestation à soi-même lorsque les valeurs patrimoniales transférées ne sont pas utilisées ou ne sont utilisées que partiellement à des fins imposables, l'acquéreur doit pouvoir justifier le niveau d'utilisation des valeurs patrimoniales par l'aliénateur.

L'*al. 5* est nouveau et prévoit un allégement pour les assujettis dans la mesure où la procédure de déclaration ne peut plus être ordonnée (ultérieurement) lorsque la créance fiscale est assurée. Il est possible que lors d'un transfert de patrimoine, des assujettis, en cas d'incertitude ou d'ignorance, n'appliquent pas la procédure de déclaration, mais décomptent et versent l'impôt, le destinataire faisant valoir l'impôt préalable. Dans de tels cas, on doit renoncer à l'application (ultérieure) de la procédure de déclaration, bien que cela puisse porter atteinte aux droits du fisc si l'assujetti cédant et/ou l'assujetti reprenant ne décomptent pas selon la méthode effective (art. 37 P-LTVA). Ce nouvel al. 5 permet ainsi une application plus flexible de la procédure de déclaration.

## Chapitre 3 Obligation de fournir des renseignements

*Art. 73*

Cet article reprend le contenu de l'actuel art. 61 LTVA, les modifications étant purement linguistiques. Cet article restreint toutefois l'autorisation de consulter les livres comptables, les pièces justificatives, les documents commerciaux et autres documents comptables, qui n'est accordée que si les informations requises ne sont pas disponibles auprès de l'assujetti. Cette condition est remplie si l'assujetti ne transmet pas en temps utile à l'AFC les informations qu'elle a demandées. Toutefois, cet allégement favorable aux tiers constitue une charge supplémentaire pour l'AFC qui doit, dans certains cas, entreprendre plusieurs démarches pour obtenir les informations.

## Chapitre 4 Droits et obligations des autorités

*Art. 74* Obligation de garder le secret

Cet article correspond à quelques détails près à l'actuel art. 55 LTVA.

L'*al. 2, let. b,* a été formulé plus clairement. Dans la pratique, l'autorité judiciaire demande à l'AFC des renseignements (p. ex.: consultation des dossiers fiscaux). Elle doit présenter une (courte) requête motivée. L'AFC examine la requête et procède à une pesée des intérêts. La requête est ensuite envoyée au DFF, accompagnée d'une demande correspondante, sur la base de laquelle le DFF décide d'accorder l'autorisation de délivrer des renseignements. Par conséquent, c'est l'AFC qui est autorisée à délivrer des renseignements, et non pas l'autorité judiciaire qui est autorisée à les demander.

L'*al. 2, let. c,* a été complété. Sont actuellement énumérés à l'art. 55, al. 2, let. a à d, LTVA, les cas dans lesquels il n'existe pas d'obligation de garder le secret. L'AFC doit avoir également la possibilité, dans les cas de délits en matière de poursuite pour dettes et de faillite dans lesquels elle a subi une perte, de délivrer des renseignements ou de déposer elle-même une plainte pénale, car en l'espèce, il n'existe aucun intérêt au secret. Lorsque les procédures de poursuite pour dettes et de faillite sont exécutoires, l'AFC peut rencontrer les situations suivantes: l'assujetti a vendu des valeurs patrimoniales mises sous main de justice, ce qui signifie qu'elles ne peuvent plus être prises en compte (art. 169 CP[81]), ou l'assujetti n'a pas versé la part de son revenu mensuel saisi malgré une décision de l'autorité (art. 292 CP). Dans les deux cas, le débiteur agit contrairement à une décision de l'office des poursuites, laquelle est expressément assortie d'une sanction pénale. L'obligation de dénoncer est réglée par le droit cantonal. Cela signifie que dans de tels cas, certains offices des poursuites déposent plainte pénale d'office. Dans d'autres cas, il est communiqué au créancier que le débiteur a agi de manière punissable et que le créancier peut déposer une plainte pénale. L'AFC, qui doit traiter de manière égale les assujettis, engage des poursuites dans toute la Suisse. Il peut donc arriver que les assujettis qui n'ont pas respecté une décision de l'autorité fassent l'objet d'une plainte pénale dans certains cantons et pas dans d'autres. Jusqu'à présent, l'AFC devait obtenir l'autorisation du DFF en vertu de l'art. 55, al. 2, let. b, LTVA pour déposer une plainte pénale. Avec la modification de la loi, l'AFC aura, dans ces cas, le droit de déposer elle-même une plainte pénale.

L'*al. 2, let. d,* a été complété. Il est aussi régulièrement demandé à l'AFC si quelqu'un *a été* inscrit dans le registre des assujettis. Ce renseignement correspond à un besoin des assujettis. La formulation actuelle ne recouvre que le présent («est enregistrée»). Pour l'AFC et ses collaborateurs, qui doivent préserver le secret fiscal, il est important que soit clairement réglée la possibilité de donner également un renseignement sur une inscription au registre par le passé.

*Art. 75* Entraide administrative

Cet article correspond à quelques détails près à l'actuel art. 54 LTVA.

L'*al. 1,* à la différence du droit en vigueur, fait état des «autorités fiscales de la Confédération». L'AFD doit aussi être considérée comme une telle autorité, puisque

81 Code pénal (CP; RS **311.0**)

la perception de la TVA lui est également confiée. En raison de cette nouvelle formulation, l'al. 5 de l'art. 54 LTVA peut purement et simplement être abrogé, la communication des observations qui peuvent avoir de l'importance pour la perception de l'impôt étant comprise dans le libellé de l'al. 1. Les autorités mentionnées dans cet alinéa se communiquent spontanément et mutuellement toutes les observations qui peuvent avoir de l'importance pour la détermination ou la perception de l'impôt.

L'*al. 2* règle l'entraide administrative nécessaire pour la perception de la créance fiscale, en particulier le droit de l'AFC d'obtenir des renseignements. En conséquence, des renseignements ne seront exigés qu'à condition qu'ils soient importants pour la mise en œuvre de la LTVA ou pour le recouvrement de l'impôt. Ces renseignements deviennent toujours plus importants pour la perception de l'impôt. La pratique a montré que, en particulier dans les plus petites communes, l'AFC a de la peine à obtenir les renseignements souhaités. Parfois, les renseignements et les justificatifs ne sont délivrés à l'AFC que sur place. C'est la raison pour laquelle la loi doit clairement disposer que les renseignements exigés par l'AFC doivent lui être communiqués sur demande. Il s'agit d'une clarification. Le contenu de la norme ne change pas.

L'*al. 3* ne mentionne plus que la sécurité interne et la sécurité externe de la Confédération ou des cantons constituent un intérêt public. Ceci est une évidence. L'«intérêt public important» suffit pour refuser une demande de renseignements non autorisée.

*Art. 76* Traitement automatisé et conservation des données

Cet article correspond à l'actuel art. 53 LTVA. Il est cependant été complété par un al. 4 et sa formulation est actualisée.

*Al. 1*: La LTVA confie à l'AFC l'exécution de la loi. Pour accomplir ce devoir, l'AFC est habilitée à collecter, traiter et stocker les données nécessaires. L'accomplissement des devoirs légaux de l'AFC rend indispensable le recours au traitement et à la conservation électroniques des données. Aujourd'hui, pratiquement toute la gestion des affaires est assurée à l'aide de moyens de traitement de l'information. La disposition en vigueur a donc été adaptée à cette réalité sans modification de son contenu. Afin de satisfaire aux exigences de la loi sur la protection des données, les données nécessaires au prélèvement de la TVA sont décrites avec précision. Il s'agit de renseignements nécessaires à la détermination et à la perception de l'impôt. En font également partie les données sur les poursuites et les sanctions administratives et pénales.

*Al. 2*: Afin de tenir compte de l'exigence d'une base légale formelle posée par la législation sur la protection des données, une disposition pertinente avait été intégrée à l'art. 53, al. 2, de l'actuelle LTVA. Cette disposition a été conservée. La modification introduite à l'al. 2 renvoie à l'art. 3 (garantie de l'intégrité – authenticité et infalsifiabilité) de l'ordonnance du 24 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes.[82]

82 Ordonnance du 24 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (Olico; RS **221.431**).

*Al. 3*: Les 2e et 3e phrases de l'art. 53, al. 1, LTVA, à savoir la disposition relative à la douane et le renvoi aux dispositions régissant l'entraide administrative et le secret, ont été transférées dans un alinéa particulier pour plus de clarté.

*Al. 4*: L'AFC enregistre électroniquement ses données; cela signifie que, en général, elle ne dispose d'aucun document original pour ses tâches quotidiennes. Dans le cadre de procédures pénales ou d'exécution, il peut arriver que l'AFC doive produire des documents originaux à l'autorité pénale, ou à l'autorité d'exécution. Dans ce cas, les documents enregistrés en vertu de l'actuel art. 53 LTVA qui ne peuvent plus être modifiés (art. 16, al. 2, OLTVA) sont assimilés aux documents originaux. Une falsification de tels documents reviendrait de surcroît à un faux dans les titres commis par un fonctionnaire (art. 317 CP). Si les documents enregistrés en vertu de l'actuel art. 53 LTVA n'étaient pas reconnus comme des documents originaux dans d'autres procédures que les procédures selon la LTVA, l'AFC ne pourrait pas, ou ne pourrait que difficilement, faire valoir ses droits. C'est pourquoi une clarification à ce sujet est prévue à l'échelon de la loi.

*Art. 77* Vérifications

Cette disposition correspond à l'art. 62, al. 1, LTVA. L'AFC a le droit et l'obligation d'examiner toutes les déclarations faites par l'assujetti dans le cadre de l'autotaxation.

*Art. 78* Contrôle

L'*al. 1* est la base législative sur laquelle s'effectuent les contrôles sur place auprès des assujettis. Cette disposition correspond à l'art. 62, al. 1 et 2 de la LTVA.

Selon l'*al. 2*, la réquisition et l'examen d'un dossier complet par l'AFC sont considérés comme un contrôle. Conformément à l'al. 5, une notification d'estimation doit être remise au terme de chaque contrôle. Cette notification entre en vigueur pour la période contrôlée au moment où l'assujetti la reconnaît. Comme la loi prescrit de consigner par écrit la créance fiscale pour la période contrôlée, il est possible de se référer au dossier complet requis. Le dossier est considéré comme complet au sens de l'al. 2 uniquement s'il permet à l'AFC de comprendre les processus permettant de déterminer la TVA pour la période en question. L'AFC aura dorénavant également la possibilité de procéder uniquement à un examen ponctuel sur une question spécifique – par exemple le montant des impôts préalables que l'assujetti fait valoir – sans qu'une notification de l'estimation au sens de l'al. 5 ne doive être remise au terme de cet examen. Les postulats de l'efficacité de la perception et de l'efficacité administrative ne serait pas respectés si l'AFC n'était plus habilitée à faire de brefs examens internes sur des processus particuliers.

L'*al. 3:* Selon la disposition actuelle (art. 62, al. 2, LTVA), un contrôle doit toujours être annoncé à l'avance, sauf lorsqu'il y a risque de collusion. La notion de risque de collusion est de nature pénale. C'est pourquoi elle incite à la supposition que, en cas de risque de collusion, un comportement pertinent du point de vue pénal existe déjà. Ce n'est cependant pas impérativement le cas. Comme les droits et les obligations de procédure dans la procédure de taxation et dans la procédure pénale se différencient de manière importante et que cette distinction doit être intégralement préservée, les deux types de procédures ne doivent pas être mélangés. C'est pourquoi il est indiqué de manifester cela aussi du point de vue sémantique. L'*al. 3* prévoit donc que si les

circonstances le justifient, il peut exceptionnellement être renoncé, désormais, au préavis d'un contrôle. C'est le cas par exemple lorsque, à plusieurs reprises, un assujetti reporte ou ne tolère pas un contrôle sans donner de raisons concrètes. C'est le cas aussi lorsqu'il est d'une grande importance pour l'AFC de pouvoir clarifier des faits spéciaux à une date déterminée. En outre, lorsque l'AFC reconnaît, en raison d'informations qui lui sont parvenues, qu'une situation inhabituelle et pas (encore) explicable existe chez un assujetti, sans qu'il n'y ait déjà de raisons concrètes de supposer l'existence d'un comportement pertinent du point de vue pénal, l'AFC doit pouvoir clarifier ces faits sur place sans annonce préalable.

L'*al. 4* aménage pour l'assujetti le droit d'exiger un contrôle de ses décomptes par l'AFC et d'obtenir par ce biais une décision claire pour la période contrôlée. Ceci augmente substantiellement la sécurité du droit pour l'assujetti. Il doit motiver pourquoi et dans quelle mesure il désire un contrôle, de sorte que l'AFC puisse planifier le contrôle à effectuer et mettre les ressources nécessaires à disposition. Le fait que la demande doive être motivée ne change rien au droit de l'assujetti de demander un contrôle; l'obligation de motiver la demande est une simple prescription d'ordre. La modification conduit par conséquent à un surplus de travail pour l'AFC: il faut en effet penser que la demande de contrôles va augmenter, c'est-à-dire que les assujettis demanderont plus de contrôles dans leur entreprise afin de pouvoir bénéficier de la sécurité juridique. Par conséquent, la modification aura une influence sur l'efficacité de la perception. Il faudra donc augmenter sensiblement les ressources humaines à l'AFC (voir également le ch. 3.2).

L'*al. 5* est nouveau. Une des demandes importantes des assujettis est d'avoir plus de sécurité juridique. Cela a été répété par les associations économiques, les conseillers fiscaux et les milieux politiques. Aujourd'hui, lors d'un *contrôle sur place*, la vérification porte en principe sur les décomptes TVA des cinq dernières années. Si une erreur est découverte, l'inspecteur la corrige et établit un décompte complémentaire (DC) et/ou un avis de crédit (AC). Le décompte complémentaire, ou l'avis de crédit, ne correspond par conséquent pas à la totalité de l'impôt dû pour une période fiscale déterminée. Lors d'un contrôle, seule la différence entre la déclaration spontanée de l'assujetti et les constatations de l'AFC est établie. Cette différence est ensuite retenue en faveur ou au détriment de l'assujetti dans l'avis de crédit ou dans le décompte complémentaire. Dans le cadre d'un contrôle interne ponctuel, l'AFC vérifie des domaines déterminés (p. ex. la déduction de l'impôt préalable) dans un ou plusieurs décomptes de l'assujetti. Le résultat du contrôle est également établi dans un décompte complémentaire et/ou dans un avis de crédit. Le décompte complémentaire et/ou l'avis de crédit ne porte pas dans tous les cas sur toute la créance fiscale de la période contrôlée. De cette manière, il n'est pas possible d'obtenir une taxation définitive pour une période déterminée au cours d'une procédure d'imposition qui a été mise en route en raison d'une opposition au décompte complémentaire. Le nouveau droit doit changer cette situation. Si l'AFC fait un nouveau contrôle, elle doit notifier l'estimation pour toute la créance d'impôt de la période fiscale sur laquelle a porté le contrôle. L'assujetti peut payer cette estimation sans réserves ou exiger qu'une procédure d'imposition soit ouverte. Conformément à l'art. 43, let. a ou b, P-LTVA, ces deux options conduisent en définitive à déterminer toute la créance d'impôt pour la période contrôlée dans une décision passée en force.

Aujourd'hui, environ 9000 contrôles sur place, c'est-à-dire au siège de l'entreprise ou de son représentant fiscal, sont effectués annuellement. Une procédure juridique est introduite pour seulement 3 % de ces contrôles environ, c'est-à-dire qu'environ

97 % des résultats des contrôles sont acceptés par les assujettis. Afin que l'assujetti ne soit pas obligatoirement confronté à une procédure administrative (art. 81 ss P-LTVA), la loi prévoit que, à la fin d'un contrôle, l'inspecteur doit remettre à l'assujetti une notification d'estimation dans laquelle il arrête le résultat du contrôle, c'est-à-dire la reprise d'impôt possible ou l'impôt crédité en faveur de l'assujetti. L'assujetti peut se prononcer sur cette estimation et la discuter avec l'inspecteur. Si l'assujetti n'est pas d'accord avec l'estimation, il doit ouvrir une procédure administrative. L'*al. 5* fixe également qu'un contrôle doit être clos dans l'année par une décision. Ainsi des rapports clairs sont créés. Si ce délai n'est pas tenu, il n'y a cependant aucune conséquence juridique directe. Il s'agit en d'autres termes d'un délai d'ordre. Il faut toutefois tenir compte du fait que le délai de prescription est réduit à deux ans (art. 42, al. 2, P-LTVA).

L'*al. 6* a été complété, en comparaison avec l'actuel art. 62, al. 3, LTVA, par le secret professionnel des négociants en valeurs mobilières, mettant ainsi cette branche sur pied d'égalité avec les banques et les organes de révision reconnus par la loi. En effet, après que la loi sur les bourses eut introduit, le 1er février 1997, une protection du secret professionnel des négociants en valeurs mobilières correspondant au secret bancaire des banques et des caisses d'épargne, une inégalité de traitement entre ces deux groupes d'acteurs financiers dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée ne se justifie plus. Avec ce complément, la motion 03.3481 (Merz) Büttiker du 29 septembre 2003, qui a été transmise au Conseil fédéral par le Parlement, peut être accomplie.

*Art. 79* Taxation par voie d'estimation

L'*al. 1* correspond largement à l'art. 60 LTVA. En vertu de cet alinéa, l'AFC procède à une estimation, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, si les documents comptables font défaut ou qu'ils sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité. La taxation par voie d'estimation n'est pas forcément le résultat d'une faute de l'assujetti, qu'il s'agisse d'une erreur ou d'une omission. Désormais, la créance d'impôt doit être explicitement estimée au moyen d'une taxation par voie d'estimation. Contrairement à ce que prévoit le droit en vigueur, il n'y a pas que l'impôt dû sur le chiffre d'affaires qui est pris en compte dans l'estimation mais également l'impôt préalable déductible. Sur la base du principe généralement applicable selon lequel le contribuable a la charge de prouver les faits entraînant une diminution de l'impôt (donc également le droit à la déduction de l'impôt préalable), l'AFC n'est pas tenue de procéder à une estimation de l'impôt préalable qui dépasserait l'impôt dû. Ce principe est ici restreint dans le but de faciliter la tâche de l'assujetti. Toutefois, il appartient en principe à l'assujetti d'apporter les preuves en cas de créance d'impôt négative, c'est-à-dire de créance d'impôt qui serait en faveur du contribuable. Sinon, le contribuable serait tenté de ne plus décompter précisément l'impôt et l'impôt préalable pour que les montants soient estimés. Ainsi, le principe de l'auto-taxation serait modifié. En cas de non remise des décomptes, l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires déduction faite de l'impôt préalable) est déterminé, aujourd'hui déjà, selon les procédure de taxation par voie d'estimation. La nouvelle réglementation introduit une simplification administrative, non seulement pour les contrôles externes, mais également pour les contrôles internes, dans les cas où la détermination correcte de l'impôt préalable mobilisait jusqu'à présent des ressources importantes. Il ne continuera à exister une charge administrative supplémentaire que dans les cas de double affectation. Le

danger de procédures légales supplémentaires peut exister si des assujettis ne sont pas d'accord avec la méthode de l'AFC (estimation de la déduction de l'impôt préalable).

L'*al. 2* arrête le principe selon lequel le résultat de l'estimation doit être notifié à l'assujetti. Cette décision entre en force par le paiement sans réserves des sommes dues (art. 43, let. b, P-LTVA).

*Art. 80* Facilités

Cet article correspond à l'art. 58, al. 3, LTVA.

## Chapitre 5 Procédure de décision et de recours

*Art. 81* Principes

Le principe de l'auto-taxation est généralement la règle en ce qui concerne le droit régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, aussitôt que les autorités interviennent et rendent des décisions, la règle de l'auto-taxation n'est plus observée. Les dispositions qui valent ici sont celles qui s'appliquent dans toute procédure administrative fédérale. Ce point doit apparaître très clairement.

Il est souligné à l'*al. 1,* qui prévoit que toute la loi fédérale sur la procédure administrative[83] s'applique désormais à la procédure en matière de TVA. Comme c'est la règle pour les autres impôts de la Confédération, cette loi n'est aujourd'hui applicable que sous réserve des art. 12 à 19 et 30 à 33 (art. 2, al. 1, PA). Ces exceptions ont trait à la constatation des faits ainsi qu'aux modalités du droit d'être entendu. Il va de soi que ce droit est aussi garanti dans les causes dont l'enjeu est la TVA (art. 29 PA). S'agissant toutefois des particularités que présente l'exercice de ce droit et des griefs liés à d'éventuelles violations, la personne concernée ne peut pas, aujourd'hui, se prévaloir des art. 30 à 33 PA, mais seulement des dispositions posées à cet égard par la présente loi et la Constitution. Dans la pratique, ces dispositions de la PA non applicables revêtent une importance considérable parce qu'elles matérialisent des principes de procédure propres à un Etat de droit, reconnus et observés depuis longtemps. Aujourd'hui, la personne en cause est déjà entendue par l'AFC qui, avant de statuer, apprécie notamment ses allégués et accepte, dans la mesure où elles paraissent de nature à clarifier les faits, les preuves qu'elle avance. Comme le veut un principe largement appliqué en droit fiscal, il est en effet de son devoir d'établir complètement et fidèlement l'état de fait (art. 12 PA). A cet égard, le contribuable réel ou présumé et les tiers sont tenus d'apporter leur concours (art. 13 PA). En excluant explicitement l'application de l'art. 2, al. 1, PA de la procédure en matière de TVA, tous les droits et toutes les obligations procéduraux de l'assujetti sont désormais inscrits dans la loi. A l'avenir, il sera par. exemple possible de recourir à l'audition de témoins. L'avenir dira si cette mesure est appropriée. Le fournisseur de la prestation et son destinataire sont souvent concernés dans la même mesure par les conséquences d'une qualification en matière de TVA de sorte qu'ils peuvent à peine être considérés comme objectifs et indépendants dans une procédure. Dans nombre de cas, le témoignage ne sera d'aucune utilité. L'AFC a la possibilité, dans le cadre

83 PA; RS **172.021**

de l'administration des preuves anticipée, de ne pas accepter des preuves s'il apparaît qu'elles n'apporteront aucun éclaircissement aux faits. En cas de refus par l'AFC de la preuve souhaitée par l'assujetti, la question de savoir si ce refus a été donné à juste titre doit d'abord être clarifiée dans une procédure à part lorsque la preuve refusée peut entraîner un désavantage qui ne pourrait être réparé.[84] Il en résulte une augmentation du travail administratif et une prolongation de la durée de la procédure.

L'*al. 2* prévoit que les preuves fournies doivent être appréciées librement (principe de la libre appréciation des preuves). L'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre de la présentation de certains moyens de preuve. L'inscription de cette disposition dans la loi répond aussi à une demande des assujettis. Il est à noter toutefois que l'assouplissement des exigences pour la preuve ne dispense pas l'assujetti de se procurer les documents requis par d'autres dispositions légales. Tel est entre autres le cas du document d'exportation que l'AFD prescrit pour l'exportation de biens. L'appréciation des preuves incombe aux autorités fiscales de la Confédération, ou aux tribunaux saisis de la cause.

*Art. 82* Décisions de l'AFC

Cet article correspond pour l'essentiel à l'art. 63 de la LTVA.

L'*al. 1* attribue une compétence générale, qui s'explique par la nature même de la TVA en tant qu'impôt est un impôt prélevé sur la base d'une auto-taxation. Tant que l'assujetti remplit ses devoirs d'une manière irréprochable, l'AFC n'est pas tenue de prendre des mesures particulières. Ce n'est que lorsque la perception de l'impôt est menacée ou lorsqu'un assujetti en fait la demande que l'administration prend une décision formelle, dans laquelle elle s'exprime de manière contraignante pour la personne concernée sur un état de fait concret. Les *let. a à f* illustrent les cas possibles. Le terme «en particulier» exprime le fait que la liste dressée n'est pas exhaustive. L'AFC est ainsi tenue, en cas de différend ou lorsqu'un assujetti s'oppose à son point de vue, de rendre tout d'abord une décision formelle avant de pouvoir poursuivre son activité administrative pour la personne concernée. Du point de vue de l'efficacité de l'acquittement et selon le principe de l'auto-taxation, il est justifié que l'assujetti demande l'éclaircissement de l'état des faits et que ce dernier soit contraignant. Contrairement à la pratique actuelle du Tribunal fédéral, les procédures de constatation devront être admises dans le futur, ce qui est également une conséquence impérative du droit d'être informé prévu à l'art. 68 P-LTVA.

L'*al. 2* précise que les décisions doivent être motivées de manière appropriée. Il convient ainsi de s'assurer que la voie de droit puisse être saisie dès le départ de manière efficace; la simple confirmation des résultats du contrôle n'est pas suffisante pour motiver une décision. Cette prescription permet également à l'assujetti de déposer une plainte directe (art. 83, al. 4, P-LTVA).

*Art. 83* Réclamation

Cet article correspond pour l'essentiel à l'actuel art. 64 LTVA.

L'*al. 3* règle la suite de la procédure lorsque la réclamation ne remplit pas les conditions de l'*al. 2* ou que la demande ou la motivation n'est pas suffisamment claire.

84 Sur la base d'une décision incidente selon l'art. 46 PA.

Dans les deux cas, l'opposant obtient un délai supplémentaire de courte durée pour compléter sa demande. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant une disposition analogue de la loi fédérale sur la procédure administrative, le «court délai supplémentaire» est au maximum de trois jours.

L'*al. 4*, à la différence du droit en vigueur, n'est plus une disposition facultative. Désormais, l'AFC doit, lorsque l'assujetti en fait la demande, transmettre les plaintes déposées contre des décisions motivées en détail directement au Tribunal administratif fédéral, sans juger elle-même auparavant la plainte en rendant une décision sur réclamation. Si l'assujetti ne dépose aucune demande, l'AFC doit obtenir l'approbation du recourant. En supprimant la décision sur réclamation, qui est prise par la même autorité que la décision (manque d'effet dévolutif), la procédure peut être menée plus rapidement et de manière plus efficace.

L'*al. 5* découle du fait que l'AFC est tenue d'appliquer le droit d'office de manière correcte et équitable. Il en découle que dans une procédure de réclamation, l'AFC n'est pas liée par les demandes de l'auteur de la réclamation et que la décision attaquée peut être modifiée non seulement en faveur mais aussi en défaveur de la personne concernée (reformatio in melius vel peius). Or l'auteur de la réclamation ne peut pas anticiper une modification en sa défaveur, de manière à retirer sa réclamation. A l'inverse, il est vain qu'il retire sa réclamation si l'AFC en arrive à la conclusion que la décision ne correspond pas aux dispositions déterminantes de la loi et doit être modifiée en faveur de la personne concernée.

*Art. 84* Frais et indemnités

Cet article correspond à l'actuel art. 68 LTVA. L'*al. 1* formule de manière plus claire et précise qu'aucune indemnité n'est allouée aux parties dans la procédure administrative.

*Art. 85* Révision, interprétation et rectification

Cet article correspond dans une large mesure à l'art. 67 LTVA. Cependant, le nouvel article mentionne la possibilité de commenter les décisions conformément à l'art. 69 PA.

## Chapitre 6 Perception et remboursement d'impôts

*Art. 86* Paiement de l'impôt

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 47, al. 1, LTVA. Le délai de 60 jours pour percevoir l'impôt correspond exactement au délai auquel doit se tenir l'AFC pour payer à l'assujetti les soldes positifs de l'impôt préalable sans avoir à verser d'intérêt rémunératoire.

L'*al. 2* garantit l'exécution rapide des décomptes trimestriels afin d'assurer encaissement de l'impôt, malgré la possibilité de correction des décomptes accordée à l'assujetti. Si l'assujetti ne paie pas l'impôt ou verse des montants manifestement trop bas, l'AFC introduit la poursuite pour récupérer l'impôt, sans avoir fixé auparavant le montant dû dans une décision formelle. Lors de l'introduction de la poursuite, l'AFC se base en principe sur les renseignements donnés par l'assujetti dans la

mesure où ils ne sont pas manifestement faux. Une estimation d'office du montant à recouvrer par voie de poursuite n'est faite que dans le cas où l'assujetti n'a remis aucun décompte ou a remis un décompte lacunaire.

L'*al. 3:* Si l'assujetti fait opposition, l'AFC rend une décision permettant de lever l'opposition et fixe en même temps le montant provisoire de l'impôt dû pour lequel la poursuite a été introduite. L'assujetti qui n'a pas remis le décompte jusqu'alors peut le faire dans le cadre de la procédure de mainlevée d'opposition. Si un décompte remis dans le cadre de la procédure de mainlevée d'opposition n'est pas manifestement faux, la mainlevée d'opposition n'est accordée que pour le montant attesté dans le décompte lorsque le paiement n'est pas effectué bien que le décompte ait été remis. Si l'assujetti remet le décompte et paye l'impôt, la procédure de poursuite devient sans objet et les frais et dépens sont mis à la charge de l'assujetti.

La décision rendue dans la procédure de mainlevée d'opposition est adoptée sous réserve de la finalisation ultérieure ou d'un contrôle de la période fiscale concernée. Si, lors de la correction, l'assujetti constate que le montant fixé dans la décision était trop élevé, il doit en faire la correction dans le décompte de la période dans laquelle se trouve le 180e jour après la fin de la période fiscale (art. 71 P-LTVA). Une telle correction amène sans autre à une bonification pour la période fiscale concernée. Ainsi, l'assujetti ne subit pas de préjudice irréversible avec la fixation provisoire du montant de l'impôt dû et la mainlevée d'opposition. Un tel préjudice peut être réparé au plus tard après la correction annuelle. La fixation de l'impôt qui doit être décompté provisoirement par trimestre ou par semestre ainsi que l'octroi de la mainlevée d'opposition ont seulement un effet dans l'exécution forcée et ne touchent pas l'existence ni l'étendue de l'impôt matériel. C'est pourquoi il n'y pas de possibilité de soulever de griefs en la matière. Etant donné que l'assujetti ne perd aucun de ses droits, il n'y a pas de possibilité de recourir contre la décision de mainlevée d'opposition, ce qui permet une économie de procédure et un encaissement rapide. La décision et la mainlevée d'opposition entrent immédiatement en force et sont exécutoires. Les moyens de droit prévus par l'art. 85*a* LP ne sont pas non plus admis, parce qu'avec la correction annuelle qui doit être faite ultérieurement, l'assujetti aura le cas échéant la possibilité de demander le remboursement de l'impôt payé en trop. Cela est explicitement mentionné à l'*al. 4*. Naturellement, la poursuite doit être abandonnée lorsque l'assujetti prouve au moyen d'un document qu'il a payé le montant d'impôt.

Cette méthode d'exécution provisoire pour les impôts correspond à la pratique en usage en Allemagne. En Allemagne les décomptes mensuels ou trimestriels («Steuervoranmeldungen») sont assimilés aux fixations d'impôt, sous réserve d'un contrôle (§ 168 AO) et sont exécutés par voie administrative (§ 249 AO).

*Art. 87* Intérêt moratoire

Contrairement au droit en vigueur, le projet de loi règle l'intérêt moratoire dans un article à part. Cet article correspond à l'art. 47, al. 2, LTVA.

Le décompte des contre-prestations obtenues à partir de prestations imposables doit être effectué sur la période considérée et l'impôt correspondant doit être versé à l'AFC après chaque période de décompte. Si l'assujetti ne verse pas les montants de l'impôt dans les délais, il est tenu de payer un intérêt moratoire. Toutefois, les corrections que l'assujetti effectue et déclare en établissant son décompte annuel n'entraînent pas automatiquement d'intérêt moratoire; ces intérêts sont perçus uniquement si ces corrections ne sont plus considérées comme étant courantes et de

faible importance. Il n'est pas possible de donner une définition générale des corrections considérées comme étant de faible importance car le contexte varie fortement d'un assujetti à l'autre. Dans la pratique, les règles doivent être adaptées aux spécificités de la situation. Pour cette raison l'art. 107, let. c, P-LTVA autorise le DFF à arrêter des prescriptions plus précises par voie d'ordonnance.

*Art. 88* Poursuite

*Al. 1:* Selon les dispositions légales actuelles, l'AFC ne peut prendre elle-même que les mesures mentionnées à l'art. 69, al. 1, LTVA (ouverture de la poursuite). Toutes les autres mesures utiles doivent être effectuées par l'Administration fédérale des finances (AFF), conformément à l'art. 59 LFC[85] et à l'art. 68 OFC[86]. Etant donné le grand nombre de procédures, l'AFF n'est pas en mesure d'exécuter ces tâches; elle a donc délégué cette compétence à l'AFC. La modification permettra de déléguer à l'AFC la compétence d'exécuter toutes les mesures nécessaires au recouvrement de la créance en matière de droit civil et de droit de l'exécution forcée.

En outre, l'exigence de la sommation fixée à *l'al. 1* est biffée. En effet, en matière de TVA, une sommation n'est pas nécessaire pour entraîner les conséquences juridiques d'une mise en demeure. En droit civil, la sommation a pour conséquence que le débiteur est mis en demeure de payer une créance échue. A partir de ce moment, un intérêt moratoire est dû. Il n'y a pas besoin de sommation en ce qui concerne les opérations ayant une échéance, à savoir les cas où une échéance déterminée est fixée. En matière de TVA, la sommation n'a sous l'angle juridique aucun effet. Tant l'exigibilité de la créance que l'obligation de payer des intérêts découlent directement des art. 86, al. 1, et 87 P-LTVA. Il n'y a donc pas besoin de sommation pour la mise en demeure. Dans la pratique actuelle, lorsque l'impôt n'est pas payé, l'AFC envoie deux sommations à intervalle régulier (après environ 25 jours puis après environ 55 jours). Ainsi, pour près de 320 000 assujettis, quelque 180 000 sommations sont aujourd'hui envoyées annuellement et 50 000 poursuites ouvertes. Ces chiffres démontrent l'efficacité que peut avoir une sommation. L'AFC continuera d'utiliser l'instrument de la sommation. Elle n'y sera toutefois plus tenue. La différence est importante: les sommations sont envoyées aujourd'hui par simple courrier postal. Selon la jurisprudence actuelle, l'AFC ne peut, comme le prescrit la loi, engager une poursuite que si elle a procédé à une sommation auparavant. Dans ce cas, l'AFC doit être en mesure de prouver qu'elle a envoyé cette sommation. La preuve que la sommation ait été bien envoyée ne peut être apportée que si l'AFC notifie par courrier recommandé, procédé qui entraîne des frais supplémentaires d'environ un million de francs par an pour l'envoi de 180 000 sommations.

*Al. 3*: La pratique montre que lorsque l'AFC, après deux sommations, ouvre la poursuite conformément à l'art. 69, al. 1, LTVA, certains contribuables font opposition, ce qui stoppe la poursuite sans délai, bien que la créance faisant l'objet de la poursuite soit fondée sur leur propre déclaration (auto-taxation). La mainlevée de l'opposition relève de l'AFC. Il en va de même lorsqu'il y a un acte de défaut de biens, mais pas de jugement exécutoire. Par contre, lorsqu'une décision valant titre de mainlevée au sens de l'art. 80 LP[87] est entrée en force, le juge de mainlevée du

85 Loi du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération (Loi sur les finances, LFC; RS **611.0**).
86 Ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération (OFC; RS **611.01**).
87 Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS **281.1**).

canton où a lieu la poursuite est compétent. L'opposition diffère l'encaissement de l'impôt, ce qui ne procure d'autre avantage au débiteur qu'une temporisation (avantage en termes de taux d'intérêt), la poursuite étant en règle générale fondée sur sa propre déclaration. C'est la raison pour laquelle la loi doit clairement attirer l'attention du contribuable sur le fait qu'en faisant opposition à la poursuite, il conteste sa propre déclaration et ouvre par là une procédure de mainlevée. La disposition en vigueur n'est pas claire dans la mesure où le Tribunal fédéral a considéré, dans un arrêt de 2004 concernant un autre domaine (ATF *130* III 396), que le débiteur ne doit pas forcément s'attendre à une demande en mainlevée s'il fait opposition à une poursuite. Il n'en va toutefois pas ainsi en matière de TVA, étant donné que le droit régissant la TVA prévoit expressément cette conséquence (notamment à l'al. 1 de cet article). En s'opposant à la poursuite, le contribuable déclenche lui-même la procédure de mainlevée. Cette modification assure la sécurité du droit. Elle montre clairement au contribuable qu'une opposition constitue une contestation et qu'une mainlevée de l'opposition suivra.

L'*al. 6* est nouveau. Dans le cadre de procédures d'exécution forcée en vertu des dispositions relatives à la poursuite pour dettes et faillite, des biens du débiteur assujetti sont réalisés ou des prestations de services sont fournies. Selon l'actuel art. 8 LTVA, ces livraisons et prestations de services, qui sont respectivement réalisées ou fournies par l'office des poursuites et des faillites en vertu du droit de la poursuite pour dettes et de la faillite, constituent pour l'assujetti des prestations imposables. Pendant longtemps toutefois, il n'était pas défini clairement qui était redevable de la TVA née de ces réalisations. Comme le montant de la TVA due est fixé au moment de l'adjudication (enchères publiques), à savoir au moment de la liquidation, et comme l'office des poursuites l'encaisse avec le produit des enchères, il s'agit, pour cette TVA due en relation avec ces réalisations, de frais dits de réalisation, qui sont à payer à l'AFC par l'office des poursuites et des faillites compétent avant la distribution du produit. Le Tribunal fédéral a confirmé cette opinion dans son arrêt du 10 janvier 2003 (ATF *129* III 200) concernant la réalisation d'un immeuble dans le cadre d'une faillite. La jurisprudence du Tribunal fédéral a ainsi apporté des précisions sur certains points, mais a cependant soulevé de nouvelles questions. C'est pourquoi le problème de la TVA en relation avec les procédures d'exécution forcée doit être réglé dans la nouvelle formulation du 6e alinéa de manière claire et compréhensible pour les personnes concernées, formulation qui correspond à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Seules les prestations de l'assujetti réalisées par l'office des poursuites et des faillites sont imposables, ce qui ne conduit pas à l'imposition des prestations fournies dans le cadre d'un acte relevant de la puissance publique, car les offices des poursuites et des faillites ne sont pas eux-mêmes assujettis. Les offices des poursuites et des faillites suisses n'ont jusqu'à présent que rarement décompté la TVA sur la base de cette disposition légale peu claire. En règle générale, l'AFC a uniquement perçu sa «part du créancier», mais pas la TVA due suite à la réalisation des biens du débiteur assujetti. Comme l'AFC engage chaque année environ 50 000 poursuites, il est très important de fixer une règle légale claire relative à cet état de fait.

*Al. 7*: Il ne s'agit pas – bien que l'AFC puisse «renoncer» à la poursuite – d'une norme permettant une remise d'impôt. Cette norme n'entend pas garantir une remise d'impôt au contribuable; elle entend uniquement donner à l'AFC la possibilité, dans des cas exceptionnels, de renoncer à une poursuite manifestement inutile. Selon les dispositions en vigueur, lorsque l'impôt n'est pas versé, l'AFC doit impérativement ouvrir une poursuite – sauf en cas d'absence d'un for de poursuite (siège) – même si

elle constate que celle-ci aboutira à une perte totale. Dans de tels cas, l'AFC doit avoir la possibilité de renoncer à une procédure de poursuite. Si l'AFC peut renoncer à l'encaissement, l'entreprise déjà radiée peut également être supprimée du registre du commerce. Cette nouvelle disposition assure par conséquent une meilleure efficacité administrative et profite également aux contribuables.

*Art. 89* Facilités de paiement

Cet article est nouveau. Il octroie à l'AFC la base légale permettant d'accorder des facilités de paiement, ce qui correspond à un besoin des assujettis et a été demandé par plusieurs parties. L'article correspond, à quelques détails près, à l'art. 166 LIFD. Actuellement, l'AFC accorde déjà des facilités de paiement selon les possibilités, sans que ce soit expressément prévu par la loi.

Le *1er alinéa* prévoit que l'assujetti n'a pas le droit à un paiement échelonné de l'impôt dû ni à une prolongation du délai de paiement. Par contre, il faut accorder des facilités de paiement aux assujettis lorsqu'il existe une volonté de payer et que ceux-ci se trouveraient dans une situation financière délicate (ou une autre situation difficile) s'ils devaient verser l'impôt immédiatement. Il ressort clairement de la loi que la décision d'octroi de facilités de paiement n'est pas une décision unilatérale de l'autorité, mais correspond plutôt à une convention soumise à l'accord de l'AFC et de l'assujetti. Les facilités sont à octroyer d'une manière telle que les arriérés puissent être rattrapés dans de brefs délais et ne s'accumulent pas. En matière de TVA, la prolongation de délais de paiement ou les paiements échelonnés de l'impôt dû doivent rester une exception, étant donné que l'assujetti ne fait que transmettre l'argent que lui a déjà versé par le client et qui appartient à la Confédération dès le moment de l'échéance de la créance fiscale. Si le destinataire des biens ou des services n'est redevable d'aucune contre-prestation (et ainsi d'aucun montant d'impôt), aucun impôt n'est dû non plus. Par conséquent, l'assujetti n'a pas à supporter financièrement la TVA, si ce n'est la charge administrative relative à la perception de l'impôt. Les facilités de paiement doivent notamment être accordées dans les cas où les conditions pour bénéficier d'une remise de l'impôt sont éventuellement remplies sans que la question de la faute ne joue un rôle (voir art. 91 P-LTVA).

L'*al. 2* prévoit que les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de sûretés. Celles-ci sont énumérées à l'art. 95, al. 5, P-LTVA.

L'*al. 3* statue sur les conséquences juridiques qui s'appliquent si un assujetti ne remplit pas les conditions pour bénéficier de facilités ou lorsque ces conditions deviennent caduques.

L'*al. 4:* Le simple envoi d'une demande de facilités de paiement ne constitue pas une interruption de la procédure de poursuite en cours. Seule l'acceptation de la demande amène à une suspension provisoire. Pour des raisons d'économie de procédure, la loi retire l'effet suspensif à la demande.

*Art. 90* Prescription du droit de percevoir l'impôt

Cette disposition est nouvelle. La prescription du droit de percevoir l'impôt n'était auparavant pas explicitement réglée dans la loi. Elle n'était réglée que de manière implicite dans l'art. 49 LTVA. La réduction de la prescription à dix ans (art. 42 P-LTVA) explique pourquoi cette question fait maintenant l'objet d'un article indépendant. Cette durée de dix ans permet de réduire la procédure et d'améliorer ainsi

la sécurité du droit. En réglant ici la prescription du droit de percevoir l'impôt, la loi garantit à la Confédération, de manière explicite, la possibilité de demander à l'assujetti d'acquitter sa créance d'impôt dans une période raisonnable du point de vue du droit.

*Al. 1*: Dorénavant, il est fait une distinction entre la prescription du droit de taxation et la prescription du droit de percevoir l'impôt, c'est-à-dire le délai durant lequel l'AFC peut faire valoir sa créance fiscale vis-à-vis des assujettis. Bien que la prescription du droit de taxation ait été réduite d'un tiers, à 10 ans, la perception de l'impôt dû (après qu'il soit entré en force) doit demeurer possible et ne doit pas être empêchée par une quelconque tentative visant à retarder le paiement. Les mesures d'exécution forcée peuvent prendre beaucoup de temps en raison, par exemple, des procédures de recours contre les décisions de l'Office des poursuites au sens des art. 17 ss LP, des procédures d'opposition au sens des art. 106 ss LP et des possibilités de sursis à la réalisation conformément à l'art. 123 LP. Par ailleurs, il y a lieu de prendre en considération le fait que l'AFC, dans des cas fondés, doit accorder des facilités de paiement aux assujettis par le biais de plans de paiement. La prescription du droit de percevoir l'impôt commence à courir dès lors que la créance d'impôt est entrée en force et dure cinq ans. L'entrée en force de la créance d'impôt est réglée à l'art. 43 P-LTVA.

*Al. 2 et 3:* La prescription du droit de percevoir l'impôt prévoit une interruption de la prescription lors d'actes tendant au recouvrement de l'impôt et au sursis du paiement de l'impôt.

*Al. 5:* Comme pour la prescription du droit de taxation, un délai de dix ans a été fixé pour la prescription du droit de percevoir l'impôt.

*Al. 4 et 6:* L'interruption et la suspension de la prescription ont effet à l'égard de toutes les personnes tenues au paiement de l'impôt. Si un acte de défaut de biens est établi pour une créance fiscale, la prescription est régie par les dispositions de la loi sur la poursuite pour dettes et faillite (art. 149*a* LP), comme c'est le cas pour toutes les autres créances.

*Art. 91* Remise de l'impôt

En vertu de l'art. 51 LTVA, l'AFC peut accorder une remise d'impôt dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire. De plus, la Direction générale des douanes peut, conformément à l'art. 84, al. 1, let. c, LTVA, remettre tout ou une partie de l'impôt sur l'importation de biens, si, eu égard à des circonstances particulières, une demande de supplément d'impôt devait entraîner une charge inéquitable pour l'assujetti. Le souhait d'élargir l'application de la procédure de remise d'impôt, possibilité déjà prévue pour l'impôt à l'importation, à l'impôt sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions, dans le but d'éviter des cas de rigueur avait déjà été émis lors de la consultation relative au rapport «10 ans de TVA»[88]. Le projet de loi tente de répondre à cette demande.

L'*al. 1* est nouveau. Pour répondre à la question de savoir si la loi sur la TVA doit accepter d'autres possibilités de remise, il faut tenir compte du fait que les assujettis ont prélevé préalablement la TVA. Il apparaît évident que l'AFC ne peut aujourd'hui accorder une remise d'impôt que dans le cadre d'une procédure concordataire judi-

88 Cf. Rapport «10 ans de TVA», p. 101.

ciaire, puisqu'une telle procédure est conforme à la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite, c'est-à-dire que l'AFC est liée à une procédure concordataire judiciaire comme n'importe quel autre créancier.

Il en va autrement lors d'une remise générale telle que celle ancrée dans la plupart des autres lois fiscales. La différence essentielle entre la taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts repose sur le fait que, s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti ne supporte pas véritablement l'impôt, car il n'a qu'une fonction de fiduciaire ou de centrale d'encaissement. Si l'assujetti satisfait à son obligation de paiement, il transmet l'argent que lui a déjà versé le consommateur, et qui appartient à la Confédération dès le moment de l'échéance de la créance fiscale. Si le destinataire des biens ou des services n'est redevable d'aucune contre-prestation (et ainsi d'aucun montant d'impôt), aucun impôt n'est dû non plus. Par conséquent, l'assujetti n'a pas à supporter financièrement la taxe sur la valeur ajoutée, mais il supporte la charge administrative relative à la perception de l'impôt. Pour des raisons inhérentes au système, il ne devrait en principe y avoir aucun cas de rigueur qui justifierait une remise d'impôt. Le Tribunal fédéral a confirmé cet avis dans son arrêt du 23 décembre 2002 (ATF 2A.344/2002) concernant la question de facilités de paiement. Par conséquent, la remise de la taxe sur la valeur ajoutée doit être uniquement accordée pour les impôts dus en vertu de la loi qui n'ont pas été prélevés par l'assujetti, pour un motif excusable, et qui n'ont donc pas été versés par le client. Ces conditions doivent être cumulativement remplies. Les raisons de la remise sont étroitement liées aux raisons déjà mentionnées. Une remise n'entre en ligne de compte que lorsque l'éventuel impôt, déterminé sur la base de l'art. 43 P-LTVA, est entré en force. Dans les autres cas, il convient tout d'abord de calculer l'impôt dû.

L'*al. 1* énumère de manière exhaustive les motifs de la remise. La *let. a* cite un exemple de motif compréhensible, à savoir que l'assujetti estimait ne pas être assujetti et a agit comme tel vis-à-vis d'une autre personne. Tous les critères énumérés à la let. a doivent être remplis.

L'*al. 1, let. b,* règle le cas où l'assujetti est redevable de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté les prescriptions formelles. A la suite de la révision de la loi, cette situation ne devrait être qu'exceptionnelle, étant donné qu'il n'existera plus, en principe, de prescriptions formelles dans la loi. En particulier, les preuves à fournir par les assujettis ne seront plus soumises à aucune exigence de forme. La loi prévoit tout de même dans ces cas une possibilité de remise. Il est ainsi assuré que les assujettis ne seront pas redevables de l'impôt uniquement pour de pures raisons formelles, s'il est prouvé que la Confédération ne subit aucun préjudice. La loi reprend donc la modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA introduite le 1er juillet 2006 (v. art. 45*a* OLTVA).

L'*al. 1, let. c,* se réfère à la situation où l'assujetti ne pouvait pas, pour des motifs excusables, remplir ses obligations d'assujetti. Dans ce cas, l'AFC procède à une taxation par voie d'estimation (art. 79 P-LTVA). Si l'assujetti prouve ultérieurement, ou au moins démontre de manière crédible, que cette estimation est trop élevée, l'impôt peut être remis pour le montant taxé en trop. Les amendes relèvent du droit pénal et ne sont pas édictées dans le cadre de la remise de dettes réglée à cet article.

L'*al. 2* correspond pour l'essentiel à l'actuel art. 51 LTVA. La disposition a toutefois été complétée avec «ou renoncer à exiger des sûretés pour sa créance». La remise prévue par le droit régissant la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas sans pro-

blèmes. La norme potestative («peut») utilisée à l'art. 51 LTVA donne à l'AFC la possibilité d'accorder une remise dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire. Une telle remise est accordée lorsque le débiteur assujetti n'a pas traité différemment les pouvoirs publics des créanciers privés, c'est-à-dire lorsqu'il est confronté à des difficultés de paiement de manière générale, mais que la société peut survivre. L'AFC rejette généralement une demande de concordat judiciaire lorsque le débiteur a désavantagé les pouvoirs publics par rapport à des créanciers privés. Comme dans cet état de fait, la créance de l'AFC atteint souvent une importance qui est déterminante pour parvenir au quota prévu à l'art. 305 LP, l'AFC subit en pratique une grande pression afin d'accepter le concordat. Il est ainsi toujours plus fréquent qu'une décision pouvant faire l'objet d'une réclamation soit requise. A ce sujet, l'AFC se réfère actuellement à la «norme potestative» et à la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite, qui précise qu'elle ne doit pas, dans le cadre d'une procédure pour l'octroi ou le refus du concordat, être traitée autrement qu'un autre créancier. Le juge du concordat ne peut pas, en vertu de la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite, demander aux créanciers le motif de leur refus; on ne voit dons pas pourquoi l'AFC devrait motiver son refus.

*Al. 3:* L'AFC n'est pas tenue d'agir d'office. C'est à l'assujetti de présenter une demande fondée de remise d'impôt et de prouver les faits qu'il fait valoir ou, au moins, d'établir qu'ils sont crédibles. Comme les assujettis n'ont en principe pas le droit de bénéficier d'une remise de l'impôt, il serait justifié que l'AFC puisse décider d'une remise en dernier ressort. Pendant la consultation, le manque de voie de recours a cependant été critiqué à l'unanimité. Il est possible en principe, pour les autres impôts pour lesquels on autorise la remise d'impôt, de faire appel à une plus haute instance depuis l'entrée en vigueur de la loi sur le Tribunal administratif[89]. L'*al. 3* prévoit donc pour la TVA que l'on puisse recourir contre la décision de remise de TVA directement, c'est-à-dire sans procédure de réclamation préalable, au Tribunal administratif fédéral. L'instance supérieure ne peut qu'examiner si l'AFC n'a pas exercé son pouvoir d'appréciation de manière manifestement abusive. Soulignons dans ce contexte que l'art. 29*a* Cst. garantit à tous le droit de saisir un tribunal en cas de litige (garantie de l'accès au juge). L'art. 83, let. m, de la loi du Tribunal fédéral[90] entrée en vigueur le 1er janvier 2007 prévoit que les décisions sur la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement ne peuvent pas faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal fédéral. Les décisions du Tribunal administratif fédéral pour les questions de remise d'impôt sont donc définitives.

*Al. 4:* Le simple dépôt d'une demande de remise d'impôt ne constitue pas une interruption de la procédure de poursuite en cours. Seule l'acceptation de la demande amène à une suspension de la procédure de poursuite. Pour des raisons d'économie de procédure, la loi n'octroie pas l'effet suspensif à la demande.

Une extension de la pratique de remise d'impôt diminue nettement l'efficacité de la perception d'impôt. Le traitement des demandes de remise d'impôts et la prise de décisions nécessiteraient jusqu'à 10 postes supplémentaires pour l'AFC. Lorsque la remise d'impôt selon l'art. 112, al. 3, P-LTVA sera aussi applicable pour des créances déjà existantes, cela engendrera également du travail supplémentaire pour l'Office central d'encaissement, lequel fait partie de l'AFF. L'AFC devrait doréna-

89 Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF; RS **173.32**), entrée en vigueur le 1er janvier 2007.
90 Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS **173.110**).

vant, dans le cadre de l'exploitation de 11 000 dossiers d'actes de défaut de biens portant sur des créances TVA, rendre des décisions attaquables, ce qui compliquerait beaucoup la gestion desdits dossiers. Avec la possibilité de moyens de droit, les instances supérieures seront également beaucoup plus chargées.

L'*al. 6* transmet au Conseil fédéral la compétence de régler en détails les conditions et la procédure concernant la remise d'impôt.

*Art. 92* Remboursement à l'assujetti

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 48, al. 1, LTVA. La dernière phrase est cependant nouvelle. Ce complément reprend dans la loi la jurisprudence existante. Selon la doctrine et la jurisprudence dominantes, les créances fiscales ne sont généralement pas cessibles, c'est-à-dire que les dispositions de droit privé de l'art. 164 CO ne sont pas applicables. La cession des créances fiscales poserait en TVA un grand problème, car d'une part les créances de TVA reposent sur le principe de l'autotaxation, c'est-à-dire que l'assujetti doit d'abord déterminer lui-même le montant de la créance qu'il souhaite céder, et, d'autre part, la LTVA présente des particularités qui s'y opposent (p. ex. nature juridique spéciale des créances fiscales pouvant être l'objet d'une décision, secret fiscal et de fonction, possibilités de sûretés). La Commission fédérale de recours en matière de contributions partage également cet avis, ainsi que cela ressort de sa décision du 29 juillet 2002 (JAAC 67.22). Afin que cette incessibilité des créances soit facilement reconnaissable dans la loi pour tous les assujettis, ce complément a été expressément ajouté.

L'*al. 2* correspond à l'actuel art. 48, al. 2 et 3, LTVA. La disposition a été améliorée du point de vue rédactionnel. Elle fixe en particulier à la *let. c,* le principe de droit tacite selon lequel la Confédération peut compenser un excédent d'impôt préalable, comme d'autres engagements pris envers une personne morale de droit public ou privé ou une personne physique, avec des créances de droit privé ou public qu'elle a sur cette personne, pour autant que les conditions générales de compensation (p. ex. créances de type identique) soient remplies et que la compensation ne soit pas exclue en raison de prescriptions particulières du droit public (cf. également ATF *111* Ib 158 E. 3).

*Art. 93* Restitution de l'impôt

Ce nouvel article abroge le principe en vigueur actuellement selon lequel un assujetti ne peut plus revenir ultérieurement sur une créance fiscale payée sans réserve. Jusqu'à l'entrée en force (cf. art. 43 P-LTVA), tant l'assujetti que l'AFC doivent pouvoir revenir sur des décomptes remis et les rectifier lorsqu'il apparaît qu'ils ne correspondent pas aux faits réels. L'art. 71, al. 2, P-LTVA règle expressément le devoir de l'assujetti de corriger les erreurs dans le décompte pour les périodes fiscales antérieures également tant que ce dernier n'est pas encore entré en force. Si des impôts qui ne sont pas dus sont payés sur la base d'un décompte erroné, ils peuvent être demandés en retour. Cette nouvelle disposition vise le maintien de rapports corrects et objectifs, et clarifie le principe général du droit administratif suisse, en vertu duquel une prestation sans fondement juridique doit être restituée. Les assujettis ne peuvent pas invoquer cette disposition si un changement de loi, d'ordonnance ou de pratique a lieu ultérieurement. Les changements de loi et d'ordonnance s'appliquent toujours à des états de faits futurs et ne modifient en rien les situations passées, à moins que les dispositions transitoires ne le stipulent exceptionnellement.

*Art. 94* Intérêt rémunératoire et prescription

L'*al. 1* correspond à l'actuel art. 48, al. 4, LTVA, adapté sur le plan rédactionnel. Des intérêts rémunératoires sont dus lorsqu'un excédent en faveur de l'assujetti résulte du décompte ou lorsque l'assujetti demande la restitution de l'impôt qui n'est pas dû, et que l'AFC ne rend pas le montant en question dans les délais. De cette disposition découle en plus l'obligation pour l'AFC de payer également des intérêts rémunératoires à un assujetti qui ne déclare pas ou ne paye pas correctement l'impôt lorsque l'AFC poursuit cet assujetti en vertu de l'art. 86, al. 2, P-LTVA et qu'il ressort du décompte définitif que le montant faisant l'objet de la poursuite est en réalité plus élevé que l'impôt effectivement dû.

L'*al. 2* règle la prescription du droit au remboursement pour les droits entrés en force des assujettis selon les art. 92 et 93 P-LTVA. Ainsi, le contribuable peut faire valoir auprès de l'AFC l'excédent du décompte, respectivement l'impôt payé indûment, pendant cinq ans, et au maximum pendant dix ans après le terme de la période fiscale sur laquelle a porté l'excédent d'impôt, respectivement l'impôt payé indûment.

*Al. 5:* La prescription absolue a été, de manière analogue à ce que prévoit l'art. 42, al. 5, P-LTVA, réduite de 15 à 10 ans. La motivation est la même que pour l'art. 42 P-LTVA. Cet alinéa répond aux vœux formulés par les assujettis qui demandent des procédures plus rapides et une amélioration de la une sécurité juridique.

## Chapitre 7 Garantie de l'impôt

*Art. 95* Sûretés

L'*al. 1* dresse, aux *let. a à e*, la liste des cas où l'AFC peut exiger des sûretés en garantie d'impôts, d'intérêts ou de frais. Il n'est point requis que les montants en jeu soient définitivement arrêtés ou échus. En tant que mesure provisionnelle, la demande de sûretés peut déjà être formée quand, à l'occasion d'un contrôle, l'AFC constate par exemple qu'elle aura selon toute vraisemblance une prétention à faire valoir envers un contribuable. Les cas de garantie résultent, d'une part, de la nature de la TVA, qui est un système d'auto-taxation (cas dans lequel la personne redevable de l'impôt est en demeure, *let. c*), et d'autre part, de dispositions prises par le contribuable ou le débiteur de l'impôt, ou tout simplement des circonstances donnant à penser que le recouvrement de la prétention est menacé (*let. a, b, d*). En outre, la *let. e* donne également à l'AFC la possibilité de garantir un montant fixé dans les limites du pouvoir d'appréciation lorsque l'assujetti remet des décomptes manifestement trop bas qui ne correspondent pas à la situation de fait. Il en est de même si l'assujetti ne remet pas de décompte. Au surplus, la demande de sûretés est levée si les conditions ne sont plus remplies.

A l'*al. 5*, les sûretés possibles ont été adaptées à la disposition de l'art. 49 OFC. Il contient une énumération exhaustive des formes que peuvent avoir les sûretés. Elles peuvent être fournies sous forme de dépôts en espèces, de cautionnements solidaires solvables, de garanties bancaires, de reconnaissances de dette ou de cédules hypothécaires, de polices d'assurance sur la vie ayant une valeur de rachat, d'obligations cotées, libellées en francs, de débiteurs suisses, ou d'obligations de caisse émises par des banques suisses.

*Art. 96* Autres mesures relatives aux sûretés

L'article correspond dans une large mesure à l'art. 71 LTVA, mais a été modifié du point de vue de la forme.

*Al. 1, let. b:* L'AFC peut, pour garantir l'impôt, mettre en compte les excédents du décompte pour la prochaine créance d'impôt. Si un éventuel excédent est versé et qu'il s'avère ultérieurement qu'il n'était pas justifié, le montant ne peut en règle générale plus être récupéré, même par le biais de l'exécution forcée. Cette possibilité de garantie est aujourd'hui rarement utilisée du fait qu'une telle garantie de l'impôt induit des intérêts dont le taux est couplé à celui de l'intérêt moratoire. Le fait qu'aujourd'hui l'AFC retienne un excédent pour garantir l'impôt peut avoir pour effet que le contribuable n'a plus – ou plus entièrement – à payer l'impôt prélevé auprès de ses clients, l'impôt étant financé – entièrement ou partiellement – par les intérêts que l'AFC doit verser.

L'*al. 1, let. c,* est nouveau. La disposition règle les conditions selon lesquelles l'AFC peut compenser un excédent du décompte. La nouvelle disposition doit donner à l'AFC la possibilité de compenser également ces montants d'impôt préalable avec une sûreté exigée par l'AFC. Jusqu'à présent, l'AFC ne pouvait par exemple demander des sûretés pour les dettes fiscales prévisibles, en vertu de l'art. 71, al. 2, LTVA, qu'à des contribuables sans domicile ni siège social sur le territoire suisse. La pratique montre que s'agissant de contribuables sans domicile ni siège social sur le territoire suisse, l'AFC a régulièrement des pertes. Ceci est dû principalement au fait qu'il n'y a en Suisse pas de for de poursuite et donc, en règle générale, pas d'actifs qui pourraient être séquestrés. Si le contribuable n'acquitte pas l'impôt dû, celui-ci ne peut pas être réclamé, ce qui signifie que l'impôt est entièrement perdu. C'est la raison pour laquelle la disposition en vigueur de l'art. 71, al. 2, LTVA prévoit que l'AFC peut demander des sûretés pour les dettes prévisibles. Toutefois, comme on l'a déjà indiqué, si la garantie n'est pas fournie spontanément, l'AFC n'a aucune possibilité de l'exiger de manière coercitive. La disposition légale en vigueur de l'art. 71, al. 2, LTVA n'est donc applicable que sur une base «volontaire». La nouvelle disposition donnera à l'AFC la possibilité de retenir un excédent d'impôt préalable jusqu'à ce qu'une sûreté exigée par l'AFC ait été fournie.

L'*al. 3* précise désormais que l'AFC peut obliger les assujettis qui ont des retards de paiement de manière répétée à effectuer des paiements anticipés tous les mois ou toutes les deux semaines pour un montant total correspondant à l'impôt dû selon les estimations. L'art. 71, al. 3, LTVA prévoit en outre que l'assujetti doit établir le décompte de l'impôt tous les mois ou toutes les deux semaines. A l'avenir, l'obligation d'établir un décompte sera abandonnée, ce qui diminuera la charge de travail de l'assujetti et de l'AFC. L'objectif de cette disposition, qui consiste à éviter toute perte de recettes fiscales est toutefois atteint. Cette modification répond à la demande de différents participants à la consultation.

*Art. 97* Radiation au registre du commerce

Cet article correspond à l'art. 71, al. 4 LTVA. Comme cette question n'est pas directement liée aux mesures de sécurité, elle a été traitée dans un article à part.

## Titre 6 Dispositions pénales

La réglementation proposée s'inscrit dans la tradition des dispositions pénales de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Les dispositions pénales s'appliquent aussi bien aux opérations réalisées sur le territoire suisse qu'aux importations. Comme c'est le cas actuellement, les infractions de soustraction de l'impôt et la violation d'obligations de procédure sont punissables, qu'elles aient été commises intentionnellement ou par négligence. L'AFC peut par ailleurs renoncer à poursuivre l'auteur si sa culpabilité et les conséquences de son acte sont peu importantes (art. 52 du code pénal). Le fait de commettre des infractions de soustraction de l'impôt par métier ou d'engager une ou plusieurs personnes pour commettre de telles infractions est désormais passible d'une peine privative de liberté d'un an au plus. Le recel de l'impôt à l'importation, sanctionné par le passé dans l'OTVA, a été réintroduit, permettant ainsi un alignement sur les dispositions pénales de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes. Par rapport au projet mis en consultation, certaines notions déjà contenues dans la partie générale du code pénal, par exemple en matière de participation (art. 24 ss du code pénal), ont été supprimées afin d'éviter d'inutiles redites.

*Art. 98* Soustraction de l'impôt

*Al. 1:* Contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct, le contribuable et/ou la personne qui supporte réellement l'impôt, soit le consommateur, ne sont pas identiques. Ainsi, l'assujetti exerce une fonction fiduciaire et peut être comparé à une centrale d'encaissement (ATF 2A.344/2002). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un impôt est déjà considéré comme soustrait lorsqu'il n'est pas payé en temps utile à l'AFC (ATF 6S.217/2004). Les assujettis qui ne versent pas la TVA à l'AFC portent non seulement préjudice à la Confédération, mais se procurent également un avantage économique (illicite) vis-à-vis des contribuables acquittant dûment l'impôt. Cette conséquence du droit actuel est très sévère et n'est pas appliquée ainsi dans la pratique. Au contraire, la personne assujettie doit avoir la possibilité à la fin de l'année d'harmoniser ses décomptes TVA avec sa comptabilité. Une sanction pour soustraction de l'impôt n'entre en ligne de compte que si une erreur n'est pas corrigée dans ce cadre. Cela est nouvellement fixé par les dispositions légales à l'al. 6 ainsi qu'à l'art. 103, al. 4. Ce sont donc les périodes fiscales annuelles et non les périodes de décomptes qui sont déterminantes pour l'application des éléments constitutifs de l'infraction de soustraction de l'impôt. Afin de respecter le principe de la légalité, et plus particulièrement le postulat selon lequel la norme pénale doit être suffisamment précise pour que ses destinataires sachent quels sont les actes incriminés (*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*), il est nécessaire de définir de manière précise la notion de soustraction de l'impôt. La modification proposée reprend la formulation utilisée dans la version allemande de l'art. 60 OTVA. Cette formulation fait ressortir clairement que le fait de ne pas verser à l'AFC l'impôt encaissé auprès du consommateur est constitutif de l'infraction de soustraction de l'impôt. Le cadre de la sanction, à savoir la fixation d'une amende pouvant s'élever au quintuple de l'impôt soustrait, est identique à celui prévu dans la législation actuelle. Elle correspond à celle prévue pour la soustraction douanière à l'art. 118 LD.

*Al. 2:* Les dispositions actuelles ne permettent pas de lutter efficacement contre la contrebande organisée et contre les auteurs d'infractions fiscales agissant par métier.

En effet, ceux-ci ne réalisent souvent pas les éléments constitutifs de l'escroquerie en matière de contributions au sens de l'art. 14 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA)[91] et sont menacés «seulement» d'une amende. A l'instar de la nouvelle loi sur les douanes (art. 118, al. 3, en relation avec l'art. 124 LD), les sanctions sont augmentées en cas de circonstances aggravantes. Dans de tels cas, la menace d'une amende n'est en effet guère dissuasive. C'est pourquoi, le projet prévoit la possibilité de prononcer une peine privative de liberté d'un an au plus à l'encontre des auteurs ou des participants agissant par métier ou ayant embauché une ou plusieurs personnes pour commettre des infractions. En cas de circonstances aggravantes, la soustraction de l'impôt doit être qualifiée de délit (art. 10, al. 3, CP). Dans ce contexte, les conditions de l'art. 2, ch. 3, de l'accord sur la lutte contre la fraude entre la Suisse et l'Union européenne doivent être prises en considération. Selon cette disposition, le blanchiment de revenus provenant d'actes de soustraction tombe dans le champ d'application de l'accord si ces actes sont passibles d'une peine privative de liberté maximale de plus de six mois selon le droit des deux Etats contractants. L'AFC et l'AFD ne sont pas compétentes pour prononcer une telle peine. Elles doivent dès lors avec l'accord du DFF, et conformément à l'art. 73 DPA, transmettre le dossier au ministère public cantonal à l'intention du tribunal compétent. Les circonstances aggravantes sont définies de manière exhaustive dans la loi, il s'agit du fait d'embaucher une ou plusieurs personnes pour commettre une infraction à la loi sur la TVA ainsi que de commettre des infractions par métier. Selon la jurisprudence (ATF *129* IV 253), l'auteur agit par métier lorsqu'il résulte du temps et des moyens qu'il consacre à ses agissements délictueux, de la fréquence des actes pendant une période déterminée, ainsi que des revenus envisagés ou obtenus, qu'il exerce son activité coupable à la manière d'une profession, même accessoire. Il faut que l'auteur aspire à obtenir des revenus relativement réguliers représentant un apport notable au financement de son genre de vie et qu'il se soit ainsi, d'une certaine façon, installé dans la délinquance. L'auteur doit avoir agi à plusieurs reprises, avoir eu l'intention d'obtenir un revenu et être prêt à réitérer ses agissements (ATF *119* IV 129). Les circonstances aggravantes ne peuvent être sanctionnées que dans le cadre d'une soustraction de l'impôt commise par intention. Ainsi, des erreurs reportées involontairement dans chaque décompte ne sont pas constitutives de l'infraction de soustraction de l'impôt par métier.

Certains participants à la procédure de consultation souhaitent que la soustraction aggravée de l'impôt soit réglée dans un article distinct, car la formulation actuelle permettrait d'étendre l'entraide judiciaire internationale en matière pénale aux simples soustractions de l'impôt, mettant ainsi en danger le secret bancaire. Une telle modification n'est cependant pas nécessaire. Selon l'accord de lutte contre la fraude du 26 octobre 2004, il est prévu qu'un échange d'informations interviendra également dans le domaine de la fiscalité indirecte pour les cas de soustraction de l'impôt d'un montant dépassant 250 000 euros et non plus uniquement pour les cas d'escroquerie au sens de l'art. 14, al. 2, DPA. En outre, s'agissant des autres pays qui ne sont pas parties à l'accord précité, l'art. 3 EIMP[92] et l'art. 24 OEIMP[93] disposent expressément que seules les demandes visant une escroquerie en matière de

91 Loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS **313.0**).
92 Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP; RS **351.1**).
93 Ordonnance du 24 février 1982 sur l'entraide internationale en matière pénale (ordonnance sur l'entraide pénale internationale, OEIMP; RS **351.11**).

contributions au sens de l'art. 14, al. 2, DPA sont admises. Or, la soustraction aggravée de l'impôt ne peut être qualifiée d'escroquerie en matière de contributions, dès lors que l'astuce n'est pas un élément constitutif de l'infraction. Si le délinquant a agi astucieusement, il sera sanctionné uniquement pour escroquerie en matière de contributions (art. 14 DPA) en raison des dispositions sur le concours (art. 102). Ainsi, il n'existe aucun risque que de simples soustractions de l'impôt puissent – à la demande de pays qui ne sont pas parties à l'accord de lutte contre la fraude – faire l'objet de l'entraide internationale en matière pénale.

*Al. 3:* Certains participants à la procédure de consultation préconisent la suppression de l'al. 3, car une tentative de soustraction de l'impôt serait contraire au concept de finalisation du décompte. Or, l'assujetti qui intentionnellement demande à tort un remboursement d'impôt et qui n'utilise pas la possibilité de finaliser le décompte ou qui ne se dénonce pas spontanément doit pouvoir être puni. En effet, si l'AFC ne rembourse pas le montant d'impôt, il y a tentative de soustraction de l'impôt. Par conséquent, la tentative doit pouvoir être sanctionnée.

*Al. 4:* En matière d'impôts indirects, les infractions commises par négligence sont systématiquement punissables (voir l'art. 60 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé et l'art. 45 de la loi fédérale sur les droits de timbre). L'infraction commise par négligence reste donc sanctionnée.

*Al. 5:* A l'heure actuelle, la loi parle d'impôt soustrait et d'avantage fiscal illicite sans toutefois préciser ce que recoupent ces différentes notions. Dans la pratique, il est parfois impossible de fixer l'avantage fiscal illicite avec exactitude, du fait qu'il n'existe pas de comptabilité probante. Dans de tels cas, l'AFC procède à une taxation par estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (art. 79). Cette taxation doit se rapprocher le plus possible de la réalité. Pour des raisons de sécurité du droit, il s'avère nécessaire de prévoir expressément qu'une estimation fiscale puisse servir de base pour la fixation du cadre légal de la peine. L'OTVA, en son art. 77, al. 3, prévoyait déjà une façon de procéder similaire, mais en assimilant le montant estimé à celui soustrait. La formulation de cette disposition a été adaptée afin d'éviter une telle assimilation.

*Al. 6:* Comme il est possible de corriger les écarts constatés entre les chiffres qui ressortent de la comptabilité d'une part, et les chiffres d'affaires déclarés et les montants d'impôt préalable déduits, d'autre part (art. 71), il est prévu que les erreurs de l'assujetti résultant d'écarts entre la comptabilité et les décomptes ne pourront être sanctionnées qu'à l'échéance du délai de 180 jours à compter de la fin de l'exercice concerné prévu pour la correction des décomptes concernés (art. 71, al. 1).

*Art. 99* Violations des obligations de procédure

Cette disposition énumère diverses violations d'obligations de procédure qui constituent des infractions de mise en danger abstraite punissables aussi bien lorsqu'elles sont commises par négligence que lorsqu'elles sont commises intentionnellement. L'art. 99 est consommé par l'art. 98 et les art. 14 à 16 DPA, c'est-à-dire qu'il y a concours imparfait entre ces dispositions. Le cadre de la peine ne figure plus expressément dans la loi. La peine infligée est une amende de 10 000 francs au plus (art. 333, al. 3, CP en relation avec l'art. 106, al. 1, CP). La description des infractions a été revue afin de correspondre plus précisément à la procédure en matière de TVA. Au vu des opinions émises lors de la mise en consultation, la sommation préalable en cas d'infraction concernant la remise du décompte ou l'obligation de

fournir des renseignements a été réintroduite. La *let. b* a été substantiellement modifiée d'un point de vue rédactionnel, mais reste inchangée dans son contenu. Ainsi, la personne qui ne remet pas son décompte dans le délai de 60 jours suivant la période de décompte (art. 36 et 70) peut, après l'envoi d'une sommation, être sanctionnée pour violation d'obligations de procédure si les éléments constitutifs d'une telle infraction sont réalisés. Le fait de ne pas fournir les sûretés prévues à l'art. 95 P-LTVA est désormais punissable et celui d'indiquer dans les factures adressées aux clients un montant d'impôt qui n'est pas dû ou qui ne l'est pas dans cette mesure est à nouveau sanctionné (voir art. 61, let. d, OTVA).

L'actuel al. 2 de l'art. 86 LTVA, selon lequel une amende plus élevée peut être prononcée jusqu'à concurrence de la valeur de l'impôt mis en péril ou de l'avantage illicite recherché, est abrogé. La violation des obligations de procédure selon l'art. 99 constitue un délit abstrait de mise en péril. Il n'est pas nécessaire, pour que l'état de faits objectif soit réalisé, qu'il existe un avantage illicite et il n'y en a généralement pas. Toutefois, s'il y a un avantage fiscal illicite, l'état de faits objectif de la soustraction de l'impôt au sens de l'art. 98 est réalisé et il supplante celui de la mise en péril de l'impôt. Il s'ensuit que l'actuel al. 2 de l'art. 86 LTVA est sans importance et peut donc être abrogé.

*Art. 100* Recel de l'impôt

Cet article correspond à l'art. 78 OTVA et s'applique uniquement en matière d'impôt sur les importations. En reprenant cette disposition dans la loi, on crée une situation juridique identique pour les contraventions à la législation douanière et pour les contraventions au droit en matière de TVA. En outre, cet article constitue un moyen important pour lutter contre la contrebande organisée et il comporte un certain potentiel préventif. Le recel de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse n'étant pas possible, cette disposition a disparu de la LTVA. On n'a toutefois pas pris en compte le fait que d'autres mécanismes fonctionnent pour l'impôt sur les importations. Dans ce cas, le recel est un élément essentiel de la contrebande. La contrebande de marchandises dépend la plupart du temps d'un réseau étendu d'acquéreurs (receleurs). Dans les grandes affaires de contrebande de produits alimentaires, il est rarement possible de prouver si un acquéreur en Suisse est un instigateur et par conséquent un participant. Mais en sa qualité d'acquéreur, il peut généralement être poursuivi juridiquement en tant que receleur. C'est la raison pour laquelle le recel est punissable dans l'ancienne et la nouvelle loi sur les douanes. Ainsi, on évite les distorsions de concurrence et les avantages injustifiés sur le marché. Par conséquent, cela doit aussi être valable dans le droit en matière de TVA. Pour ces raisons, il est nécessaire de sanctionner le recel de l'impôt sur les importations.

*Art. 101* Infractions commises dans une entreprise

Cet article correspond à l'actuel art. 87 LTVA.

*Art. 102* Concours d'infractions

Cet article correspond à l'actuel art. 89 LTVA. L'intitulé a été adapté et le texte a été modifié afin de tenir compte de la réintroduction du recel de l'impôt à l'importation.

*Art. 103* Dénonciation spontanée

Actuellement, l'auteur d'une infraction qui l'aura dénoncée de son propre mouvement n'encourt aucune peine s'il ne s'est encore jamais dénoncé pour une infraction intentionnelle de même nature (art. 13 DPA). Afin d'encourager la dénonciation spontanée, toutes les infractions de soustraction de l'impôt annoncées à l'AFC, même intentionnelles, ne seront plus punies. Cette disposition s'applique tant aux auteurs de la soustraction de l'impôt qu'aux participants. Certaines conditions doivent cependant être respectées. Tout d'abord, la dénonciation spontanée peut avoir lieu tant que l'AFC n'a pas encore eu connaissance de l'infraction. Celle-ci est considérée comme connue si la dénonciation survient après l'annonce d'un contrôle selon l'art. 78 P-LTVA. L'annonce d'une infraction alors que l'AFC en avait déjà connaissance ne peut plus être traitée comme une dénonciation spontanée, même si celle-ci survient avant l'ouverture de la procédure pénale. Ensuite, l'assujetti doit ensuite informer l'autorité de manière complète et sans réserve des montants soustraits. Enfin, il doit réparer le dommage subi par l'AFC. Cette disposition n'est valable que pour les infractions de soustraction de l'impôt. En cas d'escroquerie en matière de prestations et de contributions (art. 14 DPA) ou de recel de l'impôt à l'importation (art. 100), seul l'art. 13 DPA est applicable. Afin d'éviter toute ambiguïté, il est expressément indiqué que la correction du décompte au sens de l'art. 71, al. 2, vaut dénonciation spontanée.

L'*al. 2* dispose explicitement que non seulement la personne assujettie, mais également tout tiers, qui a soustrait l'impôt ou participé à une soustraction de l'impôt, bénéficie des suites de la dénonciation spontanée impunie. Cela est important, car en vertu de l'art. 98 P-LTVA les personnes assujetties ne sont pas les seules à encourir une peine pour soustraction de l'impôt.

*Art. 104* Poursuite pénale

Cet article correspond pour l'essentiel au droit en vigueur. Une nouveauté a été introduite pour les causes pénales dont la poursuite incombe aussi bien à l'AFC qu'à l'AFD. Dans un tel cas, après discussion entre ces deux autorités, la procédure peut être jointe par devant l'une d'elles.

*Art. 105* Recouvrement et prescription des amendes et des frais

L'encaissement des amendes s'effectue selon les art. 86 à 89 P-LTVA. La prescription du recouvrement n'est plus régie par l'art. 11, al. 4, DPA, mais par l'art. 90. Le droit actuel prévoit que si l'amende est inexécutable par la voie de la poursuite pour dettes, elle peut être convertie par le juge en peine privative de liberté (art. 333, al. 3, CP en relation avec les art. 106, al. 5 et 36 CP). Etant donné que l'exécution des amendes est réglée de manière exclusive aux art. 86 à 89 de la loi, il convient de réserver l'application de l'art. 36 CP afin que les amendes irrécouvrables puissent comme aujourd'hui être converties en peine privative de liberté.

## Titre 7 Dispositions finales
## Chapitre 1 Dispositions d'exécution

*Art. 106* Conseil fédéral

Cet article correspond à l'actuel art. 90 LTVA. Pour une meilleure lisibilité et une meilleure compréhension, une distinction a désormais été faite entre les dispositions d'exécution que le Conseil fédéral doit édicter (*al. 1*) et les domaines dans lesquels le Conseil fédéral peut prendre des dispositions plus détaillées si la pratique montre qu'il y a un besoin de réglementation (*al. 2*). De plus, l'article est nettement plus court, car les délégations de compétence sont réglées autant que possible par les dispositions pertinentes dans la loi.

L'*al. 1, let. b,* traite de la possibilité de rembourser l'impôt à l'acquéreur qui a son domicile ou son siège social à l'étranger pour les livraisons et prestations de services qui lui ont été fournies sur le territoire suisse. Cela ne pourra être le cas que si le pays du domicile ou du siège social accorde réciproquement le même droit à la Suisse. Le Conseil fédéral règle les autres conditions du remboursement. Il s'agit de la procédure dite de remboursement de l'impôt préalable, qui remplace celle de la déduction de l'impôt préalable. Seules les entreprises qui sont inscrites dans le registre des contribuables TVA dans le pays où elles ont leur siège peuvent prétendre à un remboursement de l'impôt préalable de ce type. L'art. 28 ss OLTVA fixe aujourd'hui les dispositions correspondantes.

L'*al. 2, let. c,* permet de procéder à une correction pour sauvegarder le principe du pays de destination et la neutralité concurrentielle. Le recensement et l'inscription au registre des contribuables des entreprises étrangères qui effectuent des livraisons ou des prestations de services sur le territoire suisse peuvent se heurter à d'importantes difficultés pratiques. Cette compétence permet de prévoir une réglementation aux termes de laquelle les acquéreurs des livraisons ou des prestations de services doivent acquitter l'impôt au nom et pour le compte de l'entreprise qui a fourni la prestation. A ce jour, le Conseil fédéral n'a pas fait usage de sa compétence dans ce domaine. Néanmoins, cette disposition gagne en importance avec le volume croissant du commerce transfrontalier. En outre, plusieurs Etats membres de l'UE tendent à instaurer un report de l'obligation de payer sur le destinataire de la prestation. C'est la raison pour laquelle cette disposition doit être conservée.

*Art. 107* Département fédéral des finances

Les compétences conférées au DFF en matière d'adoption de dispositions d'exécution sont désormais détaillées dans un article à part et correspondent largement à l'actuel art. 90, al. 3, LTVA.

La *let. a* prescrit au DFF de fixer le taux de l'intérêt moratoire et le taux de l'intérêt rémunératoire selon les critères usuels du marché et de les adapter régulièrement aux conditions du marché. Aujourd'hui ces taux d'intérêt sont généralement de 5 %, ce qui est trop élevé dans le contexte actuel de taux d'intérêt bas, ce qui a un effet pénalisant.

Les *let. b et c* sont nouvelles et prévoient que le DFF peut édicter par voie d'ordonnance des règles précises dans les cas où aucun intérêt moratoire n'est prélevé ou lorsqu'il est renoncé au paiement d'intérêts minimes. Actuellement déjà, sur la base d'une ordonnance correspondante du DFF, l'AFC ne verse aucun intérêt rémunéra-

toire ni n'exige aucun intérêt moratoire lorsque le montant des intérêts n'excède pas 100 francs. Grâce à cette délégation de compétence, la modification de la pratique de l'AFC du 1er janvier 2005, selon laquelle aucun intérêt moratoire n'est perçu pour des vices de forme qui peuvent être corrigés postérieurement, peut être maintenue et s'appuie sur une base légale suffisante. On peut également envisager de n'exiger aucun intérêt moratoire en cas d'erreurs des assujettis si ces erreurs n'entraînent aucune perte fiscale pour la Confédération. Ce peut être le cas par exemple si le destinataire de la prestation est autorisé à déduire la totalité de l'impôt préalable et qu'il ne résulte de cette transaction aucune «recette fiscale supplémentaire» effective pour la Confédération.

*Art. 108* Organe consultatif

En vertu d'un arrêté du Conseil fédéral et de l'art. 57, al. 1, de la loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration[94], le DFF a institué en 2003 un organe consultatif en matière de TVA, qui est présidé par le chef de la Division principale de la TVA et qui se compose de 12 membres permanents, à savoir des représentants d'organisations scientifiques, d'organisations économiques, de consommateurs, de spécialistes fiscaux et de l'administration fédérale. Cet organe peut prendre position sur tous les projets d'ordonnances de l'administration. Simultanément, les projets sont publiés dans une langue officielle sur le site Internet de l'AFC. Cet article permet de fixer une base légale pour l'organe consultatif et de confirmer ainsi la pratique actuelle. Le champ de compétence de l'organe consultatif est en outre étendu puisqu'il peut délibérer également des adaptations de la présente loi. L'organe consultatif remplit une fonction importante dans la mesure où il permet d'apporter un regard extérieur dans l'activité de l'administration. Il contribue à ce que la mise en œuvre de la TVA dans la pratique soit aussi harmonieuse que possible et que la TVA soit ainsi mieux acceptée. Cela est particulièrement important en raison du lien très étroit de la TVA avec toutes les opérations économiques.

## Chapitre 2 Abrogation et modification du droit en vigueur

*Art. 109* Abrogation du droit en vigueur

Cet article abroge la loi en vigueur sur la TVA.

*Art. 110* Modification du droit en vigueur

*1. Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite*[95]

L'art. 219, al. 4, let. e, de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite doit être complété s'agissant des créances de TVA. Le Tribunal fédéral a jugé, dans son arrêt du 23 décembre 2002 (ATF 2A.344/2002), que les contribuables n'ont qu'une fonction fiduciaire et qu'ils sont en quelque sorte une centrale d'encaissement. La TVA ne représente donc pas un actif du contribuable et devrait être traitée comme patrimoine séparé. Par patrimoine séparé on entend les biens qui appartiennent à

94 Loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA; RS **172.010**).
95 LP; RS **281.1**

l'ayant droit (ici la Confédération) et qui ne sont pas compris dans la fortune du failli (ici le contribuable). Aujourd'hui déjà, le législateur a rangé différents biens en tant que patrimoine séparé. Si par exemple une banque est déclarée en faillite, l'art. 4 LPCC[96] dispose que les avoirs du portefeuille collectif (patrimoine séparé des investisseurs) sont distraits de la masse au bénéfice des investisseurs.

Etant donné qu'un classement de la TVA en tant que patrimoine séparé est très complexe et qu'il est difficile d'arriver à une solution satisfaisante, il conviendrait de garantir d'une autre manière le recouvrement des créances de TVA. La créance fiscale doit dès lors être admise en procédure d'exécution forcée comme créance privilégiée. Il y a déjà, aujourd'hui, des privilèges pour les pouvoirs publics, par exemple pour les créances de cotisations dues aux différentes assurances sociales (art. 219, al. 4, LP).

Dans le droit régissant la procédure d'exécution forcée, des privilèges ne devraient être octroyés, en particulier pour des créances fiscales, que s'il y a des motifs impérieux. C'est le cas ici: le contribuable en faillite a – contrairement à ce qui se passe pour les autres genres d'impôts – encaissé la TVA auprès du consommateur;il n'a de ce fait qu'une fonction fiduciaire. L'impôt n'est pas l'actif du failli et n'est donc a priori pas destiné à être distribué entre les créanciers. Aujourd'hui, dans la procédure de faillite et dans la procédure concordataire, la Confédération subit généralement une perte totale; dans des cas particuliers, un dividende d'environ 10 % peut être obtenu. En 2007, la Confédération a abandonné 212 millions de francs de TVA. Le privilège légal de la créance fiscale dans le cadre d'une faillite permettrait d'éviter une part considérable de pertes. Pour être complet, il y a lieu de relever que la réforme en cours du droit de la poursuite pour dettes et de la faillite tend à réduire de manière générale les privilèges dans la faillite.

*2. Loi fédérale du 28 juin 1967 sur le Contrôle fédéral des finances*[97]

Une let. k sera ajoutée à l'art. 6 de la LCF; la disposition qu'elle contient charge le CDF de vérifier régulièrement que les taux de la dette fiscale nette fixés par l'AFC sont adéquats (art. 38, al. 2, P-LTVA). L'examen des taux de l'impôt par un organe indépendant garantit aux assujettis le plus haut degré de transparence; il permet aussi de s'assurer que les taux de dette fiscale nette sont adaptés aux circonstances effectives.

*3. Loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif*[98]

Art. 11, al. 1, DPA: Dans le droit pénal administratif, le délai de prescription de l'action pénale pour les contraventions est actuellement de deux ans, augmenté d'une fois la durée ordinaire selon l'art. 333, al. 6, let. b, CP, soit un délai total de 4 ans. , Ce délai est fixé à 3 ans, comme pour les contraventions réprimées par le code pénal (art. 109 CP). Il s'agit d'une adaptation au sens de l'art. 333, al. 6, CP; la let. b de cette disposition, qui prévoit que les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions lorsqu'ils dépassent un an, sont augmentés d'une fois la durée ordinaire devient donc caduque.

96 Loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (Loi sur les placements collectifs, LPCC; RS **951.31**).
97 LCF; RS **614.0**
98 DPA; RS **313.0**

Al. 2: Un délai plus long – de cinq ans (voir l'actuel art. 11, al. 2, DPA), augmenté d'une fois la durée ordinaire selon l'art. 333, al. 6, let. b, CP, soit un délai total de dix ans – est prévu en cas de soustraction ou de mise en péril de contributions. En règle générale, lorsqu'une infraction est commise, les autorités de poursuite pénale en ont connaissance peu après sa survenance et peuvent agir en conséquence pour tenter de poursuivre l'auteur. S'agissant des contraventions dans le domaine des impôts indirects, celles-ci sont souvent découvertes plusieurs années après leur commission généralement à l'occasion de contrôles fiscaux sporadiques. Ainsi, une partie des infractions est déjà prescrite lorsque celles-ci sont découvertes. Par conséquent, il se justifierait de maintenir le délai de prescription de l'action pénale à dix ans au maximum pour les contraventions fiscales. Ce délai est cependant plus long que le délai de prescription prévu pour les délits. C'est pourquoi, eu égard au fait que le délai de prescription selon l'art. 11, al. 3, DPA peut, en plus, être interrompu, le délai de prescription doit être désormais fixé à sept ans. Par souci de clarté, ce délai est expressément indiqué à l'al. 2. Il s'agit d'une adaptation au sens de l'art. 333, al. 6, CP; la let. b de cette disposition, qui prévoit que les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions lorsqu'ils dépassent un an sont augmentés d'une fois la durée ordinaire devient caduque.

## Chapitre 3 Dispositions transitoires

Les dispositions contenues sous ce titre correspondent dans une large mesure à celles qui figurent dans l'actuelle loi sur la TVA. Les modifications opérées sont d'ordre linguistique et rédactionnel.

S'agissant de l'*art. 111 P-LTVA,* il y a lieu d'exposer ce qui suit:

Le principe en vigueur est que la rétroactivité proprement dite des dispositions légales n'est pas autorisée[99]. Les *al. 1 et 2* consignent expressément ce principe et prévoient que l'ensemble des dispositions légales de cette loi, tant celles de droit matériel que celles de procédure, ne sont pas applicables rétroactivement, plus précisément qu'elles ne sont pas applicables aux cas pendants lors de son entrée en vigueur. Cela vaut pour l'ensemble des prestations qui ont été fournies, ou dédouanées à l'importation, avant l'entrée en vigueur de la loi. Cela vaut également pour l'ensemble des procédures qui sont pendantes au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit:

*a. Règles concernant la responsabilité à l'art. 15, al. 1, let. c et d, et al. 4 P-LTVA*

Ces règles constituent des modifications matérielles dont l'applicabilité est réglée à l'art. 111, al. 1, P-LTVA. Une application rétroactive n'est pas possible, étant donné que selon la jurisprudence en vigueur, un effet rétroactif de plus d'un an n'est en règle générale pas admis. Vu l'organisation du système de TVA et les dispositions actuelles régissant la prescription, il faut s'attendre à ce qu'il puisse facilement y avoir un cas de responsabilité de cinq ans ou plus (du fait de l'interruption de la prescription durant la validité de la LTVA).

99 Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e édition, Zurich 2002, no 330.

*b. Délais de prescription selon les art. 42 et 90 P-LTVA*

L'interdiction claire de la rétroactivité fixées à l'art. 111 P-LTVA s'applique également à la prescription. Pour éviter toute confusion en ce qui concerne les différents délais de prescription (OTVA, LTVA et P-LTVA), les nouveaux délais de prescription s'appliquent exclusivement aux opérations réalisées à partir de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. On évitera ainsi en particulier que des créances qui étaient jusqu'à présent soumises à la prescription «indivise» de 15 ans tombent sous le coup de la prescription du droit de taxation, fixées à 10 ans, et soient soudain prescrites. Une telle réduction concernerait tous les cas pendants à l'AFC, au Tribunal administratif fédéral et au Tribunal fédéral.

*c. Art. 78, al. 4 et 5, P-LTVA*

Les commentaires ci-dessus sont également valables pour l'art. 78, al. 4 et 5, P-LTVA. On pourrait imaginer, dans le scénario le plus radical, que 320 000 assujettis fassent usage en même temps, au moment de l'entrée en vigueur de cette disposition, de leur droit de demander à l'AFC qu'un contrôle soit effectué, au terme duquel la taxe sur la valeur ajoutée due serait fixée de manière définitive. Un tel cas de figure paralyserait totalement le travail de l'administration et ne serait pas très pertinent. Il est donc important de mettre en œuvre cette disposition en plusieurs étapes, de sorte que le contrôle ne puisse être demandé que pour les périodes fiscales qui suivent l'entrée en vigueur du nouveau droit.

Pour les contrats à durée indéterminée, la règlementation particulière existant déjà à l'art. 111, al. 3, s'applique.

L'*art. 112 P-LTVA* règle explicitement les cas dans lesquels le nouveau droit peut s'appliquer rétroactivement. Ces cas sont les mêmes que ceux prévus à l'art. 94 LTVA. Afin d'examiner les conditions d'une libération de l'assujettissement selon l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit, on se basera sur les chiffres d'affaires réalisés durant les 12 derniers mois. Cette méthode n'entraînera cependant pas d'inscription rétroactive au registre des personnes assujetties.

L'*art. 113 P-LTVA* prévoit davantage d'options possibles pour les assujettis que ce n'est le cas aujourd'hui, ce qui est justifié dans le cadre d'une révision complète du texte de loi. Ainsi, il sera possible, par exemple, de décider de nouveau de la formation ou de la suppression d'un groupe d'imposition TVA ou encore d'opter pour un mode de décompte spécifique. Tous les délais pour les différentes options commenceront à courir à partir de l'entrée en vigueur de la loi. Toutefois, si un assujetti conserve le système précédemment choisi, les délais demeureront les mêmes, à moins que la loi ne prévoie d'autres délais. Il sera par exemple possible de choisir l'imposition facultative des prestations exclues pour une année uniquement et non pour cinq ans comme c'est le cas aujourd'hui.

## 3 Conséquences

### 3.1 Conséquences pour les assujettis

Les quelque 320 000 assujettis profitent d'une manière ou d'une autre des plus de 50 mesures contenues dans la partie A du message (cf. aperçu au ch. 1.3.3).

– Les possibilités de prouver qu'ils ont droit à une réduction de l'impôt, la réglementation qui impose à l'AFC de donner des renseignements contraignants ou encore la simplification de la procédure de taxation sont avantageuses pour les assujettis.
– Sur l'ensemble des assujettis, 85 % environ (ceux qui remplissent les conditions nécessaires à l'application de cette méthode de décompte) bénéficieront de la possibilité d'abandonner la méthode des taux de la dette fiscale nette plus rapidement.
– Certaines mesures avantageuses ne toucheront cependant qu'un nombre restreint de personnes; c'est le cas par exemple de la limitation de la responsabilité solidaire dans le cadre de l'imposition des groupes en cas de sortie d'un des membres, de l'exonération du transport transfrontalier par bus ou de la garantie du respect du secret professionnel chez les marchands de titres.

Sur mandat du Secrétariat d'Etat à l'économie (SECO), le groupe Rambøll a mesuré les coûts administratifs de la législation régissant la taxe sur la valeur ajoutée sur la base du modèle de coûts standard. Selon cette étude, les coûts administratifs pour les entreprises assujetties s'élèvent à quelque 267 millions de francs en raison des obligations d'informer. Selon les résultats de l'étude, voici les cinq obligations d'informer les plus onéreuses:[100]

*Tableau 5*

**Les cinq obligations d'informer les plus onéreuses**

| Obligation d'informer (OI) | Coûts économiques de l'OI en mio de francs |
|---|---|
| Etablissement du décompte TVA | 166 |
| Transmission de renseignements à l'AFC | 57 |
| Facturation conforme à la TVA | 23 |
| Revendication du droit à l'impôt préalable, y compris dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable | 5 |
| Réexamen dans le cadre de la révision faite par l'AFC | 3 |
| **Total de ces cinq obligations** | **254** |
| **Total de toutes les obligations d'informer** | **267** |

100 L'étude n'a pris en compte que les coûts que l'entreprise supporte directement, c'est-à-dire sur la base des obligations d'informer fixées par la loi. Les coûts générés occasionnellement' pour les services d'un conseiller fiscal, l'externalisation de la comptabilité auprès d'une fiduciaire, la formation en matière de TVA et l'entreposage ne sont notamment pas pris en compte. Selon les résultats de l'étude exposés au ch. 3.1.2, ces derniers équivalent à 240 millions de francs supplémentaires.

L'étude ne s'est pas limitée à traiter l'état actuel des choses (statu quo), mais a également cherché à définir le potentiel d'économie pour chaque module mis en consultation. Les résultats concernant la question des économies ont montré que le module «loi fiscale» réduit le travail administratif de 10 % pour les assujettis établissant leur décompte selon la méthode effective et de 17 % pour les assujettis établissant leur décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette.[101] Pour la totalité des anciens et des nouveaux assujettis, des économies pour un montant total de 29 millions de francs, soit de 11 %, sont possibles. Le projet de loi commenté dans la présente partie du message correspond au module «loi fiscale» du projet de consultation, mais il propose des simplifications plus en profondeur. Par conséquent, il faut s'attendre à ce que la réduction des coûts administratifs pour les entreprises assujetties soit de même ordre.

*Tableau 6*

**Coûts administratifs de la taxe sur la valeur ajoutée (comparaison entre le statu quo et le projet de la partie A)**

| | | Coûts Statu quo | Coûts module «loi fiscale» |
|---|---|---|---|
| Coûts pour toutes les entreprises (en francs) | | 267 mio. | 238 mio. |
| Économie pour toutes les entreprises en comparaison avec le statu quo (en francs) | | | 29 mio. |
| Économie pour toutes les entreprises en comparaison avec le statu quo (en %) | | | 11% |
| Décompte effectif | Coûts par entreprise (en francs) | 1'141 | 1'031 |
| | Économie par entreprise (en francs) | | 109 |
| | Économie par entreprise (en %) | | 10% |
| Décompte avec taux de la dette fiscale nette | Coûts par entreprise (en francs) | 361 | 303 |
| | Économie par entreprise (en francs) | | 58 |
| | Économie par entreprise (en %) | | 17% |

Une étude de la banque mondiale et de PricewaterhouseCoopers[102] chiffre à huit heures par année le temps qu'une entreprise suisse de taille moyenne consacre au paiement de l'impôt. Si l'on, fixe comme Rambøll, le coût du travail horaire à 58 francs, on obtient des coûts annuels de 464 francs par entreprise.

Au terme de son étude, Müller (1998) est arrivé à la conclusion qu'une PME moyenne consacre 4,1 heures par mois aux travaux administratifs relatifs à la TVA. Cette étude ne prend toutefois pas en compte toutes les tâches générées par la TVA. Si l'on se

101 Rambøll, p. 4 et 6
102 Banque mondiale et PWC 2008, appendice 1.3, p. 55.

fonde sur cinq heures pas mois et que l'on reprend les 58 francs de Rambøll pour le coût du travail horaire, on obtient des coûts annuels de 3480 francs par PME.

## 3.2 Conséquences pour la Confédération

La partie A du message contient plus de 50 mesures différentes visant à améliorer la loi et à simplifier l'application de la TVA. Certaines de ces mesures génèrent des diminutions de recettes pour la Confédération; d'autres, au contraire, sont synonymes de recettes supplémentaires et d'autres encore n'ont aucun impact réellement mesurable sur ce point. Comme il ressort du tableau 7, les pertes de recettes pour la Confédération sont de quelques 100 millions de francs au total. En considérant que les recettes de la TVA, en 2007, se sont élevées à 19,68 milliards de francs, on peut presque parler de neutralité en termes de produit de l'impôt. Comme les pertes attendues sont inférieures à la marge d'erreur admise pour les recettes estimées, l'évolution des recettes ne sera pas affectée.

*Tableau 7*

**Conséquences financières du projet de la partie A pour la Confédération**

| Mesure | Article au ch. A. 2 | Conséquences financières |
|---|---|---|
| Principe du lieu du bénéficiaire comme nouvelle règle fondamentale en cas de prestations de services | Art. 8 | – quelques millions |
| Chiffre d'affaires déterminant unique de 100 000 francs pour l'exonération de l'assujettissement | Art. 10 | + 10 millions |
| Limitation de la responsabilité solidaire pour l'imposition des groupes | Art. 15 | – quelques millions |
| Les dépôts dans les sociétés, les dividendes, etc. n'entraînent aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable | Art. 18 et 34 | – 10 millions. |
| Simplification du traitement des prestations combinées | Art. 19 | – quelques millions |
| Extension de l'option concernant les biens immobiliers | Art. 22 | – quelques millions |
| Suppression du fait générateur de la taxe pour les prestations à soi-même effectuées sur des constructions | | – 30–35 millions |
| Nouvel assouplissement des prescriptions de forme | Art. 29 | – 5–10 millions |
| Extension du droit à la déduction de l'impôt préalable, p. ex. suppression de la réduction de l'impôt préalable de 50 % sur l'alimentation et les boissons | Art. 29 et 30 | – 70–90 millions |
| Les cadeaux publicitaires donnent droit à la déduction de l'impôt préalable de manière illimitée | Art. 32 | – < 1 million |
| Extension de la méthode du taux de dette fiscale nette | Art. 38 | – 30–50 millions |
| Amélioration en ce qui concerne l'encaissement de l'impôt (si toutes les mesures proposées sont appliquées) | Art. 15, 88, 95 et 96 | + 100 millions |
| Estimation de l'impôt préalable par l'AFC | Art. 79 | – quelques millions |

| Mesure | Article au ch. A. 2 | Conséquences financières |
|---|---|---|
| Extension de la remise d'impôt | Art. 91 | – 5–10 millions |
| Taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunératoire habituellement pratiqués sur le marché[103] | Art. 107 | – 30 millions |
| **Total** | | **– 80–130 millions** |

La loi entièrement révisée conformément à la partie A du message contribue considérablement à simplifier le système de la TVA, ce qui ne signifie pas qu'il simplifie du même coup le travail de l'AFC. C'est particulièrement vrai en ce qui concerne l'uniformisation de la limite du chiffre d'affaires (art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA) à partir de laquelle il y a assujettissement, ou pour l'extension de la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 38 P-LTVA). Par contre, les mesures visant à avantager l'assujetti dans la procédure (des contrôles aux dispositions relatives à la remise) ainsi que le nombre accru d'options devraient générer un surcroît de travail pour l'AFC. Au total, les besoins en personnel de la division principale de la TVA de l'AFC devraient croître de 5 %, ce qui représente 30 postes, selon les estimations. L'extension des dispositions prévoyant la remise d'impôt conduit également à une grosse charge supplémentaire de travail pour l'AFF (cf. commentaire ad art. 91 P-LTVA). L'AFD, compétente pour l'impôt sur les importations, devra éventuellement adapter sa technologie d'information et de communication. Les moyens financiers et en personnel nécessaires ne peuvent pas encore être chiffrés, car l'étendue des éventuelles adaptations est actuellement difficile à évaluer.

## 3.3 Conséquences pour les cantons et les communes

Les mesures prévues dans la partie A du message n'ont que peu d'influence au niveau des cantons et des communes. Toutefois, les services cantonaux et communaux assujettis à l'impôt bénéficient des allégements prévus dans le cadre du système fiscal, par exemple de l'abandon de la notion de prestation dans la liste des exceptions concernant les destinataires de prestation (art. 21, al. 3 et 4, P-LTVA). Grâce à cette disposition, l'impôt n'empêchera plus l'externalisation des prestations exclues du champ de l'impôt (par exemple dans le domaine social).

## 3.4 Conséquences pour les ménages privés

Les mesures prévues dans la partie A – telles qu'elles sont exposées au ch. 3.2 – n'ont pratiquement pas de conséquences sur les recettes de TVA de la Confédération. Les impôts qu'acquittent les entreprises assujetties ne seront réduits que dans des proportions minimes. Cet effet, combiné à la diminution des coûts administratifs (ch. 3.1), permet aux entreprises d'offrir leurs prestations à des prix plus bas que

[103] Ces pertes de recettes résultent du fait que les intérêts moratoires selon les conditions du marché se situent à 1,5 point de pourcentage en dessous de l'intérêt moratoire actuellement en vigueur.

dans la situation actuelle. Ce sont donc les ménages privés, qui sont en définitive soumis effectivement à l'impôt, qui en retireront les avantages.

Si la baisse de la charge fiscale (par exemple après la suppression du fait générateur de la taxe de prestations à soi-même dans l'industrie du bâtiment) et la réduction des coûts administratifs des entreprises profitent entièrement aux clients, la réduction de la charge fiscale sera d'environ 3 à 4 francs par mois pour un ménage moyen.

## 3.5 Conséquences pour l'économie

Pour ce qui est de la neutralité fiscale et de la croissance économique, les mesures de la partie A ont globalement un impact plutôt positif. Elles permettent en effet d'élever le niveau de sécurité du droit et de simplifier l'application de la TVA, ce qui est très positif pour les entreprises concernées. Concernant les mesures les plus importantes, on peut constater ce qui suit:

- La possibilité d'opter pour la vente ou la location d'un immeuble ayant auparavant servi exclusivement à des prestations exclues du champ de l'impôt lorsque les acheteurs ou les locataires utilisent l'immeuble pour des activités d'entreprise permet un changement d'affectation de l'immeuble bénéficiant du dégrèvement ultérieur de l'impôt;[104] le marché de l'immobilier dispose ainsi de plus de liquidités, ce qui améliore son efficience.
- Les effets du relèvement de 75 000 à 100 000 francs de la limite de chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement ainsi que ceux de la suppression à la fois de la limite de 250 000 francs couplée à un montant de 4000 francs au maximum au titre de la charge nette de l'impôt, et de la limite de 150 000 francs pour les sociétés sportives sans but lucratif gérées de façon bénévole, et les institutions d'utilité publique s'annulent plus ou moins.[105]
- La suppression de l'imposition des prestations à soi-même dans le domaine de la construction allège la charge pesant sur les entreprises et contribue à simplifier la TVA[106], ce qui a un effet positif sur la croissance économique. Par contre, cette suppression a également un effet négatif car elle entraîne une distorsion de la concurrence. Ainsi, les compagnies d'assurances et les caisses de pensions ayant leur propre département de construction peuvent gérer leurs immeubles de placement, et les entreprises de construction leurs spéculations immobilières, leurs immeubles de placement et leurs immeubles privés (ces derniers seulement pour les raisons individuelles) à des conditions défiant toute concurrence, l'impôt ne touchant que les prestations préalables et non la plus-value réalisée.
- Les deux mesures portant sur l'extension de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette[107] allègent la charge administrative des entreprises qui établissent actuellement leurs décomptes selon cette méthode ou qui ont décidé de passer à cette méthode. La réduction de 5 à 1 an du délai accordé pour passer de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la

104 Cf. commentaire ad art. 22, al. 3, ch. 2.
105 Cf. commentaire ad art. 10, al. 2, let. a, ch. 2.
106 Cf. commentaire ad art. 32, ch. 2.
107 Cf. commentaire ad art. 38, ch. 2.

méthode effective renforce la neutralité de l'impôt et influe de manière positive sur l'économie.

– Les propositions visant à améliorer l'encaissement[108] renforcent également la neutralité de la TVA, les montants de la TVA versés par le destinataire étant alors effectivement encaissés par la Confédération.

## 4 Programme de la législature

Le projet ne faisait pas encore partie du rapport sur le programme de la législature 2003 à 2007[109]. Après le rapport publié par le Conseil fédéral le 26 janvier 2005 «10 ans de TVA» (cf. ch. 1.1.3) et en raison des nombreuses interventions parlementaires (cf. ch. 1.1.6) concernant la TVA, le Conseil fédéral a lancé la réforme de cet impôt. Dans son message sur le programme de la législature 2007 à 2011, la réforme de la TVA est l'objectif 3 du Conseil fédéral pour la législature en cours, intitulé «Améliorer la capacité d'action de l'Etat et l'attrait du système fiscal: assurer l'équilibre des finances fédérales à long terme et poursuivre les réformes fiscales».[110]

## 5 Aspects juridiques

### 5.1 Constitutionnalité et conformité aux lois

Le présent projet de loi est conforme à l'art. 130 Cst., aux termes duquel la Confédération peut percevoir une taxe sur la valeur ajoutée, d'un taux normal de 6,5 % au plus et d'un taux réduit d'au moins 2,0 %, sur les livraisons de biens et les prestations de services, y compris les prestations à soi-même, ainsi que sur les importations (al. 1). Selon la nouvelle conception de la loi, les prestations à soi-même ne constituent certes plus un fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée particulier. En cas de prestations à soi-même, il convient cependant naturellement de procéder comme jusqu'ici à une correction de la déduction de l'impôt préalable (voir remarques ad art. 32 P-LTVA). Cette modification n'est pas contraire à la Constitution, dès lors que d'une part l'art. 130, al. 1, Cst. est rédigé sous la forme d'une norme potestative. Le législateur n'est pas contraint de définir la prestation à soi-même comme un fait générateur de la taxe particulier. Les prestations à soi-même dans l'industrie du bâtiment représentent d'autre part une réglementation spéciale dans le domaine de la construction, dans la mesure où l'on procède dans ce cadre à une sorte d'imposition fictive, qui est absente des autres états de fait constitutifs de prestations à soi-même. Dans ce sens, il y a d'ailleurs lieu de considérer de manière critique l'aménagement actuel de l'imposition des prestations à soi-même dans le domaine de la construction au regard des principes constitutionnels.

Dans le cadre de l'organisation des impôts, le législateur est tenu, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, de respecter en particulier les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). Cela implique pour la TVA une imposition dans la mesure du possible non lacunaire de tous les biens de consommation. De ce point de vue, les nombreuses exceptions à

108 Cf. commentaire ad art. 15, 88, 95 et 96, ch. 2.
109 FF **2004** 1035
110 FF **2008** 639 673 s.

l'imposition prévues dans la législation actuelle contreviennent clairement aux principes constitutionnels de l'universalité et de l'égalité de traitement. Le principe de l'imposition selon la capacité économique a été conçu en premier lieu en relation avec les impôts sur le revenu et la fortune, plus précisément avec les impôts sur le bénéfice et le capital. La question de l'application de ce principe dans le cadre des impôts indirects, en particulier d'un impôt sur l'utilisation du revenu, est actuellement l'objet de controverses[111]. La partie A du message tient dans tous les cas compte du principe de l'imposition selon la capacité économique, en particulier par l'application d'un taux réduit pour les biens de nécessité quotidienne.

## 5.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

Dans ce domaine, il faut notamment mentionner l'accord du 28 octobre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein concernant le traité relatif à la TVA dans la Principauté de Liechtenstein.[112] En vertu de cet accord, le Liechtenstein, qui constitue d'ailleurs un seul territoire douanier avec celui de la Suisse, reprend le droit suisse en matière de TVA. Le but de ce traité et de l'accord du 28 novembre 1994[113] qui s'y rapporte est d'assurer une harmonisation des règles en matière de TVA, ainsi qu'une interprétation et une application uniformes de celles-ci dans les deux pays. Dans la mesure où il n'est pas dénoncé par l'une des deux parties, ce traité restera applicable après la réforme du droit suisse en matière de TVA. Conformément à ce traité, la Principauté de Liechtenstein devra donc adapter son droit en matière de TVA à la LTVA suisse totalement révisée.

En outre, un traité a été passé le 23 novembre 1964 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne sur l'inclusion de la commune de Büsingen am Hochrhein dans le territoire douanier suisse.[114] Selon ce traité, le droit suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique également à la commune allemande de Büsingen, ce qui signifie que la Suisse prélève la TVA sur les importations et les opérations réalisées sur le territoire de la commune de Büsingen. En contrepartie, la Suisse participe aux charges spécifiques de la commune de Büsingen, et de sa population, sur une part du produit de la taxe sur la valeur ajoutée. Ce traité demeurera valable après la réforme du droit suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée dans la mesure où il n'est pas révoqué par l'une des parties. Toutefois, il faudra dans tous les cas redéfinir les paiements compensatoires.

Il existe par ailleurs différents traités bilatéraux ou multilatéraux qui contiennent des dispositions sur l'applicabilité du droit suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Comme ces traités n'entrent pas directement dans la matière du droit régissant la taxe sur la valeur ajoutée mais qu'ils se limitent à régler son applicabilité, la présente révision de loi n'a pas de conséquences sur eux et n'est pas en contradiction avec leurs dispositions.

111 Cf. Klaus A. Vallender, dans: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, publié par Bernhard Ehrenzeller Schulthess Verlag, Zurich, 2002, réf. 21, p. 1363
112 RS **0.641.295.142**
113 RS **0.641.295.142.1**
114 RS **0.631.112.136**

Etant donné que la Suisse n'est pas membre de l'UE et qu'elle n'a pas adopté la Directive 2006/112/CE applicable dans l'UE, cette dernière n'a aucune validité en Suisse. La Suisse peut donc continuer de définir son droit en matière de TVA de manière autonome. Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE ne traitent pas de la TVA. Dans le domaine de la TVA, il n'y a pas d'autres obligations internationales ou traités qui pourraient lier la Suisse. La réforme de la loi ne déploie par conséquent aucun effet au regard des obligations internationales de la Suisse et n'est pas en contradiction avec les conventions internationales.

## 5.3 Forme de l'acte à adopter

Le projet prévoit une révision complète de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée et porte ainsi sur des dispositions importantes fixant des règles de droit, dispositions qui doivent être énoncées sous la forme d'une loi fédérale conformément à l'art. 164, al. 1, let. d, Cst. L'art. 163, al. 1, Cst. confère à l'Assemblée fédérale la compétence d'édicter les lois (compétence législative de l'Assemblée fédérale). L'acte est soumis au référendum facultatif (art. 141, al. 1, let. a, Cst.).

## 5.4 Frein aux dépenses

Afin de limiter les dépenses, l'art. 159, al. 3, let. b, Cst. prévoit que les dispositions législatives relatives aux subventions doivent être adoptées à la majorité des membres de chaque Conseil si elles entraînent de nouvelles dépenses uniques de plus de 20 millions de francs ou de nouvelles dépenses périodiques de plus de 2 millions de francs.

La réforme de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas concernée par le frein aux dépenses. Il n'y a donc pas lieu d'examiner davantage ce point.

## 5.5 Délégation de compétences législatives

### 5.5.1 Au Conseil fédéral

D'après l'art. 182, al. ,1 Cst., le Conseil fédéral édicte des règles de droit sous la forme d'une ordonnance, dans la mesure où la Constitution ou la loi l'y autorisent. Le présent projet de loi oblige le Conseil fédéral à édicter les dispositions d'exécution concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Dans la mesure où d'autres dispositions sont nécessaires, le Conseil fédéral a la compétence de légiférer en vertu de sa compétence de mise en œuvre (art. 182, al. 2, Cst.).

Les compétences d'édicter des règles de droit qui sont déléguées au Conseil fédéral portent sur des domaines pour lesquels le contexte peut changer très rapidement et exige une certaine souplesse, sur des cas où il s'agit de trouver une solution pertinente dans une situation spécifique ou sur l'élaboration de dispositions très précises qui compliqueraient la loi inutilement et rendraient sa lisibilité plus difficile. Ces domaines sont les suivants:

– *Art. 4, al. 3:* détermination des modalités concernant le champ d'application de la loi dans les vallées de Samnaun et de Tschlin;

- *Art. 8, al. 2, let. e:* le Conseil fédéral peut décider, pour les transports transfrontaliers, que de courts trajets sur le territoire suisse sont réputés être effectués à l'étranger (p. ex. Saint-Louis-Bâle CFF) et que de courts trajets à l'étranger sont réputés être effectués sur le territoire suisse (p. ex. le trajet en train Zurich-Schaffhouse via Jestetten sur le territoire allemand);
- *Art. 9:* pour éviter une double imposition, une non-imposition ou une distorsion de la concurrence, le Conseil fédéral peut fixer des règles dérogeant à la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la distinction entre livraison d'un bien et prestation de services, et le lieu de la prestation;
- *Art. 12, al. 4:* le Conseil fédéral décide quelles prestations des collectivités publiques sont considérées comme entrepreneuriales et de ce fait imposables;
- *Art. 21, al. 2, ch. 3:* les traitements médicaux dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmières ou des membres de professions analogues du secteur de la santé sont exclus du champ de l'impôt si les prestataires de ces services sont détenteurs d'une autorisation de pratiquer. Le Conseil fédéral fixe les modalités;
- *Art. 23, al. 4:* pour préserver la neutralité concurrentielle, le Conseil fédéral peut exonérer de l'impôt les transports transfrontaliers aériens, ferroviaires et par car;
- *Art. 25:* lorsque des biens sont acquis à un prix global, le Conseil fédéral peut édicter des dispositions supplémentaires sur l'imposition de la marge;
- *Art. 52, al. 2:* le Conseil fédéral peut exonérer de l'impôt sur les importations les biens qu'il admet en franchise de droits de douane;
- *Art. 72, al. 2:* conformément à la loi, le Conseil fédéral peut prévoir dans certains cas d'appliquer une procédure de déclaration. Il serait par exemple envisageable que les transactions entre les entreprises assujetties soient liquidées d'une manière générale selon une procédure de déclaration. Ainsi, il est possible d'éviter la facturation de l'impôt et la déduction de l'impôt préalable correspondant. Avec la présente norme de délégation, la flexibilité nécessaire sera créée;
- *Art. 76, al. 2:* le Conseil fédéral édicte les dispositions nécessaires relatives à l'organisation, au traitement et à la conservation des données et des informations.

### 5.5.2 Au Département fédéral des finances

Quelques compétences réglementaires doivent être confiées au DFF. Ces compétences sont celles qui sont déjà prévues par la loi actuelle:

- *Art. 23, al. 5:* le DFF définit les conditions en vertu desquelles les livraisons de biens sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic des voyageurs sont exonérées.

– *Art. 52, al. 1, ch. 1:* le DFF édicte des dispositions plus spécifiques sur l'exonération des importations de biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou pour lesquelles le montant de l'impôt est minime.
– *Art. 107:* le DFF règle, tant pour les opérations effectuées sur le territoire suisse que pour les importations, le montant en dessous duquel aucun intérêt moratoire n'est perçu et le montant en dessous duquel aucun intérêt rémunératoire n'est versé. Il fixe des taux conformes aux taux pratiqués sur le marché pour les intérêts moratoires et les intérêts rémunératoires et adapte ces taux périodiquement.

### 5.5.3 Aux unités administratives

Dans le cadre des tâches déléguées explicitement aux autorités fiscales et douanières, il s'agit de compétences en matière d'application et de décision, limitées quant à leur contenu. Du point de vue de la matière, il est correct de les attribuer à ces autorités chargées de l'exécution (p. ex. art. 11, al. 2, art. 22, al. 6, art. 39, art. 53, al. 4, art. 104).

## Partie B

# 6 Grandes lignes du projet

## 6.1 Contexte

Tout comme la partie A du message, la partie B vise une amélioration et une simplification de la taxe sur la valeur ajoutée par le biais d'une révision totale de la loi sur la TVA. Mais la partie B le fait encore plus rigoureusement, en proposant d'autres mesures qui dépassent le cadre des modifications purement techniques de la partie A. Ces mesures visent à décharger considérablement les entreprises assujetties du fardeau administratif causé par la TVA et, de plus, exercent un effet positif sensible sur l'économie nationale, sur la croissance économique et sur la prospérité de la Suisse. Cette partie du message prévoit donc les mêmes mesures techniques que la partie A. Elle propose également de réduire radicalement le nombre des exclusions du champ de l'impôt, qui est actuellement de 25, et d'uniformiser les trois taux d'impôt en vigueur.

La situation initiale et l'énoncé du problème sont les mêmes que pour la partie A du message. C'est pourquoi nous renvoyons aux explications contenues dans cette partie aux ch. 1.1 à 1.8 en ce qui concerne le développement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les travaux préliminaires en vue de la réforme de la TVA, la politique de croissance du Conseil fédéral, les interventions parlementaires, les travaux effectués dans le cadre de cette réforme et les améliorations de la TVA en dehors de la loi.

## 6.2 Nouvelle réglementation proposée; objectifs de la réforme

### 6.2.1 Exigences d'un système de TVA idéal

Idéalement, la TVA grève exclusivement la consommation indigène; elle ne grève ni les exportations ni les entreprises. Il est impossible, pour diverses raisons, d'appliquer ce modèle de TVA idéal (cf. ch. 1.1.4). La TVA suisse s'écarte sur de nombreux points de manière parfois considérable de cet idéal. C'est la raison pour laquelle le système actuel est considéré comme compliqué et peu convivial pour l'économie[115]. Il faut donc rechercher des solutions qui se rapprochent le plus possible de cet idéal.

### 6.2.2 Nouvelle conception de la TVA

La nouvelle conception de la TVA du Conseil fédéral est la même que pour la partie A du message; dans la partie B, cette conception est développée et appliquée plus systématiquement. C'est pourquoi nous renvoyons aux explications pertinentes de la partie A (ch. 1.3.2).

115 Le rapport «10 ans de TVA» expose en détail les fondements d'une TVA idéale (p. 44 ss) et montre sur quels points la TVA suisse s'en écarte.

### 6.2.3 Modifications concrètes de la loi

Contrairement aux réformes de la partie A, celles contenues dans cette partie se rapprochent plus d'une TVA idéale au sens du ch. 6.2.1, du fait que les exclusions du champ de l'impôt sont supprimées et les taux de l'impôt uniformisés.

Concrètement, les mesures prévues dans la partie B du message sont les suivantes:

| Modifications | P-LTVA |
|---|---|
| Restructuration et réorganisation complète de la loi | comme la partie A |
| Reprise de toutes les mesures techniques de la partie A | cf. 1.3.3 |
| Parallèlement à la limite de chiffre d'affaires régulière de 100 000 francs, augmentation à 300 000 francs de la limite du chiffre d'affaires en dessous de laquelle les associations et les sociétés simples gérées de façon bénévole ainsi que les institutions d'utilité publique sont exemptées de l'impôt | art. 10, al. 3 |
| Réduction de la liste des exceptions de 29 selon la partie A à 8 | art. 21, al. 2 |
| Formulation nouvelle et plus complète des dérogations pour les caisses de compensation et autres assurances sociales | art. 21, al. 2, ch. 1, let. b |
| Taux unique de 6,1 % | art. 26 |
| Correctif socio-politique visant à amortir la charge supplémentaire des ménages en condition économique modeste au moyen du paiement d'une compensation ciblée | art. 107 |

### 6.2.4 Pourquoi une suppression de l'exclusion du champ de l'impôt?

L'exclusion du champ de l'impôt signifie que la prestation exclue ne doit pas être soumise à l'impôt et qu'aucune déduction de l'impôt préalable n'est accordée. L'entreprise ne peut pas imputer l'impôt payé sur les prestations préalables et sur les investissements nécessaires à la fourniture de ses prestations exclues du champ de l'impôt.

#### 6.2.4.1 Conséquences fiscales de l'exclusion du champ de l'impôt

Les conséquences fiscales de l'exclusion du champ de l'impôt dépendent du stade du processus de création de valeur où celle-ci déploie ses effets:

– Si l'exclusion du champ de l'impôt déploie ses effets au dernier stade du processus de création de valeur, la valeur ajoutée de ce dernier stade n'est pas imposée, car elle n'est pas comprise dans la base de calcul. Il en résulte effectivement une taxe occulte. Etant donné que la valeur ajoutée au dernier stade n'est pas imposée, il n'y a pas de surimposition du processus de création de valeur, mais sous-imposition.

– Si l'exclusion du champ de l'impôt intervient à un stade antérieur du processus de création de valeur, il y a en revanche surimposition. Par un effet de cascade, la taxe occulte qui en résulte se répercute sur les stades suivants. L'entreprise touchée par l'exclusion du champ de l'impôt répercute la taxe occulte sur le prix de ses produits qui servent d'intrants pour les phases ultérieures de la production dans le processus de création de valeur. Cela renchérit la production des secteurs plus en aval. La valeur ajoutée des stades suivants est, par conséquent, imposée plus d'une fois.

#### 6.2.4.2 Inconvénients économiques de l'exclusion du champ de l'impôt

L'exclusion du champ de l'impôt présente les inconvénients économiques suivants:

1. *Différences de charge fiscale:* Les exclusions du champ de l'impôt réduisent l'assiette de l'impôt et conduisent à une charge plus forte des entreprises assujetties. De ce fait, le taux unique est plus élevé d'environ 0,5 point que dans la partie B du message (cf. tableau 9). Les différences de charge fiscale sur les biens et les prestations de services faussent les décisions d'achat de l'acquéreur. Cela est encore renforcé par les charges administratives liées à l'assujettissement.

2. *Distorsion des décisions de production:* L'exclusion du champ de l'impôt des prestations préalables ou des biens d'investissement qui sont engagés dans le processus de production fausse les décisions de production des entreprises. Comme l'impôt préalable payé sur ces intrants ne peut pas être déduit en raison de l'exclusion du champ de l'impôt, le producteur est incité à remplacer ces biens exclus du champ de l'impôt par d'autres biens.

   En l'occurrence, la distorsion due à l'exclusion du champ de l'impôt à un certain stade du processus de production peut s'étendre bien au-delà du secteur directement concerné. Une exclusion du champ de l'impôt sur la production d'acier par exemple se traduit non seulement par une distorsion des décisions de production du fabricant de machines qui utilise les produits en acier comme bien préalable, mais également par une distorsion du prix des produits manufacturés sur ces machines en raison de l'augmentation du prix de la machine. Les méthodes de production et les biens qui dépendent beaucoup de l'utilisation de biens exclus du champ de l'impôt sont ainsi désavantagés.

3. *Incitation à l'intégration verticale*: En raison de son effet de cascade, l'exclusion du champ de l'impôt pousse à l'intégration verticale afin d'éviter la taxe occulte. Cela signifie que le vendeur d'un bien exclu du champ de l'impôt est incité à produire lui-même ses intrants imposables au lieu de les acquérir sur le marché et d'avoir à payer sur ces biens des impôts qu'il ne peut récupérer. Pour beaucoup de biens exclus du champ de l'impôt, les économies d'échelle ou les avantages de la spécialisation dans la production sont toutefois tellement forts que l'intégration verticale ne constitue pas une véritable option. C'est pourquoi ce sont les biens dont la production nécessite un travail moins qualifié et offre peu d'économies d'échelle qui se prêtent le mieux à la production intégrée. Pour les banques qui offrent des ser-

vices financiers exclus du champ de l'impôt, il peut être avantageux de se charger elle-même de leurs propres services de sécurité plutôt que de se les procurer auprès d'un tiers assujetti et de ne pas pouvoir récupérer l'impôt préalable. Cela est valable aussi, par exemple, pour la blanchisserie d'un hôpital. Si le blanchissage du linge hospitalier est confié à un tiers, il est dès lors grevé de l'impôt préalable non déductible. Si l'hôpital le nettoie lui-même, la charge préalable disparaît ou diminue radicalement.

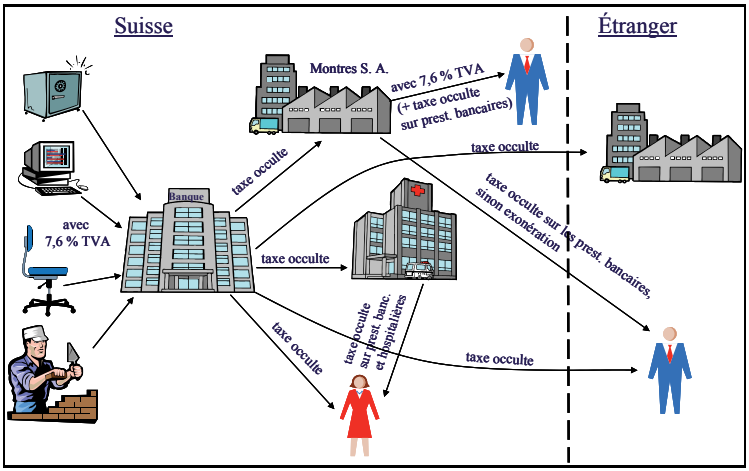
Le consommateur a également intérêt à contourner l'impôt sur la consommation en se chargeant de la production. En l'occurrence, il remplace la production sur le marché par la production du ménage. Par exemple, il repeint lui-même sa chambre et il «économise» la TVA sur les travaux de peinture ou il prépare lui-même ses repas et «économise» la TVA sur les prestations de la restauration.

4. *Violation du principe du lieu du destinataire:* L'exclusion du champ de l'impôt vide le principe du lieu du destinataire de sa substance. D'après ce principe, la TVA doit non pas grever les exportations au lieu du prestataire, c'est-à-dire dans le pays exportateur, mais être prélevée au lieu du destinataire, c'est-à-dire dans le pays importateur, aux conditions applicables dans ce pays. Le principe du lieu du destinataire n'a pas d'influence sur les décisions de l'entreprise concernant le lieu de production ou d'établissement et garantit ainsi l'efficacité de la production au niveau international. Pour les marchandises, ce principe peut être appliqué directement à la frontière par les autorités douanières. Pour les services, l'application est plus difficile car l'impôt sur les acquisitions prévu dans ces cas, c'est-à-dire la perception de l'impôt sur les services importés auprès du destinataire, est souvent difficile à réaliser lorsque le destinataire est un ménage privé.

   L'exclusion du champ de l'impôt concerne essentiellement les services. Il existe deux possibilités de définir les exceptions. En Suisse, tous les chiffres d'affaires d'une entreprise sont concernés par les exceptions, sans égard au fait qu'ils ont été réalisés en Suisse ou à l'étranger. En revanche, l'art. 169, let. c, de la Directive 2006/112/CE autorise l'entreprise qui fournit des services financiers exclus du champ de l'impôt à un client dans un pays qui n'est pas membre de l'UE à réclamer le remboursement de l'impôt préalable payé proportionnellement à la part de l'impôt grevant ces exportations.

*Illustration 5*

**Mécanismes de transfert et taxe occulte**




En Suisse, les prestations exclues du champ de l'impôt sont également grevées de la taxe occulte lorsqu'elles sont exportées, ce qui n'est pas le cas dans l'UE si les prestations sont exportées dans un pays en dehors de l'UE et que le pays de l'UE concerné fait usage de la possibilité que lui accorde la Directive 2006/112/CE. En principe, le bénéficiaire de services financiers exclus du champ de l'impôt en Suisse pourrait être incité à remplacer des offres exclues du champ de l'impôt d'un prestataire suisse par des services financiers exonérés de facto en provenance de l'UE.

Les conséquences des exceptions sur les stades antérieurs du processus de création de valeur sont cependant bien plus lourdes que cet effet. L'exclusion du champ de l'impôt se traduit par un renchérissement des exportations dans la mesure où ces exportations sont produites à partir de prestations préalables exclues du champ de l'impôt ou à partir de biens qui ont été fabriqués eux-mêmes avec des prestations préalables exclues du champ de l'impôt. Ce deuxième effet déploie ses conséquences indépendamment du fait que la déduction de l'impôt préalable est (ou n'est pas) accordée en principe sur les exportations exclues du champ de l'impôt. Le demandeur d'intrants exclus du champ de l'impôt est également incité à remplacer l'offre indigène exclue du champ de l'impôt par des importations de facto franches d'impôt.

5. *Problèmes en cas de double affectation:* Les entreprises qui fournissent à la fois de prestations soumises à l'impôt et des prestations exclues du champ de l'impôt font face à une complication supplémentaire. L'impôt préalable payé doit en effet être réparti proportionnellement sur chaque activité. La déduction de l'impôt préalable est réduite ensuite en proportion des activités exclues du champ de l'impôt. On parle alors de double affectation[116]. Dans

116 Cette complication est attestée par l'étude de l'USAM 2003, p. 19 s.

ce cas, le fisc est confronté à une difficulté: il doit procéder à la réduction de l'impôt préalable de façon correcte, c'est-à-dire proportionnellement à la part de la prestation préalable (soumise à l'impôt préalable) et à celle des biens d'investissement entrant dans la fabrication du bien exclu du champ de l'impôt. L'entreprise concernée par la réduction de l'impôt préalable est, quant à elle, fortement incitée à présenter cette part au fisc comme étant la plus réduite possible. Contrairement au fisc, l'entreprise sait parfaitement dans quelles proportions les différentes prestations entrent dans la fabrication du bien. Ce déséquilibre au niveau de l'information crée un problème de preuve, qui, dans la pratique, ne permet pas d'avoir une vue précise et correcte des proportions exactes. Dans le même temps, le traitement fiscal de la double affectation mobilise des ressources considérables aussi bien pour le fisc que pour l'assujetti.

6. *Extension de la liste des opérations exclues du champ de l'impôt:* Une des caractéristiques de l'exclusion du champ de l'impôt réside dans la manière dont une opération exclue du champ de l'impôt en appelle d'autres. Un processus appelé «extension de la liste des opérations exclues du champ de l'impôt» (obtention frauduleuse d'une exemption) se met alors en marche. Toute exclusion du champ de l'impôt crée le besoin d'autres exceptions en amont ou en aval de la chaîne de création de valeur.
   - Si l'on accorde une exception permettant d'alléger la charge fiscale pesant sur un bien précis, cela engendre une pression visant à créer d'autres exceptions pour les biens exclus du champ de l'impôt ou exonérés de l'impôt qui entrent dans le processus de fabrication du bien sur lequel porte l'exception. Les fournisseurs des biens utilisés en amont du processus de création de valeur vont alors arguer que la charge fiscale pesant sur le bien à exonérer ne peut être atténuée que si l'on réduit (ou supprime) d'abord la taxe occulte grevant le bien qu'ils fournissent.
   - Si l'exception est accordée à un stade intermédiaire du processus de création de valeur, la pression visant à appliquer cette exclusion pour les utilisateurs du bien exclu se fera plus forte. On le voit très bien lorsqu'une entreprise située au niveau 3 du processus de création de valeur achète une prestation préalable à une entreprise située au niveau 2 de ce même processus. Lorsque les prestations de cette entreprise de 2e niveau sont imposables et que celles de l'entreprise du 3e niveau sont exclues du champ de l'impôt, le bénéfice de l'entreprise du 3e niveau est alors généré par le fait, qu'à ce niveau, la création de valeur n'est pas imposée. Par contre, si la création de valeur réalisée au 2e niveau est également exclue du champ de l'impôt, le bénéfice de l'entreprise du 3e niveau est généré par le fait que la création de valeur n'est imposée ni au 2e, ni au 3e niveau.

### 6.2.4.3 Justification de l'exclusion du champ de l'impôt dans des cas déterminés

Malgré les aspects négatifs des exclusions du champ de l'impôt présentés plus haut, elles se justifient dans quelques cas pour lesquels il faut prendre en compte la taxe occulte qu'elles génèrent. C'est toujours le cas lorsque l'imposition du produit n'est

pas possible et que, pour des raisons pratiques ou fiscales, une exonération ne semble pas pertinente.

*Microentreprises:* Pour ce qui est des petites entreprises, les frais de perception et d'acquittement de l'impôt sont si disproportionnés par rapport aux recettes fiscales potentielles qu'il semble judicieux de ne pas les intégrer au système de la TVA. Pour ces mêmes raisons, il n'est pas non plus pertinent de leur accorder l'exonération de l'impôt. C'est la raison pour laquelle les entreprises de petite taille sont généralement exclues de la TVA. Cette exclusion permet de ne pas imposer la création de valeur réalisée par ces petites entreprises. Cette solution apparaît comme un compromis acceptable entre la volonté de maintenir les coûts de perception et d'acquittement à un niveau assez bas – dans le cas présent, à zéro, les entreprises concernées n'étant pas tenues de s'inscrire auprès de l'AFC ni d'établir des décomptes – et celle de ne pas renoncer entièrement à des recettes en raison de la taxe occulte. De plus, les très petites entreprises ne sont pas exagérément avantagées par rapport aux entreprises concurrentes légèrement plus importantes[117].

*Production non marchande:* Le fait que leur production est vendue à un prix inférieur aux valeurs du marché ou aux frais de production est une autre raison pour laquelle ces entreprises ne sont pas intégrées au système de la TVA. Dans ce cas, on parle de production non marchande.

La production non marchande pour usage final propre est constituée des biens et des services produits par des institutions pour leur propre consommation ou pour être utilisés dans le cadre de leurs investissements bruts. Les prestations de services issues des immeubles d'habitation utilisés par le propriétaire (valeurs locatives) en sont le plus bel exemple. La production non marchande pour usage final propre ne devrait pas être prise en compte dans l'assiette de la TVA, pour autant qu'elle reste utilisée dans le cadre des ménages privés.

L'autre production non marchande est constituée de biens et de services individuels ou collectifs produits par d'autres institutions et fournis gratuitement ou à des prix économiquement non significatifs. Il n'y a donc pas de contre-prestation sur laquelle la TVA pourrait être prélevée. Par conséquent, la production non marchande n'est pas soumise à la TVA avec déduction de l'impôt préalable. On retrouve cette production non marchande dans le secteur public ou dans les prestations fournies par les organisations privées à but non lucratif. Sont principalement concernées les branches de la recherche et du développement, de l'administration publique, de l'instruction, de la santé et des activités sociales, des représentations d'intérêts ainsi que des associations religieuses et autres, des activités récréatives, culturelles et sportives.

Les exemples les plus marquants de production non marchande se retrouvent lorsque les institutions publiques sont en concurrence avec les entreprises privées. Les institutions éducatives étatiques fournissent leurs prestations à des prix souvent très bas, loin de couvrir les coûts, voire gratuitement. Si ces prestations sont imposables, elles ne sont cependant pas grevées par l'impôt ou alors pour une petite partie, la contre-prestation versée étant trop réduite. Par contre, les prestations fournies par une institution éducative privée, dont les frais d'écolage assurent entièrement le financement, sont intégralement imposées. Une égalité de traitement pourrait être instaurée entre ces deux types d'institutions par une exclusion du champ de l'impôt.

117 D'après l'art. 11 P-LTVA, ces entreprises peuvent renoncer à être libérées de l'assujettissement.

Toutefois, cela reviendrait à privilégier les secteurs exclus par rapport aux secteurs assujettis. Bien que l'exclusion du champ de l'impôt ne soit pas neutre du point de vue de la concurrence, puisqu'elle privilégie le secteur public par rapport au secteur privé, elle reste la variante à privilégier.

*Biens difficilement imposables:* Il reste certains secteurs spécifiques, pour lesquels il est très difficile de déterminer les produits et prestations sur lesquels prélever la TVA. L'exclusion du champ de l'impôt est donc appliquée pour éviter une exonération complète de ces secteurs. Il n'est cependant pas très évident de déterminer quelle méthode, de l'exonération (imposition au taux zéro) ou de l'exclusion du champ de l'impôt (exception à l'imposition), est la meilleure dans ces cas. Selon le théorème de l'efficacité de la production, un système fiscal ne doit générer des distorsions qu'au niveau des décisions de consommation et non pas au niveau des décisions de production. Par conséquent, il semblerait que l'exonération soit la solution la plus appropriée, car la taxe occulte inhérente à l'exclusion du champ de l'impôt influe, elle, sur les décisions de production. Le théorème de l'efficacité de la production n'est toutefois valable que lorsque la totalité des biens peut être imposée. Si cette condition n'est pas remplie, la charge pesant indirectement sur ces biens du fait de l'imposition des produits nécessaires à leur fabrication peut, dans certaines circonstances, se traduire par une amélioration du bien-être. Dans ce cas, l'exclusion du champ de l'impôt serait plus avantageuse que l'exonération.

#### 6.2.4.4 Exceptions impossibles à supprimer

Certaines opérations posent de gros problèmes, au niveau de la perception, qui compliquent leur intégration au système de la TVA. Ces opérations, énumérées de manière exhaustive ci-après, doivent en effet rester exclues du champ de l'impôt de par la nature même du système[118].

**Prestations financières** (crédit, cautionnements, garanties et autres sûretés, marché des devises et billets de banque):

Ces catégories de prestations financières sont fournies dans le cadre d'un mandat d'intermédiaire, dont le prix ou la contre-prestation prend la forme d'une marge (intérêts ou autres marges). L'imposition de ces opérations financières pose un problème: la création de valeur ne peut être déterminée sur la base du chiffre d'affaires réalisé pour chaque opération, ce qui pourtant est obligatoire pour accorder la déduction de l'impôt préalable dans le cadre du système de la TVA. Actuellement, moins de 10 % des prestations bancaires fournies à des consommateurs suisses devraient être soumises à la TVA. La déduction de l'impôt préalable n'est pas accordée pour les services exclus du champ de l'impôt, même s'ils sont fournis à des clients étrangers ou à des assujettis suisses. Ainsi, le fournisseur de la prestation est soumis à une taxe occulte qu'il transfère à ses clients, qu'ils soient suisses ou étrangers. Cette taxe occulte représente actuellement environ 800 millions de francs. S'y ajoutent les difficultés posées par la délimitation entre les opérations soumises à l'impôt et les opérations exclues du champ de l'impôt (p. ex. affacturage). Bien que

118 Invoquer «la nature même du système» n'est pas totalement correct. Théoriquement, ces prestations pourraient elles aussi être imposées, mais la charge de travail que générerait cette imposition serait beaucoup trop lourde et surtout disproportionnée par rapport aux recettes qu'elle permettrait d'encaisser.

cette situation semble plutôt amener à privilégier une suppression de l'exception dans le domaine des prestations bancaires, le statu quo doit être maintenu pour les raisons suivantes:

- Ni les opérations de crédit effectuées ni le trafic des paiements (transmission de valeurs) n'entrent dans le champ d'application d'un impôt sur la consommation. En effet, ces prestations n'entraînent aucune consommation privée de biens et de prestations de services, qu'elles ne font que préparer.
- Les modèles théoriques d'imposition complète de la plus-value due aux banques à l'aide d'un système de flux de capitaux («cash flow»[119]) sont étrangers au système de la TVA; ils ne sont pas suffisamment mûrs et aucune banque n'y recourt. Ils ne sont pas non plus à l'ordre du jour dans l'UE.[120]
- Outre la taxe occulte, qui avoisine les 800 millions de francs, un assujettissement remettrait en question – en partie tout au moins – les recettes tirées du droit de timbre, qui se montent à 1,9 milliard de francs.
- Le produit de la taxe occulte dans cette branche est si élevé aujourd'hui qu'un assujettissement complet des services bancaires (opérations sur marge et opérations de commissions) à l'aide d'un système de flux de capitaux n'accroîtrait guère le rendement fiscal. Il en irait de même si les opérations de commissions des banques étaient davantage soumises à la TVA[121]. Cette conclusion surprenante tient au fait que la majeure partie des services bancaires sont fournis à des bénéficiaires se trouvant à l'étranger (auquel cas ils bénéficieraient d'une exonération «authentique» de l'impôt) ou à des contribuables se trouvant en Suisse (qui bénéficieraient de la déduction de l'impôt préalable). En outre, il faut songer à l'aspect de la concurrence partielle avec les droits de timbre. Or, une «double» imposition n'est jamais et nulle part entrée en ligne de compte.

  A supposer que l'on veuille soumettre de façon sélective les opérations de commissions sur lesquelles il n'est perçu aujourd'hui ni TVA ni droits de timbre, il faut là encore savoir que les recettes supplémentaires seraient nulles ou tout au plus faibles, en raison de la part élevée des opérations impliquant des clients se trouvant à l'étranger ou des entreprises. Par contre, des charges supplémentaires de régulation[122] et de perception seraient à prévoir, ainsi que le risque de voir ces activités quitter la Suisse.

**Services d'assurance:**

Un problème analogue se pose pour les services d'assurance. Il est en effet difficile de déterminer la contre-prestation correspondant à chaque service d'assurance. La

119 Voir rapport «10 ans de TVA», ch. 4.1.4.2.2.

120 Voir proposition pour une directive du Conseil pour la modification de la Directive 2006/112/CE sur le système commun de la TVA au sujet du traitement des prestations d'assurances et financières, COM (2007) 747 définitif.

121 Des calculs de l'AFC ont montré que l'imposition de toutes les opérations de commissions des banques n'aboutirait qu'à 89 millions de francs de recettes supplémentaires. Il faudrait également tenir compte du manque à gagner sur le droit de timbre (produit en 2007: 1,9 milliard de francs), qui devrait disparaître partout où il est en conflit avec la TVA.

122 Il faudrait introduire des règles pour le cas des contre-prestations «implicites» des commissions.

prime que le preneur d'assurance doit verser pour une opération d'assurance n'est pas une base pertinente pour calculer la contre-prestation. En effet, la valeur globale de ce type de services correspond à la différence entre les versements encaissés par l'assureur sous la forme de primes et le produit retiré des investissements effectués, d'une part, et les versements effectués par l'assureur dans le cadre des indemnisations et des rachats d'assurance, d'autre part. Calculer très précisément cette valeur globale n'est pas possible pour chaque opération d'assurance.

Les services de base de la branche des assurances et de la réassurance, ainsi que l'activité des agents ou des courtiers d'assurances, sont exclus du champ de l'impôt aujourd'hui. Il n'est donc pas accordé de déduction de l'impôt préalable, même lorsque les services s'adressent à des clients étrangers ou à des entreprises indigènes. Dans cette branche également, les prestataires subissent une taxe occulte dont le montant global atteint 700 millions de francs.

L'imposition des services d'assurance selon un système de flux de capitaux («cash flow») serait théoriquement possible, comme pour les banques. Mais elle n'entre pas en ligne de compte, faute d'avoir été testée dans la pratique et d'être eurocompatible. En revanche, l'imposition des assurances de choses (dont les assurances accidents, maladie et responsabilité civile), selon la méthode actuellement utilisée en Nouvelle-Zélande, pourrait être envisagée. Cette méthode garantit un résultat objectif, en imposant la prestation de l'intermédiaire dans la gestion des risques de façon que seule la consommation indigène est grevée et qu'il n'y a pas de taxe occulte. En outre, les prestations servant à réparer les dommages ne subissent pas de double imposition. Demeurent toutefois les problèmes suivants:

- La branche des assurances supporte des frais considérables dus au changement; en outre, le risque existe que les affaires se déplacent à l'étranger.
- Le modèle d'imposition néo-zélandais est incompatible avec l'assurance-vie (prévoyance professionnelle comprise), dont les primes contiennent une part généralement élevée d'épargne. A l'instar des services financiers, il faudrait donc exclure l'assurance-vie du champ de l'impôt. Le cas échéant, les assureurs seraient confrontés à une inégalité de traitement concernant leurs produits d'assurance (ce qui n'irait pas dans le sens de la simplification recherchée).
- La charge fiscale grevant les primes des assurances maladie et accidents semblerait très lourde.
- Un changement d'imposition serait, dans ce cas, tout aussi désavantageux pour le fisc que dans le cas des services financiers: en effet, en cas d'imposition de toutes les assurances de choses selon le modèle néo-zélandais, les calculs montrent que les diminutions de recettes atteindraient 138 millions de francs. Là encore, la TVA serait en conflit avec le droit de timbre perçu sur les primes d'assurance, qui, en 2007, a rapporté quelque 637 millions de francs dans le secteur des assurances de choses.

**Opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard:**

Des problèmes semblables à ceux liés aux opérations d'assurance se posent lors d'opérations résultant de jeux de hasard en ce qui concerne la détermination de la base de calcule de l'impôt. La consommation de chaque joueur ne peut pas être observée techniquement. La consommation (utilisation du revenu ou de la fortune dans un but de consommation) devrait être définie comme une perte nette lors de la

fréquentation de maisons de jeu ou sur les bulletins de loto (également en cas de participation répétée). En cas de gain dépassant la mise, il n'y a pas de consommation. Un éventuel fondement sur le produit brut des jeux réalisé par le fournisseur de jeux de hasard ne représente pas cette consommation individuelle, mais ne constitue qu'une valeur indicative de l'utilisation cumulée, non individualisée, du revenu. De plus, il faut prendre en compte les difficultés techniques pour les jeux concernés par l'exclusion lors du transfert de l'impôt chez le consommateur (joueur). Ainsi, pour la roulette par exemple, il n'est pas possible de procéder au transfert de l'impôt pour chaque partie, sans changer fondamentalement le déroulement du jeu.

La soumission des opérations de jeux de hasard à la TVA provoquerait une imposition cumulative indésirable dans la conception actuelle de l'imposition des jeux de hasard, qui entraînerait, qui plus est, un important déplacement de recettes entre la Confédération et les cantons. L'impôt sur les maisons de jeu, qui est en partie versé aux cantons, devrait alors être réduit au profit de la TVA, qui n'est encaissée que par la Confédération. Cette surcharge fiscale cumulative ainsi que les raisons inhérentes au système justifient le fait que les opérations de jeux de hasard demeurent à l'avenir exclues de la TVA. Un impôt comparable à l'impôt sur les maisons de jeu n'existe pas pour les loteries. Cependant, les mêmes problèmes techniques de perception se posent. De ce fait, et pour traiter de la même manière l'ensemble des jeux de hasard du point de vue de la TVA, les loteries doivent également restées exclues du champ de l'impôt.

**Vente et location d'immeubles:**

Selon les dispositions d'exception en vigueur (art. 18, ch. 20, 21 et 24 LTVA), le propriétaire foncier n'est pas imposé sur la contre-prestation demandée pour la vente ou la location. En contrepartie, il ne peut faire valoir de déduction pour la TVA qui lui est transférée pour la construction, la transformation ou l'entretien du bâtiment, pour ses frais de chauffage et d'exploitation ainsi que pour ses charges. La taxe occulte qui en résulte est lourde (env. 1,2 milliard de francs). Elle remplace dans une certaine mesure l'imposition des opérations immobilières.

Pour ce qui est de l'immobilier, il faut distinguer les immeubles commerciaux et les immeubles d'habitation. Pour les premiers, la question de l'imposition se pose moins car les locataires ou les acheteurs assujettis qui utilisent l'immeuble à des fins commerciales peuvent déduire la TVA qui leur est éventuellement transférée (déduction de l'impôt préalable). C'est pourquoi les entreprises assujetties à la TVA ont souvent intérêt à effectuer leurs transactions immobilières dans un cadre imposable. Dans cette optique, le projet de loi propose d'autoriser, dans tous les cas, l'imposition volontaire des immeubles (art. 22, al. 3, P-LTVA).

La situation est encore plus compliquée pour les immeubles servant de logements. Dans le cadre du système, les loyers pourraient être imposés. Toutefois, pour des raisons d'égalité de droit, la valeur locative des immeubles occupés par les propriétaires devrait elle aussi être soumise à la TVA, ce qui est difficilement applicable dans le système actuel. La solution en place (exclusion du champ de l'impôt) doit donc être maintenue. Les investissements dans la construction de logements sont imposés en tant que livraisons (travaux sur des constructions exécutés par un entrepreneur en bâtiment) et en tant que prestations de services (architecture et ingénierie), que ces prestations soient fournies au propriétaire qui occupe l'immeuble ou au bailleur d'immeubles locatifs.

**Production naturelle:**

Dans ce cas, le fait que l'agriculture ne soit pas soumise à la TVA n'est pas induit par le système. Rien ne justifie, par conséquent, que l'agriculture soit traitée différemment des autres branches économiques dans le cadre de la fiscalité. Toutefois, l'imposition de la production naturelle entraînerait une augmentation du nombre d'assujettis de quelque 25 000[123] (presque exclusivement des PME) ce qui aurait pour conséquence d'alourdir considérablement les coûts de perception supportés par l'AFC. Le supplément de travail auquel devrait faire face l'administration impliquerait une augmentation des effectifs en personnel de 40 postes par rapport à l'effectif actuel. De plus, les nouveaux assujettis devraient eux aussi supporter une hausse des coûts d'acquittement de l'impôt. Si on considère en outre que la situation du marché agricole est faussée du fait des subventions élevées qui sont versées et que la plus-value réalisée dans le secteur de l'agriculture reste faible par rapport à celle des autres secteurs, l'imposition de ce secteur d'activité ne se justifie pas. Par ailleurs, la taxe occulte ne pose pas problème puisqu'elle est compensée par l'octroi de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable (art. 29, al. 2, P-LTVA). Un producteur de produits naturels doit tout de même supporter l'impôt préalable non déductible en raison de l'exception, en particulier sur ses investissements (bâtiments, machines).

Par contre, l'exclusion de certaines opérations accordée actuellement pour des raisons politiques, et notamment pour des raisons de politique sociale (en particulier dans les domaines de la santé, du sport, de la culture et de la formation), n'est en rien inhérente au système.

### 6.2.5 Pourquoi un taux unique?

Le droit de la TVA en vigueur prévoit l'application d'un taux normal de 7,6 %, d'un taux réduit de 2,4 % et d'un taux spécial de 3,6 % pour les prestations du secteur de l'hébergement. Le taux réduit s'applique, en particulier, aux biens de consommation courante. Ce taux sert un objectif social d'optimisation de la répartition de l'impôt; il doit notamment permettre d'alléger la charge fiscale des personnes ayant un revenu modeste, certains éléments de la TVA ayant un effet progressif.

La question posée, c'est-à-dire l'application d'un taux unique ou l'application de plusieurs taux échelonnés selon les catégories de produits, doit être discutée en tenant compte à la fois des objectifs de répartition, de l'efficacité, des coûts de perception et d'acquittement de la TVA ainsi que des aspects de politique économique.

#### 6.2.5.1 Répartition

L'existence de différents taux est généralement justifiée par des arguments de politique de répartition. En introduisant des taux réduits pour les biens de première nécessité – compensés le cas échéant par des taux élevés pour les produits de luxe –, il est possible d'intégrer des éléments à effet progressif dans la TVA.

123 Il faut ajouter jusqu'à 25 000 exploitations qui renonceraient à être libérées de l'assujettissement du fait de la disparition de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable.

On peut s'opposer à cette conception en lui reprochant de ne pas faire la différence entre l'équité horizontale et l'équité verticale[124]. Bien qu'il soit probablement vrai que les biens de luxe sont demandés surtout par des personnes riches et bien qu'il soit certainement correct d'imposer plus lourdement les personnes riches, on ne peut pas s'empêcher de penser que certaines personnes pauvres achètent elles aussi des biens de luxe alors que certaines personnes riches renoncent à de tels produits. Les taux de TVA spéciaux qui peuvent être considérés soit comme des impôts, soit comme des subventions sur des biens spéciaux[125], empêchent toute équité horizontale et sont par exemple peu compatibles avec le principe de la capacité contributive.

Plusieurs pays de l'UE ont supprimé ces dernières années l'application d'un taux de TVA plus élevé pour les produits de luxe. Tant que ce taux concerne les boissons alcooliques, les produits pour fumeurs ou les véhicules motorisés, il faut souligner que la consommation de ces produits est d'ores et déjà imposée séparément, sur la base de leurs effets secondaires néfastes. Par ailleurs, pour ce qui est des petits produits dont la valeur est élevée, le taux de TVA plus élevé est difficile à justifier, étant donné que ces produits (bijoux, produits cosmétiques ou caméras) sont faciles à introduire illégalement. On précisera que la Suisse a renoncé d'emblée à appliquer un taux plus élevé.

Dans les pays industrialisés, l'idée se répand de plus en plus que les taux de TVA réduits ne sont pas la meilleure solution pour alléger l'imposition des couches les plus pauvres de la population. Selon l'OCDE, qui se fonde sur une série d'études menées dans plusieurs pays, le fait d'appliquer des taux de TVA différenciés n'influe sur la répartition que de manière relativement faible. En effet, cette répartition est quasi la même en Angleterre (où les biens de première nécessité sont imposés au taux 0), aux Pays-Bas ou en Suisse (où les biens de première nécessité sont imposés à un taux réduit) et au Danemark et en Norvège (où les biens de première nécessité sont imposés au taux normal)[126]. La raison semble être que les habitudes de consommation des différents groupes de revenus se sont rapprochées. Si tel est le cas, il apparaît que la différenciation des taux, qui vise à augmenter la progressivité ou à diminuer la dégressivité, n'est pas une mesure efficace.

Un autre exemple qui remet en question l'efficacité des taux réduits dans le domaine de la politique de répartition vient de l'Irlande.[127] On y a constaté que les couches les plus pauvres de la population, bien qu'elles consacrent un pourcentage plus élevé

124 Cf. p. ex. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2e édition; Munich: Vahlen, 2000, p. 221.

125 Au stade des produits intermédiaires, la différenciation des taux de l'impôt – par exemple sous la forme d'une réduction du taux pour certains types de produits – ne sert à rien parce que le revenu imposable au stade intermédiaire devra être remboursé à titre de remboursement de l'impôt préalable à l'entreprise assurant l'étape de production suivante. Toutefois, au dernier stade de la production, le taux réduit peut être interprété comme une combinaison entre une imposition au taux normal et une subvention sur les biens spéciaux. Suivant l'élasticité, ce sont donc tour à tour les fournisseurs de prestations et les bénéficiaires qui profitent des biens imposés à un taux réduit. En supposant que l'offre soit élastique, l'effet de la subvention fiscale est presque totalement, voir totalement, en faveur du bénéficiaire. Dans plusieurs pays européens, certains biens sont soumis à un taux élevé, que l'on peut considérer comme une combinaison du taux normal et d'un impôt grevant des biens spéciaux.

126 Cf. OCDE; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

127 Cf. Ireland, Commission on Taxation, Third Report: Indirect Taxation (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendice 9.

de leurs revenus à l'achat de produits alimentaires, dépensent moins que les couches plus riches dans l'absolu. Ces dernières dépensent effectivement le double, car elles achètent des aliments plus coûteux, vont plus souvent manger au restaurant et jettent davantage de produits alimentaires à la poubelle. Par conséquent, le taux de TVA nul appliqué en Irlande pour les denrées alimentaires constitue un allégement deux fois plus important pour les assujettis riches.

Globalement, la TVA n'est donc pas l'instrument idoine ni pour atténuer les inégalités au niveau de la répartition des revenus ni pour alléger la charge fiscale frappant les assujettis pauvres. A cet égard, il existe d'autres instruments bien plus efficaces, comme l'impôt sur le revenu ou des systèmes visant à soutenir les revenus.[128]

Le Contrôle fédéral des finances (CDF) recommande également de ne pas compenser plus longtemps les effets de charge de la TVA avec des allégements fiscaux sur les denrées alimentaires. Les charges supplémentaires liées au taux unique ont pu être compensées du point de vue économique, pour les ménages à faibles revenus, par des réductions supplémentaires des primes de l'assurance de base.[129]

Les calculs de comparaison de charges effectués par l'AFC amènent à tirer des conclusions comparables[130]. Le taux réduit sur les denrées alimentaires ou les boissons sans alcool touche proportionnellement plus les personnes qui ont un revenu modeste que celles ayant un revenu élevé.

*Tableau 8*

**Conséquences des différents taux appliqués aux denrées alimentaires sur la charge supportée par les ménages**

| Classes de revenus (en francs par mois) | Tous les ménages | 0 - 4 599 | 4 600 - 6 699 | 6 700 - 8 899 | 8 900 - 11 899 | 11 900 et plus |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Revenu mensuel par ménage | 8 727 | 3 208 | 5 674 | 7 768 | 10 271 | 16 639 |
| Nombre de personnes par ménage | 2.26 | 1.39 | 1.85 | 2.34 | 2.76 | 2.94 |

| Statu quo (charge fiscale sur les denrées alimentaires et les boissons non-alcoolisées au taux de 2,4%) | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Charge fiscale en francs par mois | 14.60 | 9.54 | 11.55 | 14.36 | 17.30 | 20.13 |
| Charge fiscale en % du revenu | 0.17% | 0.30% | 0.20% | 0.18% | 0.17% | 0.12% |

| Charge fiscale des ménages avec le taux de TVA de 7,6% sur les denrées alimentaires et les boissons non-alcoolisées | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Charge fiscale en francs par mois | 46.23 | 30.22 | 36.59 | 45.47 | 54.80 | 63.73 |
| Charge fiscale en % du revenu | 0.53% | 0.94% | 0.64% | 0.59% | 0.53% | 0.38% |

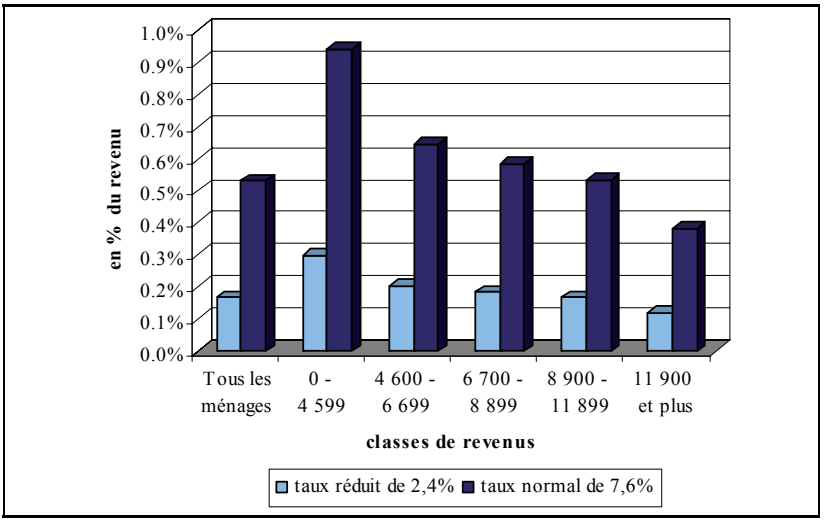
128 Cf. Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OC*f*EB Research Memorandum 9802, 1998. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998

129 CDF 2007, p. 47

130 Ces calculs s'appuient sur les enquêtes sur les revenus et la consommation de l'Office fédéral de la statistique portant sur la période allant de 2003 à 2005.

*Illustration 6*

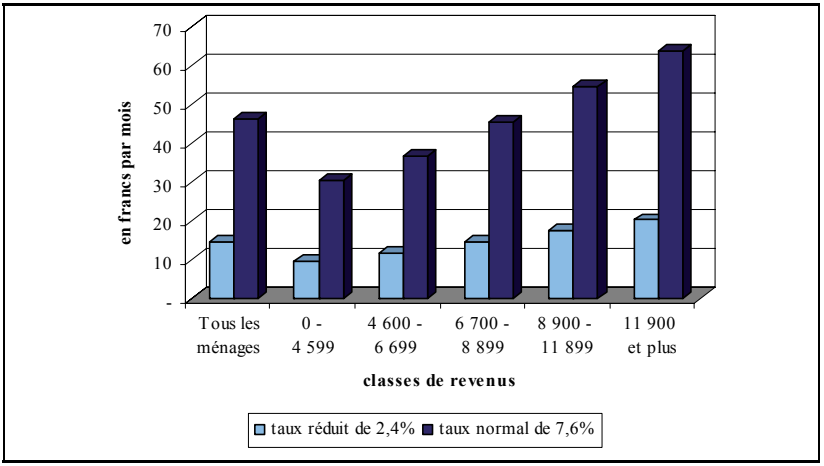
**Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en % du revenu**




Pour chaque franc de diminution de la charge fiscale grevant les classes de revenus les plus faibles à l'achat de denrées alimentaires ou de boissons sans alcool, on abaisse cependant, du même coup, la charge fiscale des classes de revenus les plus élevées de 2 francs.

*Illustration 7*

**Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en francs par mois**



Il faut ajouter que cet effet est principalement dû au nombre souvent différent de personnes qui forment le ménage.

#### 6.2.5.2 Efficacité économique

Du point de vue de l'efficacité économique, on peut également se demander si tous les biens devraient être imposés au même taux ou si des taux différenciés permettraient d'améliorer l'efficacité économique. La recherche économique avance deux arguments en faveur de la différenciation des taux:

- Le premier argument se fonde sur la «règle de Ramsey»[131]. Selon cette règle, les biens dont la demande réagit de manière moins élastique (c'est-à-dire de manière moins forte) aux taux de l'impôt devraient être imposés plus fortement que les biens dont la demande réagit fortement aux taux de l'impôt. Il apparaît que la perte au niveau du bien-être due à l'imposition est moins importante que si un taux unique était appliqué. Il y aurait un taux unique pour tous les biens seulement si l'élasticité de toutes les demandes était identique. D'un point de vue purement économique, il s'ensuit que ce sont surtout les biens de première nécessité (p. ex. les produits alimentaires) qui devraient être imposés de manière élevée, car c'est dans le domaine de ces biens que l'on peut s'attendre à une très faible élasticité de la demande. Par contre, les produits de luxe, dont la demande est très élastique, devraient être imposés à un taux faible[132]. Il y a donc manifestement un conflit entre un but axé sur l'efficacité et un but axé sur la répartition! En d'autres termes, on peut s'attendre à ce que les suggestions en matière de fiscalité fondées sur la règle de Ramsey soient rejetées pour des questions de politique de répartition. En outre, il apparaît que la règle de Ramsey ne pourrait pas être appliquée en raison de la complexité de la structure des taux de la TVA, qui seraient fixés sur la base d'estimations empiriques de l'élasticité. Par conséquent, la politique fiscale ne peut pas se fonder sur la règle de l'élasticité inverse[133].
- Le second argument en faveur d'une différenciation des taux de l'impôt visant à augmenter l'efficacité économique est fondé sur le fait que les activités comme les loisirs ou la production domestique ne sont pas imposées, à tort. La raison est que ces activités (contrairement à l'exercice d'une activité lucrative ou à l'acquisition de biens) ne constituent pas des transactions commerciales simples à observer et, par conséquent, à imposer.

  Les loisirs ne peuvent pas être imposés directement; en revanche, il est possible de les imposer indirectement. Par exemple, il est possible de le faire par l'intermédiaire de la TVA, en appliquant un taux plus élevé aux biens utilisés exclusivement ou essentiellement à des fins de loisirs[134].

131 Cf. Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; Economic Journal, 37, 1927, p. 47 à 61.
132 Cf. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2e édition, Munich: Vahlen, 2000, p. 179.
133 Cf. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2e édition; Munich: Vahlen, 2000, p. 182.
134 Cf. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2e édition; Munich: Vahlen, 2000, p. 181.

Du point de vue de l'efficacité, l'impossibilité d'imposer la production domestique implique, en matière de politique fiscale, que les prestations fournies sur le marché, qui constituent des substituts des services produits dans le ménage, devraient être imposées moins fortement que les autres biens[135]. Font partie de ces prestations par exemple les réparations et les travaux d'entretien de l'habitat, le jardinage, la cuisine, le nettoyage, la coiffure, la garde et l'éducation des enfants.

#### 6.2.5.3 Coûts de perception et d'acquittement de la TVA

La TVA est difficile à percevoir avec des taux différenciés: l'application des taux différenciés entraîne en effet des problèmes de classification et incite les assujettis à éluder l'impôt. L'autorité fiscale doit non seulement identifier et vérifier les chiffres d'affaires réalisés sur les différents produits, mais doit aussi interpréter les règles d'application des différents taux. Les frais liés à la taxation augmentent encore en raison des frais de correction lorsque les assujettis ont appliqué un mauvais taux. Le nombre de réclamations augmente, car, même si la législation est précise, les problèmes de délimitation et l'insécurité juridique sont inévitables. Ces réclamations constituent une charge administrative.

Les taux différenciés causent également une augmentation des frais en matière de comptabilité auxquels doivent faire face les assujettis, ce qui provoque une augmentation des coûts d'acquittement de la TVA. Ce problème touche les petites entreprises de manière disproportionnée[136].

#### 6.2.5.4 Aspects politico-économiques

Un taux unique institue un standard. Il est beaucoup plus difficile aux groupes d'intérêt qui souhaitent bénéficier d'allégements fiscaux et font valoir des exigences dans ce sens d'obtenir gain de cause si le fait d'accéder à leurs revendications crée un précédent. De plus, l'existence de plusieurs taux incite certains groupes d'intérêt, qui souhaitent également obtenir des allégements fiscaux, à prétexter que si les autres ont droit à un traitement préférentiel, ils doivent y avoir droit eux aussi. Dans ce contexte, les rapports de force politiques risquent de jouer un rôle plus important que les arguments d'efficacité dans le sens de la théorie de l'impôt optimal. Aussi l'assiette fiscale risque-t-elle de se vider de sa substance, ce qui serait plutôt nuisible au système fiscal.

#### 6.2.5.5 Conclusion: le taux unique est la meilleure option

Du seul point de vue de l'efficacité, il apparaît que les taux différenciés seraient préférables. Toutefois, l'application de ces taux est quasi-impossible en raison des exigences très élevées en matière d'information et des frais très importants en

135 Cf. Kleven, Henrik J.; Richter, Wolfram F. und Sørensen, Peter B.; Optimal Taxation with Household Production; Mimeo, 1999.

136 C'est ce que montrent plusieurs enquêtes citées dans l'étude de l'USAM 2003, p. 9 ss.

matière de perception et d'acquittement de la TVA. Les arguments en faveur de taux différenciés fondés sur la politique de répartition, qui, en gros, préconisent une différenciation des taux allant dans un sens diamétralement opposé aux intérêts d'une politique axée sur l'efficacité[137], sont plus faciles à mettre en œuvre et sont d'ailleurs déjà en partie appliqués. Toutefois, ces arguments ne l'emportent pas, car la politique de répartition dispose d'instruments beaucoup plus efficaces. Du point de vue de l'économie politique et sous l'angle des coûts de perception et d'acquittement, il existe de nombreux arguments en faveur d'un taux unique. Compte tenu de tous les arguments avancés, il apparaît donc que le taux unique est la meilleure solution.

### 6.2.6 Alternative à la différenciation du taux

Le Conseil fédéral propose toutefois, pour atteindre certains des objectifs de politique sociale ou de répartition dans le cadre de la TVA, de procéder à une mesure de correction. Cette correction, cependant, ne doit pas intervenir au sein même du système actuel de la TVA, mais en dehors de ce système. Les charges pesant sur les petits budgets seront ainsi allégées sans pour autant compliquer davantage – et inutilement – le système d'imposition de la TVA. Le correctif socio-politique prévoit de verser les quelque 380 millions de francs générés par l'augmentation du taux de l'impôt de 0,1 % (en 2012) de façon ciblée à 40 % des ménages aux revenus les plus faibles. Ainsi, malgré un taux unique, ces ménages ne subiront aucune charge supplémentaire par rapport à aujourd'hui[138].

## 6.3 Solutions possibles examinées

Les solutions possibles examinées sont traités au ch. 1.4.

## 6.4 Appréciation des solutions proposées; résultats de la procédure de consultation

### 6.4.1 Consultation sur la réforme de la LTVA

Par décision du 14 février 2007, le Conseil fédéral a chargé le DFF de lancer une procédure de consultation auprès des cantons, des partis politiques, des associations faîtières œuvrant au niveau national, des communes, des villes et des régions de montagne, des associations faîtières œuvrant au niveau national, de l'économie et des groupes intéressés. La consultation a duré jusqu'au 31 juillet 2007.

En tout, 170 cantons, partis, associations et institutions ont été invités à participer à la consultation. Parmi ceux-ci, 111 se sont prononcés. De plus, 424 intéressés issus principalement des milieux sportif et social ont donné spontanément leur avis.

137 En effet, la règle de Ramsey préconiserait d'imposer les biens de première nécessité avec un taux plus élevé en raison de la faiblesse de l'élasticité de la demande de tels biens. À l'inverse, la politique de répartition préconiserait de réduire le taux pour les biens de première nécessité.

138 Cf. au sujet du correctif socio-politique ch. 11.

Trois modules de réforme ont été soumis aux participants à la consultation:

- Le module *«loi fiscale»,* dont le fondement constituait la loi sur la TVA dans laquelle plus de 50 points étaient totalement remaniés.
- Le module *«taux unique»,* qui prévoyait en plus d'introduire un taux unique de 6 % et de supprimer 20 des 25 exceptions actuelles, avec une variante supplémentaire qui renonçait à la suppression de l'exception concernant le domaine de la santé.
- Comme alternative au taux unique, le module *«deux taux»* prévoyait une différenciation entre le taux normal de 7,6 % et le taux réduit de 3,4 % applicable aux biens et aux services relevant de l'alimentation, de la culture, du sport, de la formation, de la restauration, de l'hébergement et de la santé. Ce module prévoyait également la suppression de 20 des 25 exceptions actuelles. Pour des considérations de politique sociale, les exceptions supprimées étaient ici soumises au taux réduit.

En dehors de ces modules, de nombreuses autres possibilités de réforme ont aussi été présentées dans la consultation. Afin d'atténuer la surcharge financière des ménages de condition économique modeste occasionnée par la suppression d'une grande partie des exceptions et l'introduction d'un taux unique, un correctif sociopolitique temporaire a en outre été proposé.

Les résultats de la consultation sont présentés de manière détaillée dans le rapport de l'AFC qui a été publié en décembre 2007.[139]

### 6.4.2 Résumé des résultats de la consultation

Pratiquement tous les participants à la consultation, ainsi que les cantons et les partis gouvernementaux ont estimé qu'il était nécessaire de réformer la TVA et ont donc salué la volonté de réforme du Conseil fédéral. Le manque de sécurité juridique, l'interprétation très formaliste de la loi par l'Administration fiscale et les tribunaux, le manque d'attention aux besoins des assujettis de la part de l'AFC, la charge administrative excessive pour les petites et moyennes entreprises ainsi que la taxe occulte en découlant ont été unanimement critiqués. Les cantons ont fait valoir en outre qu'avec l'introduction de la TVA leur charge financière en faveur de la Confédération avait augmenté d'environ 2 à 4 milliards de francs, et que cela posait problème sur le plan du droit public.[140]

Les Verts et le Parti du Travail sont les seuls pour qui une réforme de la TVA n'est pas nécessaire. D'autres participants à la consultation, issus en particulier du domaine du social, ont indiqué qu'ils n'étaient pas opposés à une réforme de la loi, mais ont souligné que le malaise lié à la perception de la TVA ne provenait pas de la loi et qu'il était possible d'y remédier en adoptant une pratique plus adaptée et plus transparente.

139 http://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/1489/Ergebnisbericht.pdf

140 Cette affirmation n'est pas correcte puisque, avant l'introduction de la TVA, les cantons étaient déjà grevés de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA). La charge supplémentaire effective devrait donc se situer en dessous du milliard de francs.

La grande majorité des participants à la consultation, notamment les cantons, les associations économiques ainsi que les participants issus des domaines de l'industrie, du commerce et de l'artisanat, de la branche des finances et des assurances, de la branche de l'immobilier et des médias, ont dit préférer nettement une révision totale générale à des interventions ponctuelles sur la loi en vigueur.

Diverses associations et entreprises fiduciaires (mais pas la Chambre fiduciaire suisse) ainsi que des organisations de consommateurs et de salariés sont d'une autre opinion. Elles soutiennent les efforts du DFF visant à simplifier la perception de la TVA, mais elles pensent également que des adaptations ponctuelles de la loi suffisent, d'autant plus que les changements de pratique et la modification de l'ordonnance, en 2006, ont permis d'agir sur de nombreux éléments problématiques. Selon elles, la révision totale court le danger de devenir un exercice controversé de longue haleine, durant lequel les assujettis devront continuer de s'accommoder de la loi actuelle, insatisfaisante. Enfin, elles indiquent qu'une réforme totale peut aussi conduire à une perte de sécurité juridique, en lien avant tout avec la pratique administrative, qui doit être entièrement renouvelée.

L'avant-projet a été considéré fondamentalement comme une bonne base pour la révision totale de la TVA. Les partisans de cette réforme ont dit en attendre un allégement des charges pour les entreprises assujetties, une plus grande sécurité juridique, une procédure plus équitable entre les entreprises et l'AFC, une amélioration des relations entre les entreprises et l'administration fiscale ainsi qu'une augmentation de l'efficacité de l'acquittement. Ils ont fait observer que ces améliorations augmenteraient durablement l'attrait de la place économique suisse et soulignent que la neutralité du point de vue du produit de l'impôt (pas de recettes fiscales supplémentaires), la neutralité concurrentielle et l'attrait de la place économique étaient les valeurs fondamentales de la réforme. Quelques participants tels l'UDF et le PRD ont indiqué que la réforme ne devait pas avoir d'incidence sur le budget de la Confédération et qu'une diminution du produit de la TVA devait être compensée.

L'introduction d'un taux unique ainsi que la suppression de la plupart des exceptions, comme cela est proposé dans le module «taux unique» du projet de consultation, sont soutenues par les CFF, Skyguide, le PEV, Economiesuisse, l'Union patronale suisse, l'Union professionnelle suisse de l'automobile, le Centre patronal, la Fédération romande immobilière, Hotelleriesuisse (uniquement si le taux unique se situe en dessous de 5,5 %), la Société suisse des entrepreneurs, la Société suisse des propriétaires fonciers, la Société suisse des industries chimiques, l'Union suisse des sociétés d'ingénieurs-conseils, la Société suisse des ingénieurs et architectes, la Fédération suisse des avocats, la Société suisse des pharmaciens, l'Association suisse pour la communication visuelle, l'Association suisse des transitaires et des entreprises de logistique, l'Association des entreprises électriques suisses, ainsi que de nombreuses autres organisations qui se sont prononcées spontanément.

D'autres participants d'un certain poids, comme le PRD, l'UDC, le parti libéral, la Chambre Fiduciaire, Swiss Holdings, l'Association suisse de leasing, l'Association suisse des banques de crédits et des instituts de financement ainsi que la Swiss Retail Federation, soutiennent en principe une uniformisation des taux et une suppression des exceptions eu égard aux avantages économiques généraux d'une telle démarche.

Contrairement aux acteurs politiques et économiques précités, dont les intérêts sont largement représentés, les branches touchées par l'une des suppressions d'exception proposées (la santé, le social, le sport, la culture et la formation ainsi que la Poste, les maisons de jeu et les loteries) refusent dans leur majorité le module «taux unique», ce qui n'est guère surprenant.

Par ailleurs, le DFF a reçu au début du mois de février 2007 une pétition signée par 1143 personnes, qui s'inquiètent de ce que le taux de TVA pour les biens de consommation quotidiens puisse passer de 2,4 % à peut-être 6 % et demandent à ce que l'idée de cette hausse soit abandonnée.

La consultation a également montré que les plus de 25 exceptions à l'impôt existant à l'heure actuelle en appellent d'autres. Ainsi, d'autres exceptions ou exemptions sont exigées par exemple pour:

- la totalité des prestations entre les institutions de droit public et les services;
- les prestations des vétérinaires;
- la vente de médicaments (qui sont actuellement soumis au taux réduit);
- les transports publics.

L'idée d'une loi sur la TVA avec deux taux (module «deux taux» du projet envoyé en consultation) n'a trouvé pratiquement aucun soutien, sauf auprès de l'UDC et du secteur de l'hôtellerie et de la restauration. Divers participants à la consultation ont demandé toutefois que le taux spécial appliqué aux prestations du secteur de l'hébergement soit supprimé et que ces dernières soient imposées soit au taux normal, soit au taux réduit. D'une manière générale, on peut observer que l'uniformisation des taux a rencontré un écho plus favorable que la suppression des exceptions.

### 6.4.3 Appréciation de la solution proposée

La voie qu'entend suivre le Conseil fédéral concernant la simplification de la TVA décidée le 14 février 2007 a été confirmée globalement par les participants à la consultation.

Le présent projet de loi correspond en grande partie dans son contenu et dans l'étendue des modifications qu'il propose au module «taux unique» proposé dans la consultation. Ce module a rencontré un écho contrasté lors de la consultation. Le Conseil fédéral est conscient que l'introduction d'un taux unique et la suppression des exceptions se heurteront à une forte résistance et que la mise en application de ces mesures demandera une volonté politique de simplifier durablement la TVA et de se rapprocher du modèle de TVA idéal. Les intérêts particuliers ne pourront pas être pris en compte.

Malgré ces difficultés, le Conseil fédéral est convaincu qu'une telle réforme est importante et juste et qu'elle aura des conséquences positives durables. Il préconise cette réforme notamment pour les raisons suivantes:

- Selon Frank Bodmer[141], l'introduction d'une loi sur la TVA selon le module «taux unique» proposé dans la consultation provoquera à long terme une croissance supplémentaire du produit intérieur brut de 0,3 à 0,8 %, ce qui

[141] Bodmer, p. 19, tableau 4; les calculs se basent sur un taux unique de 6,0 %.

correspond sur la base de 2005 à une augmentation de 1,5 à 4,0 milliards de francs par année. Un taux unique aura également des répercussions positives sur l'évolution du revenu réel disponible pour les ménages. A long terme, il faut compter avec une croissance supplémentaire de 0,1 à 0,7 %. Pour l'ensemble des ménages, cela correspond à une augmentation de 0,3 à 2,3 milliards de francs. Il en résultera une augmentation du revenu de 100 à 700 francs par an et par ménage qui contrebalancera une charge supplémentaire annuelle de 75 francs en moyenne par ménage.[142] L'effet de croissance à long terme dépassera ainsi clairement la charge supplémentaire à court terme.

– De plus, l'étude élaborée par Rambøll a montré que l'instauration d'un taux unique et la suppression des exceptions, comme prévu dans la partie B du message, permettraient de réduire de 22 % les frais administratifs supportés par l'économie en raison de la TVA. Pour les assujettis actuels, le travail administratif sera réduit de 28 % (en cas de décompte selon la méthode effective) et de 32 % (en cas de décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette).[143] Les économies sont ainsi environ trois fois plus élevées que celles qui seraient réalisées avec la réforme selon la partie A.

– Pendant la consultation, l'AFC, en collaboration avec les offices concernés, a examiné de plus près les conséquences qu'aurait, sur le plan financier et sur le plan du contenu, une réforme aussi profonde.[144] D'autres investigations et calculs ont été effectués en particulier dans certains domaines des redevances de radio et de télévision, et dans les secteurs de l'immobilier, de la santé et du social, de la formation et de la recherche, de la culture et de l'agriculture. Cet examen qui a fourni des données chiffrées supplémentaires précieuses, confirme pour l'essentiel les estimations qui avaient été faites pour le projet envoyé en consultation et montre que les conséquences négatives à court terme sur les ménages se situent dans une limite supportable.

– Signalons enfin que deux motions de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats demandent une uniformisation des taux de la TVA et la suppression des exceptions à l'impôt (05.3466) ou une limitation générale à cinq ans de toutes les exclusions du champ de l'impôt (05.3465). Ces motions, qui ont été acceptées par les deux Chambres, imposent au Conseil fédéral de présenter une proposition de loi appropriée.

Dans le projet mis en consultation, le Conseil fédéral proposait déjà un correctif socio-politique pour compenser la charge financière supplémentaire provoquée par l'uniformisation des taux et la suppression des exceptions qui serait supportée par les ménages de condition économique modeste. Cette proposition a été majoritairement refusée, en particulier parce qu'elle prévoyait une durée d'application limitée et aurait donc occasionné une modification supplémentaire du taux. Le Conseil fédéral continue de considérer le correctif socio-politique comme une mesure judicieuse, bien plus efficace et ciblée que les taux réduits. C'est pourquoi il propose un

142 Cette augmentation correspond à la charge supplémentaire qui sera générée en cas d'application d'un taux unique de 6,0 % et peut ainsi être comparé avec les effets à long terme exposés dans l'étude Bodmer.
143 Rambøll, p. 6
144 2008

nouveau correctif, qui sera financé par une hausse du taux unique de 0,1 point *illimitée* dans le temps (cf. ch. 11).

Pour éviter une augmentation du taux limitée dans le temps, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable pour les entreprises qui, suite à la suppression des exceptions, seront dorénavant assujetties ne doit pas se faire par le biais de la TVA, mais par une imputation au budget de la Confédération (voir ch. 8.2). La Confédération devra rembourser 1,7 milliard de francs au maximum aux entreprises assujetties l'année où la loi entrera en vigueur, parce que celles-ci n'avaient pas droit, ou n'avaient droit qu'en partie, jusqu'alors, à la déduction de l'impôt préalable sur leurs biens d'équipement et de production.

## 6.5 Equilibrage des dépenses et des finances

Aucun autre impôt n'est aussi inextricablement lié à l'économie ni n'influe autant sur le processus de production que la TVA. En effet, la grande majorité des entreprises sises en Suisse sont assujetties à la TVA. En 2004, la Suisse comptait 339 266 entreprises en activité[145]. Cette même année, le nombre des assujettis à la TVA était de 316 892[146].

La population est, elle aussi, directement concernée par l'impôt, la TVA étant prélevée sur pratiquement tous les biens de consommation. C'est pourquoi il est indispensable de se doter d'un système de TVA moderne et efficace qui pèse le moins possible sur l'économie suisse. Or, le système actuel ne répond plus à ces exigences. Par conséquent, il est indispensable de procéder à une révision totale de la TVA.

La charge que les entreprises devront supporter par suite de cette révision totale sera causée principalement par les modifications nécessaires à apporter aux processus de l'entreprise. Dans la partie B, il faut s'attendre à des frais d'adaptation pour l'ensemble des assujettis de quelques dizaines de millions de francs en raison surtout, de la modification du taux d'imposition. Les gains en efficacité générés par la révision de la loi laissent présager cependant des économies conséquentes, qui devraient rapidement compenser la hausse des coûts dus au changement.

La révision n'aura pas de conséquence négative sur les finances de la Confédération – si ce n'est que la Confédération devra financer le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable l'année où la nouvelle loi sera introduite (cf. ch. 8.2) – puisqu'on s'est attaché, comme cela a été mentionné, à ce que les mesures proposées soient sans incidence sur les recettes. Le taux unique est fixé de telle manière que la Confédération n'enregistre pas de hausse ni de baisse de ses recettes provenant de la TVA. Enfin, la Confédération n'a pas à endosser de nouvelles tâches en raison de la révision de la loi.

La réforme proposée dans la partie B aura une influence positive à long terme sur l'économie nationale et sur le revenu réel disponible pour les ménages. L'étude Bodmer estime que le produit intérieur brut (PIB) augmentera à long terme de 0,3 à 0,8 % en raison du passage à un système à taux unique.[147] Cela correspond, sur la

145 http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/fr/index/themen/06/02/blank/key/02/01.html
146 AFC, La taxe sur la valeur ajoutée en Suisse en 2004–2005, p. 22.
147 Bodmer, tableau 4; Bodmer se base sur un taux unique de 6,0 % et ne tient pas compte d'un correctif socio-politique.

base des valeurs du PIB de 2007, à une hausse du PIB de 1,5 à 4,0 milliards de francs. A long terme, le revenu réel disponible pour les ménages augmentera de 0,1 à 0,7 %, ce qui, sur la base des valeurs de 2005, correspond à une augmentation des revenus de 0,3 à 2,3 milliards de francs par année.

## 6.6 Droit comparé et rapports au droit européen

Nous renvoyons, de manière générale, à la comparaison entre le droit suisse et les droits étrangers faite au ch. 1.7. Dans le présent chiffre, seules sont présentées les différences qui concernent le taux de l'impôt et les exclusions du champ de l'impôt.

### 6.6.1 Taux de l'impôt

Le titre VIII de la Directive 2006/112/CE prescrit aux Etats membres de l'UE un taux normal d'au moins 15 % (art. 97, al. 1, de la directive 2006/112/CE). L'application d'au maximum deux taux réduits est admise, mais pas obligatoire (art. 98 de la directive 2006/112/CE). Ceux-ci ne peuvent pas être inférieurs à 5 %. Cependant, de nombreuses dispositions transitoires des Etats membres permettent aussi l'application de taux plus bas.[148] Les taux réduits ne peuvent être appliqués qu'aux prestations énumérées dans l'annexe III de la directive 2006/112/CE. Il s'agit dans la majorité des cas de prestations qui sont également soumises au taux réduit selon le droit suisse en vigueur. De plus, les Etats membres de la Communauté peuvent notamment soumettre au taux réduit les transports publics, la construction de logements sociaux, les prestations des pompes funèbres et celles relevant du domaine de l'élimination.[149]

Le Danemark est le seul Etat membre de l'UE qui n'a appliqué à ce jour– et cela dès l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée en 1967 – qu'un seul taux, qui se monte à 25 %. Dans les autres Etats membres, comme dans la législation en vigueur en Suisse, au moins deux taux sont appliqués et le champ d'application du taux réduit est, en comparaison avec celui de la Suisse, souvent considérablement limité. Le taux unique proposé n'est donc pas une nouveauté suisse et correspond au droit européen. Seul le montant du taux unique (6,1 %) est incomparablement bas, par rapport à celui appliqué dans les Etats de l'UE.

### 6.6.2 Opérations exclues du champ de l'impôt

Les exonérations fiscales sont réglées dans le titre IX de la Directive 2006/112/CE. En vertu des art. 132 et 133, les activités d'intérêt général doivent obligatoirement être exclues du champ de l'impôt. Il s'agit pour l'essentiel de prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de la législation suisse conformément à l'art. 18, ch. 1 à 17, LTVA. Selon l'art. 135 de la directive 2006/112/CE, les prestations des banques et des assurances, la vente de timbres-poste, les jeux de hasard et la livraison de

148 Cf. Aperçu des taux appliqués dans les pays membres de l'UE dans l'annexe 1.
149 Cf. Aperçu de la taxation de prestations de services sélectionnées dans l'UE dans l'annexe 2.

bâtiments et de terrains non bâtis sans qualité de constructibilité ainsi que la location et l'affermage de biens immeubles sont exclus de l'impôt. Pour la majorité de ces prestations, les Etats membres peuvent prévoir l'imposition volontaire (art. 137 de la directive 2006/112/CE).

Les exclusions du champ de l'impôt prescrites dans la directive 2006/112/CE correspondent aux opérations exclues en vertu de l'art. 18 LTVA. La suppression de ces exclusions en Suisse ne serait pas en accord du point de vue formel avec le droit européen, puisque la directive 2006/112/CE prescrit obligatoirement ces exclusions. Cela est toutefois sans grande importance. En effet, indépendamment du fait que la Suisse, qui n'est pas membre de l'UE, n'est pas soumise à la directive en question, cette situation n'entraînera pas de conflits fiscaux avec les Etats de l'UE dans le cadre du commerce transfrontalier, puisque les effets des exclusions du champ de l'impôt se limitent uniquement au territoire suisse. De plus, le taux d'imposition relativement bas appliqué en Suisse par rapport à celui appliqué dans les pays de l'UE, ne donne guère lieu de craindre un désavantage concurrentiel; la taxe occulte grevant les prestations exclues du champ de l'impôt dans les Etats de l'UE devrait être en moyenne aussi élevée que la charge fiscale suisse de 6,1 %.

## 6.7 Classement d'une intervention parlementaire

Les mesures prévues dans le présent message remplissent les exigences des motions [Merz]-Büttiker[150], du groupe PDC[151] et Lustenberger[152]. Nous renvoyons à cet égard au commentaire relatif à la partie A présenté au ch. 1.8.

La motion CER-CE[153] exige une limitation des exclusions du champ de la TVA à cinq ans. Avec l'introduction du taux unique, la plupart des exclusions sont supprimées. Ne sont maintenues que celles qui posent de gros problèmes au niveau de la perception ou de l'intégration au système de la TVA, ou pour lesquelles la suppression de l'exclusion entraîne un déséquilibre entre charges et produits. Le Conseil fédéral estime que la motion peut être classée en raison de la suppression prévue des exclusions du champ de l'impôt.

La motion CER-CER[154] réclame une réforme de la TVA dans le sens d'une uniformisation des taux et d'une suppression des exceptions, d'une extension du champ d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette et d'une simplification de l'administration de la TVA. Le Conseil fédéral estime que la motion peut être classée au vu des mesures prévues dans le présent message.

Le Postulat Gutzwiller[155] invite le Conseil fédéral à rédiger un rapport sur trois questions soulevées par le député au sujet des subventions. Dans le présent message, un chapitre entier (ch. 12) est dédié au thème des subventions. Le Conseil fédéral estime donc que le postulat peut être classé comme étant réalisé.

150 03.3481 CE [Merz]-Büttiker Secret bancaire pour les négociants de titres
151 04.3495 CN Groupe démocrate-chrétien Révision de la loi sur la TVA
152 00.3154 CN TVA. Décomptes annuels
153 05.3465 CE CER-CE Limitation des exonérations de la TVA à cinq ans
154 05.3466 CE CER-CER Simplification de la TVA et uniformisation des taux
155 06.3376 Postulat Quand la perception de la TVA nuit à la prévention des maladies

Le Postulat Berger[156] réclame l'application du taux réduit (2,4 %) à la livraison d'informations sous forme électronique dans les domaines de la science, de la recherche et de la formation. La mise à disposition d'informations sous forme électronique consiste à accorder le droit de consulter des programmes, des banques de données et d'autres informations semblables; il s'agit donc d'une prestation pour laquelle aujourd'hui le taux normal s'applique d'une manière générale. Le Conseil fédéral s'est déjà prononcé, dans le cadre de l'élaboration du message relatif au nouveau régime financier 2007, contre l'introduction d'un taux d'imposition réduit supplémentaire pour les prestations de services faisant appel à une main d'œuvre importante. C'est pourquoi il refuse aussi d'introduire le taux réduit pour d'autres opérations. Cela ne ferait que provoquer de nouveaux problèmes de délimitation et compliquerait le système de la TVA au lieu de le simplifier. Cependant, avec l'introduction du taux unique les informations numérisées obtiennent l'égalité de traitement fiscal avec les imprimés et de ce fait le postulat peut être classé comme étant réalisé.

## 7 Commentaire article par article

### 7.1 Commentaire des dispositions constitutionnelles

L'introduction du taux unique implique la modification de l'*art. 130 Cst.* Une condition importante pour la révision complète de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée est qu'elle n'ait aucune incidence sur le budget. La réforme ne doit conduire ni à une hausse ni à une baisse des recettes de TVA pour la Confédération. Si on remplace les trois taux actuels par un taux unique, ce dernier peut être fixé à 5,1 % afin d'assurer les mêmes recettes fiscales à la Confédération (al. 1). Mathématiquement, le taux devrait se monter à 5,120 %. Les taux avec des fractions sont cependant inhabituels dans le contexte européen. Les taux à trois décimales ne sont pas applicables. C'est pourquoi le taux est arrondi au dixième après la virgule dans la Constitution (5,1 %). Lors du calcul de la part du produit dans le budget et dans les comptes de la Confédération, on tient toutefois compte de 5,120 % pour assurer exactement les mêmes recettes fiscales qu'actuellement.

L'imposition de la prestation à soi-même n'est plus mentionnée dans la Constitution parce qu'elle est considérée non plus comme un fait générateur de l'impôt, mais seulement comme un mécanisme de correction de la déduction de l'impôt préalable (*al. 1*).

La norme constitutionnelle proposée prévoit que la perception de la TVA doit respecter les principes de la neutralité concurrentielle et de l'efficacité économique (*al. 1, 2e phrase*), ce qui indique clairement qu'il faut accorder une attention particulière aux besoins et aux vœux des entreprises assujetties pour l'acquittement de la TVA. Le législateur doit faire en sorte que les dispositions réglementant l'acquittement et la perception de la taxe soient conçues de telle manière que les assujettis dépensent le moins de temps et d'argent possible pour remplir leurs obligations. Et l'administration qui est chargée de la perception de l'impôt doit le faire de manière à ce que la charge supportée par les assujettis soit maintenue à un niveau aussi faible que possible. Tant le législateur que l'administration doivent donc s'employer à ce

156 02.3663 Postulat TVA. Taux réduit pour la livraison d'informations numérisées dans le domaine de la science

que l'acquittement et la perception de l'impôt s'effectuent selon des principes aussi simples que possible. Les principes de la neutralité concurrentielle et de l'efficacité économique représentent pour le législateur et pour l'administration des lignes directrices. Ces principes n'établissent aucun droit subjectif direct au profit du contribuable.

Avec l'introduction du taux unique, la base constitutionnelle du taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement devient caduque (*al. 2* actuel).

L'augmentation du taux en faveur de l'AVS/AI est reprise dans *l'al. 2.* Mais une augmentation du taux unique de 0,8 point suffit pour assurer les mêmes recettes qu'aujourd'hui (neutralité budgétaire). Mathématiquement, l'augmentation se monterait même à seulement 0,788 point. Mais comme la Constitution fédérale ne peut fixer un pourcentage avec trois décimales, ce taux est arrondi à 0,8 point. Dans le calcul de la part de rendement, on se fonde sur un pourcentage de 0,788 pour assurer exactement les mêmes recettes qu'aujourd'hui.

L'*al. 3* correspond à l'actuel al. 4 de l'art. 130 Cst. Afin d'assurer l'emploi de la même terminologie que dans l'al. 5, la notion de «classes de revenus inférieures» est remplacée par «personnes qui sont dans une situation économique modeste». Cela ne change cependant rien sur le fond.

L'*al. 4,* nouveau, réglemente l'augmentation du taux pour le financement de la compensation des effets de la suppression de la plupart des exclusions du champ de l'impôt et de l'introduction du taux unique pour les personnes qui sont dans une situation économique modeste. Le taux unique est relevé de 0,1 point exactement sans limitation dans le temps. Les modalités d'application sont réglées dans la loi sur la TVA.

L'augmentation temporaire du taux de la TVA de 1 ‰ en faveur du financement des projets ferroviaires (FTP) reste également en vigueur (*art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst.*). Mathématiquement, l'augmentation ne se monterait qu'à 0,092 point. Mais comme la Constitution ne peut fixer un pourcentage avec trois décimales , le taux est arrondi à 0,1 point. Dans le calcul de la part de rendement, on se fonde sur une augmentation d'exactement 0,092 point pour garantir un niveau de recettes rigoureusement identique à celui d'aujourd'hui.

## 7.2 Commentaire des dispositions de la loi

Seuls sont commentés ici les articles qui diffèrent du projet de loi de la partie A. Pour les autres articles, on se réfèrera au commentaire de l'article correspondant dans la partie A du message.

*Art. 10* Principe

*Al. 3:* Au lieu des trois chiffres d'affaires déterminants contenus dans le droit en vigueur, l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA selon la partie A du message pose le principe d'un chiffre d'affaires déterminant unique de 100 000 francs, en dessous duquel il y a libération de l'assujettissement à l'impôt. Pour les associations et les sociétés simples gérées de façon bénévole ainsi que les institutions d'utilité publique, le chiffre d'affaires déterminant est fixé, sous certaines conditions particulières, à 300 000 francs. Cette disposition s'inspire de l'actuel art. 25, al. 1, let. d, LTVA et

doit avant tout libérer une multitude d'associations à buts récréatifs des exigences administratives de la TVA. A l'avenir cette exemption ne se limitera plus uniquement aux sociétés sportives. Toutes les associations gérées de façon bénévole et désormais aussi les sociétés simples – p. ex. les comités d'organisation de festivités –, seront couvertes par cette disposition si elles ne poursuivent pas de but économique, mais des objectifs idéalistes. Les buts idéalistes sont tous ceux qui ne visent pas l'amélioration de la situation économique des membres. Puisque la libération de l'assujettissement vise un allégement de la charge administrative, elle n'est applicable qu'aux associations qui ne sont pas soumises à l'obligation de tenir une comptabilité en vertu de l'art. 957 CO, donc qui n'exploitent pas une entreprise de façon commerciale et ne sont pas soumises à l'obligation de faire contrôler leurs comptes par un organe de révision[157], et donc ne sont pas tenues d'être inscrites au registre du commerce. Pour les associations qui sont de toute façon soumises à l'obligation de tenir une comptabilité, le décompte de la TVA représente une charge administrative raisonnable.

La société simple ne peut, par définition, pas exercer une activité répondant aux critères commerciaux; elle ne peut donc ni se faire inscrire au registre du commerce, ni être soumises à l'obligation de tenir une comptabilité, sinon il s'agirait d'une société en nom collectif. Les exigences de la gestion bénévole ont été reprises sans changement du droit en vigueur. En conséquence, il y a gestion bénévole si le temps effectivement consacré à l'activité de gestion (participation aux séances, aux manifestations, etc.) n'est indemnisé ni sous forme d'un salaire, ni sous forme d'honoraires. Le remboursement des frais sous forme d'indemnités ne remet pas en question l'activité bénévole s'il ne s'agit pas d'une rémunération cachée.

A l'heure actuelle, indépendamment des critères de la forme juridique, du caractère bénévole et du but non lucratif, les institutions d'utilité publique profitent déjà d'un chiffre d'affaires déterminant plus élevé. Les institutions d'utilité publique peuvent, en raison de leur forme juridique ou parce qu'elles gèrent une entreprise commerciale (restaurant, brocante, etc.), être soumises également à l'obligation de tenir une comptabilité. L'application aux institutions d'utilité publique d'un chiffre d'affaires déterminant plus élevé n'est pas motivée en premier lieu par le souci de réduire la charge administrative, mais par la volonté d'accorder un allégement fiscal pour des activités d'intérêt général, qui, si elles n'étaient pas exercées par des privés, devraient être fournies par l'Etat. La poursuite de buts d'intérêt général justifie l'exception, en soi contraire au système, au principe de l'universalité et de la neutralité de l'imposition.

L'application d'un chiffre d'affaires déterminant plus élevé aux associations gérées de façon bénévole et aux institutions d'utilité publique dans la partie B du message a pour but d'éviter que l'extension de l'assiette fiscale due à la suppression des exclusions du champ de l'impôt ne conduise à une augmentation du nombre d'associations gérées de façon bénévole et d'institutions d'utilité publique assujetties. Puisque dans la partie A l'assiette fiscale reste inchangée, une telle mesure ne se justifie pas.

La définition de la notion d'«utilité publique» fixée à l'*al. 4* a été reprise telle quelle de l'art. 33*a*, al. 4, LTVA.

157 Voir l'art. 69*b* CC pour les conditions rarement vérifiées de l'obligation de révision

*Art. 21* Prestations exclues du champ de l'impôt

L'art. 21 définit quelles prestations sont exclues du champ de l'impôt. Il s'agit de prestations qui relèvent du champ d'application de la TVA, mais ne doivent pas être imposées. Dans la législation en vigueur, la majorité de ces exclusions du champ de l'impôt sont motivées par des considérations de politique sociale, de politique de la santé ou de politique de la formation. Certaines exceptions sont cependant justifiées du point de vue du système de la TVA, par exemple en raison du fait que l'étendue de la contre-prestation indispensable au calcul de l'impôt ne peut pas être déterminée sans frais excessifs et au moyen d'une méthode fiable. Les exclusions du champ de l'impôt qui ne peuvent pas être supprimées pour des raisons inhérentes au système de l'impôt sont exposées de façon détaillée au ch. 6.2.4.4. Les conséquences qu'a la suppression d'exclusions du champ de l'impôt sur les entreprises assujetties sont examinées au ch. 8.1.

Chaque exclusion du champ de l'impôt représente une atteinte aux principes fondamentaux de la neutralité concurrentielle et de l'uniformité de l'imposition puisque l'impôt grevant toutes les autres prestations imposables est proportionnellement plus élevé afin qu'un même niveau de recettes fiscales soit obtenu. De plus, les montants d'impôt préalable, qui, puisque la prestation est exclue, ne peuvent pas être récupérés, entrent directement dans les coûts de la fourniture de la prestation, ce qui conduit à un cumul de l'impôt si le fournisseur de prestations n'arrive pas au dernier stade de la chaîne de prestations. De plus, on ne peut ignorer la charge administrative qui résulte des réductions de la déduction de l'impôt préalable nécessaires ni les problèmes de délimitation que connaît actuellement la pratique en lien avec les exclusions du champ de l'impôt. Celles-ci impliquent une insécurité considérable au niveau du droit ainsi que des reprises d'impôt et des procédures judiciaires et compromettent l'égalité de traitement fiscal. Pour toutes ces raisons, la suppression de la majorité des exclusions du champ de l'impôt actuelles, représente, parallèlement à l'introduction d'un taux unique, la mesure centrale de la simplification de la TVA (cf. ch. 6.2).

On s'arrêtera ici à la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt prévue à l'art. 18, ch. 13, LTVA pour les prestations que des associations ayant des objectifs idéalistes fournissent à leurs membres moyennant une cotisation fixée statutairement. La suppression de cette exclusion n'entraîne pas obligatoirement l'assujettissement du destinataire des cotisations de membres. Seules les cotisations de membres qui représentent une rémunération forfaitaire pour des prestations concrètes de l'association envers ses membre doivent être imposées.[158] L'octroi d'un droit à la revendication d'une prestation est suffisant, la prétention réelle à la prestation n'est pas obligatoirement nécessaire. En vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il faut se baser entre autre sur la vision subjective de la personne qui verse la cotisation pour pouvoir juger s'il y a prestation ou pas.[159] Si aucune prestation ne correspond à la cotisation de membre, comme c'est le cas par exemple pour les membres passifs ou pour les membres qui financent en premier lieu des buts caritatifs, il ne s'agit pas d'une rémunération imposable, faute d'objet fiscal, mais d'un don non imposable.

158 P. ex. la mise à disposition d'un terrain de golf en contrepartie d'une cotisation annuelle.
159 Jugement du Tribunal fédéral 2C.506/2007 du 13 février 2008, Air-Glaciers SA, consid. 3.1.

*Al. 2, ch. 1, let. a:* Toutes les assurances (y compris les institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les caisses d'assurance sociale et de compensation) sont clairement couvertes par ce chiffre. Objectivement, les assurances sociales font partie des assurances puisqu'elles couvrent un risque en échange d'une prime et servent à la compensation des risques. Cette clarification est importante puisque dans la pratique en vigueur, les assurances sociales sont rangées sous le ch. 8 de l'art. 18 LTVA, et ce chiffre sera abrogé. Mais il n'est pas dans l'intention du Conseil fédéral de soumettre à l'impôt les produits des assurances sociales. La let. a exclut du champ d'imposition toutes les primes encaissées par les sociétés d'assurances pour leurs prestations d'assurance et de réassurance, d'abord en raison de considérations d'ordre social, mais aussi parce que certaines de ces opérations sont déjà soumises au droit de timbre. En outre, la let. a dispose clairement que les agents d'assurance, tout comme les courtiers et les intermédiaires d'assurances, sont exclus du champ de l'impôt. La législation actuelle n'est pas très claire sur ce point. Le libellé de la loi entend préciser que les structures de distribution à plusieurs stades ne doivent pas être pénalisées fiscalement.

L'*al. 2, ch. 1, let. b,* correspond à de l'art. 18, ch. 25, LTVA, qui exclut du champ de l'impôt les opérations des caisses de compensation entre elles, puisqu'il s'agit, du point de vue du contenu économique, d'opérations s'apparentant à des opérations internes. Une taxe occulte peut donc être évitée sur ces opérations étant donné qu'il n'est pas possible, pour des raisons de calcul de l'impôt, d'opter pour l'assujettissement des prestations relevant du domaine des assurances (art. 21, al. 4, P-LTVA). Le contenu de cette disposition est étendu dans la mesure où, non seulement les prestations des caisses de l'AVS et des caisses de compensation en matière d'allocations familiales, mais aussi toutes les prestations des institutions de prévoyance professionnelle, des caisses d'assurances sociales et des caisses de compensation entre elles tomberont sous le coup de cette exclusion. L'inégalité de traitement actuelle entre ces organes d'exécution, notamment entre les caisses publiques et les caisses privées agréées d'assurance-chômage, d'une part, et les caisses de l'AVS et de compensation en matière d'allocations familiales, d'autre part, apparaît difficile à justifier. Par ailleurs, les opérations liées aux tâches qui sont confiées aux assurances sociales, aux caisses de compensation et aux organes d'exécution dans le domaine de l'assurance sociale conformément à la loi, seront généralement exclues du champ de l'impôt. Il s'agit par exemples des mesures de prévention des accidents professionnels qui sont financées par les suppléments de prime obligatoires. Le projet répond ainsi à l'exigence de l'initiative parlementaire Triponez (02.413).

En raison de l'extension de l'exclusion du champ de l'impôt pour cette catégorie de prestations, il faut s'attendre à une diminution des recettes annuelles de la Confédération d'environ 5 à 10 millions de francs.

L'*al. 2, ch. 2,* correspond à l'art. 18, ch. 19, LTVA et définit les bases de calcul. En raison de la faiblesse de son importance en pratique, l'exclusion pour la garde de dépôts lombards par la Banque nationale suisse a été supprimée.

L'*al. 2, ch. 3 et 4,* correspond à l'art. 18, ch. 20 et 21, LTVA. Cette exclusion est maintenue en raison de l'égalité de traitement entre les locataires et les propriétaires de leur logement. Le libellé de ces chiffres a été simplifié sur le plan rédactionnel. Il y a une limitation des exclusions dans la mesure où la location d'installations sportives sera à l'avenir imposable. Ainsi les problèmes de délimitation liés à l'entrée, imposable, dans les installations sportives ainsi que les problèmes relatifs à l'affectation mixte pourront être évités. Puisque les exclusions liées au domaine du sport

ont aussi été supprimées, l'imposition de la location d'installations sportives représente une simplification.

L'*al. 2, ch. 5,* correspond à l'art. 18, ch. 23, LTVA et empêche pour des raisons de fédéralisme le cumul de l'impôt avec l'impôt cantonal ainsi qu'une redistribution de l'impôt affecté aux maisons de jeu dans le budget de la Confédération.

L'*al. 2, ch. 6,* se réfère uniquement aux biens mobiliers d'occasion. Cette exclusion est nécessaire tant que les exclusions du champ de l'impôt subsisteront. L'impôt préalable grevant ces biens d'occasion n'a pas pu être déduit puisqu'ils ont été utilisés pour fournir des prestations exclues du champ de l'impôt. Une imposition lors de la vente de ces biens conduirait à une taxe occulte indésirable.

*Al. 2, ch. 7:* L'exclusion pour les producteurs de produits naturels est maintenue pour des raisons de technique de perception. Sur le plan du contenu, il n'y a aucun changement par rapport à la réglementation de l'art. 25, al. 1, let. b, LTVA.

*Al. 2, ch. 8:* L'exclusion pour les prestations fournies à l'intérieur de sa propre collectivité publique est maintenue pour des raisons inhérentes au système de la TVA. Tout comme les prestations fournies au sein d'une entreprise, les prestations au sein de la même collectivité publique ne sont pas soumises à l'impôt.

*Art. 22* Option pour l'assujettissement des prestations exclues du champ de l'impôt

Cet article règle le droit d'opter pour l'assujettissement volontaire de prestations dont l'art. 21 P-LTVA prévoit l'exclusion du champ de l'impôt. Sur le fond, nous renvoyons au commentaire de la partie A, puisque seuls les renvois aux chiffres de l'art. 21 P-LTVA ont été adaptés.

*Art. 26* Taux de l'impôt

Cet article présente la deuxième différence fondamentale par rapport à la partie A ainsi que par rapport à la LTVA en vigueur. Selon le présent projet de loi, un taux unique est appliqué à toutes les prestations imposables.

L'introduction d'un taux unique est un pas important vers l'objectif de réforme de la TVA et contribue à une TVA simple, juridiquement sûre, qui tienne compte des spécificités des contribuables. Le taux unique supprime les problèmes de délimitation multiples et souvent délicats que pose la distinction entre prestations imposables au taux normal et prestations imposables au taux réduit. Mais ce sont avant tout les entreprises qui doivent aujourd'hui établir le décompte de leurs prestations au moyen de deux ou trois taux différents qui profiteront de cette simplification considérable dans leurs tâches quotidiennes. Le taux unique (6,1 %) est significativement inférieur au taux normal actuel (7,6 %). Toutefois, le taux réduit (2,4 %) et le taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement (3,6 %) sont aussi supprimés, ce qui, dans les domaines concernés, conduira à une augmentation de la charge fiscale. Les conséquences de l'introduction d'un taux unique sont présentées de manière détaillée au ch. 8. Il faut cependant observer que la caractéristique de cette mesure réside dans son haut potentiel de simplification (cf. ch. 6.2.5).

Un taux unique institue un standard. Toutes les branches économiques et les groupes d'intérêts sont traités de la même manière. Pour quelques groupes de produits, la charge fiscale augmentera, mais elle baissera en contrepartie pour la grande majorité

des produits et des prestations. Avec la suppression des opérations exclues, le taux unique peut être fixé à 6 %. Le correctif socio-politique entraîne une augmentation du taux unique de 0,1 % (cf. art. 107 P-LTVA), de sorte que le taux unique est finalement fixé à 6,1 %. Pour éviter les fluctuations et les changements fréquents de taux, la structure actuelle des taux doit être maintenue jusqu'à l'entrée en vigueur du taux unique. Ceci est valable en particulier pour le taux spécial appliqué aux prestations du secteur de l'hébergement qui, selon la législation en vigueur, ne sera maintenu que jusqu'à fin 2010. Il faudrait donc le prolonger jusqu'à l'introduction du taux unique.

*Art. 27* Facture

L'*al. 2, let. f,* prévoit, à la différence du droit en vigueur et de la disposition telle qu'elle est libellée dans la partie A, qu'il n'est nécessaire d'indiquer que le taux *ou* le montant de l'impôt dû.

*Art. 29* Principe

L'*al. 2* expose les conditions auxquelles la déduction «forfaitaire» de l'impôt préalable peut être opérée et correspond dans une large mesure à l'actuel art. 38, al. 6, LTVA. La déduction forfaitaire de l'impôt préalable permet aux personnes qui achètent des produits aux producteurs de produits naturels de décharger ces produits de l'impôt préalable que lesdits producteurs ne peuvent pas déduire en raison de leur exemption de l'assujettissement. La déduction forfaitaire de l'impôt préalable correspond à l'impôt préalable calculé mathématiquement qu'un producteur de produits naturels assujetti moyen peut porter en déduction dans son décompte TVA. Le taux de déduction forfaitaire de l'impôt préalable se monte à 3,2 %. Nous renvoyons pour le reste au commentaire de cet article dans la partie A.

*Art. 52* Importations franches d'impôt

En raison de la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt pour la livraison d'organes et de sang total humains et pour les livraisons d'œuvres d'art faites par l'artiste ou le sculpteur, l'exonération de l'impôt sur les importations, réglée à l'art. 74, al. 1, ch. 2 et 3, LTVA et aux ch. 2 et 3 de l'art. 52 du projet de loi de la partie A, a également été supprimée. Nous renvoyons pour le reste au commentaire de la partie A.

*Art. 53* Calcul de l'impôt

En raison de la suppression de la réimportation franche d'impôt d'œuvres d'art apportées à l'étranger par l'artiste et le sculpteur, l'exception à l'exception, réglée à l'art. 76, al. 1, let. d, LTVA et à l'art. 53, al. 1, let. c, du projet de loi de la partie A, est également supprimée, alors que les travaux effectués par des tiers à l'étranger sur des œuvres d'art doivent être imposés lors de la réimportation. Nous renvoyons pour le reste au commentaire de la partie A.

*Art. 54* Taux de l'impôt

Comme pour l'impôt sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions, le taux unique de 6,1 % est applicable pour toutes les prestations imposables importées.

*Art. 56* Intérêts moratoires

Dans l'*al. 2, let. c*, le renvoi à l'art. 53, al. 1, let. c, P-LTVA a été adapté, étant donné que l'exception à l'exception, réglée dans l'art. 76, al. 1, let. d, LTVA et à l'art. 53, al. 1, let. c, du projet de loi de la partie A, est supprimée dans le cadre de la suppression des exclusions du champ de l'impôt. Nous renvoyons pour le reste au commentaire de la partie A.

*Art. 60* Intérêts rémunératoires

Dans l'*al. 3, let. b,* le renvoi à l'art. 53, al. 1, let. c, P-LTVA a été adapté, puisque la disposition relative au calcul de l'impôt pour les œuvres d'art, fixée à l'art. 76, al. 1, let. d, LTVA et à l'art. 53, al. 1, let. c, du projet de loi de la partie A, est supprimée dans le cadre de la suppression des exclusions du champ de l'impôt. Nous renvoyons pour le reste au commentaire de la partie A.

*Art. 82* Décisions de l'AFC

A l'*al. 1, let. f,* la possibilité de fixer le taux à appliquer au moyen d'une décision est naturellement supprimée en raison de l'uniformisation du taux d'imposition. Nous renvoyons pour le reste au commentaire de la partie A.

*Art. 106* Financement de l'AVS

En vertu de l'arrêté fédéral du 20 mars 1998 adopté sur la base de l'art. 130, al. 3, Cst., le taux normal a été augmenté de 1 point de pourcentage, le taux réduit de 0,3 point de pourcentage et le taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement de 0,5 point de pourcentage afin de financer l'AVS et l'AI.[160] Ce financement à affectation spéciale doit être garanti aussi après l'introduction du taux unique; c'est pourquoi l'*al. 1* prévoit que 0,8 point de pourcentage du taux unique de 6,1 % sera utilisé pour le financement de l'AVS, ce qui correspond approximativement aux moyens actuellement à disposition.

Il n'a pas été fait usage de la possibilité prévue à l'art. 2, al. 3, de l'arrêté fédéral d'utiliser au maximum 10 % des recettes de la hausse de la TVA pour le financement de la hausse des coûts de l'AI liée à l'évolution démographique. De plus, il est prévu de financer l'AI au moyen d'une hausse supplémentaire temporaire de la TVA. C'est pourquoi l'art. 2, al. 3, de l'arrêté fédéral n'a pas été transféré dans le présent article.

*Art. 107* Correctif socio-politique

L'*al. 1* prévoit que le revenu de 0,1 point du taux de l'impôt fixé aux art. 26 et 54 P-LTVA sera affecté au financement du correctif socio-politique. Ce financement ne fait pas peser de charges supplémentaires sur le budget de la Confédération.

L'*al. 2* règle le montant des fonds transférés par la Confédération aux cantons et le moment auquel ils sont transférés. Mais avant de verser ces fonds aux cantons, la Confédération retient du montant global la part dont elle a besoin pour financer le correctif destiné aux assurés militaires professionnels (al. 3). Puis, elle transfère le

160 Arrêté fédéral du 20 mars 1998 sur le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur de l'AVS/AI (RS **641.203**).

reste aux cantons au début de chaque année civile. La part des fonds affectés au correctif que reçoit chaque canton est déterminée en fonction de sa population résidante, d'une manière analogue à celle que prévoit la réglementation concernant les contributions de la Confédération à la réduction des primes. En procédant au versement dès le début de l'année, on assure aux cantons, par le biais de l'avantage de taux d'intérêt, une indemnité pour leurs tâches d'exécution, comme c'est le cas pour la redistribution des taxes d'incitation sur les composés organiques volatils (COV).

L'*al. 3* souligne que la Confédération conserve la part des fonds du correctif socio-politique qui correspond à la part des assurés militaires professionnels de la population résidant en Suisse et dont elle a besoin pour l'exécution du correctif pour ces assurés. Etant donné que les assurés à titre professionnel visés à l'art. 2 de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur l'assurance militaire (RS *833.1*) ne sont pas affiliés comme le reste de la population à une caisse d'assurance-maladie, ils n recevraient rien, sans cette disposition, lors d'une répartition du correctif sur la RIP. Le versement de ces fonds doit se faire par l'intermédiaire de l'assurance militaire de la Suva, afin que les personnes se trouvant dans une situation économique modeste qui sont assurées par l'assurance militaire puissent aussi bénéficier du correctif.

L'*al. 4* prescrit à la Confédération et aux cantons de distribuer les fonds aux ayants droit au cours de la même année. Les ménages n'ont donc pas à préfinancer les charges entraînées par la réforme de la TVA. Etant donné que le nombre des ayants droit et, par conséquent, le montant à verser, ne peut pas être déterminé exactement au début de l'année, l'expression «en principe entièrement» prévoit la possibilité qu'une partie limitée des fonds soit versée l'année suivante. Le montant du report admissible sera réglé par ordonnance. Pour le reste, l'alinéa prescrit que la Confédération et les cantons, conformément aux règles de la réduction individuelle des primes de l'assurance-maladie, doivent toujours prendre en compte les dernières données fiscales disponibles sur le revenu, la fortune et la situation familiale lorsqu'ils fixent le montant à verser aux ayants droit.

L'*al. 5* oblige les assureurs-maladie à collaborer à l'exécution du correctif socio-politique lorsqu'un canton décide de verser les fonds par l'intermédiaire des caisses-maladie, comme c'est le cas dans le système de la RIP. Les cantons doivent indemniser convenablement la collaboration des caisses-maladie. Les cantons versent leur indemnité aux caisses-maladie en la prélevant sur les intérêts qu'ils tirent du versement anticipé de la part de recettes visée à l'al. 2 ou leur transmettent les fonds nécessaires au correctif dès qu'ils les ont reçus de la Confédération (avec les intérêts correspondants, tirés du versement anticipé, pour les caisses-maladie).

L'*al. 6* oblige les cantons à fournir à la Confédération les données nécessaires pour qu'elle puisse rendre compte de la réalisation de l'objectif socio-politique. Une ordonnance sur la nature et sur l'étendue des données requises permettra de procéder à une appréciation uniforme.

L'*al. 7* délègue au Conseil fédéral la compétence d'édicter dans une ordonnance les dispositions d'exécution nécessaires à cet article.

*Art. 111* Abrogation du droit en vigueur

Cet article correspond à la règle contenue à l'art. 109 P-LTVA de la partie A.

L'*al. 1* abroge la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA; RS *641.20*).

L'*al. 2* abroge l'arrêté du Conseil fédéral du 20 mars 1998 sur le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur de l'AVS/AI (RS *641.203*), puisque son contenu a été transféré dans l'art. 106 P-LTVA.

## 8 Conséquences

Pour ce qui est du calcul du taux, qui doit être neutre du point de vue des recettes, dans le projet de loi de la partie B, la réforme sera réalisée en deux étapes: dans une première étape, les taux actuels, au nombre de trois, seront remplacés – sans modification de la base de calcul – par un taux unique qui sera fixé à 6,5 % et n'aura aucune incidence sur le budget. Dans une deuxième étape, les prestations qui étaient jusque-là exclues du champ de l'impôt seront soumises à la TVA. L'élargissement de l'assiette fiscale permettra ainsi de baisser le taux unique à 6,0 %.

Le tableau 9 détaille ces deux étapes. Le taux final – cumul des différentes mesures – est indiqué dans la dernière colonne. Les chiffres montrent bien que la mesure la plus propice à une baisse du taux unique est la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt dans les domaines de la santé et du social.

*Tableau 9*

**Détermination du taux unique**

| Mesures | | Augmentation des recettes en millions de francs avec un taux unique de 6,515 % | | Taux après réduction pour garantir la neutralité budgétaire |
|---|---|---|---|---|
| | | Par étape | cumulé | |
| 1re étape | Introduction du taux unique | 0 | 0 | 6.515% |
| 2e étape | Suppression des exclusions du champ de l'impôt dans les domaines suivants: | | | |
| a) | Santé et domaine social | 1 098 | 1 098 | 6.096% |
| b) | Formation et enseignement | 90 | 1 188 | 6.064% |
| c) | Divertissement, culture et sport | 30 | 1 218 | 6.053% |
| d) | Représentation d'intérêts ainsi qu'associations religieuses et autres | 15 | 1 233 | 6.047% |
| e) | Autres domaines | 34 | 1 267 | 6.035% |

Pour permettre le financement du correctif socio-politique pour une durée illimitée, le taux unique de 6,0 % (arrondi) doit être relevé de 0,1 point à 6,1 % (cf. ch. 11).

Le passage du système à trois taux actuel au taux unique de 6,1 % exige que la déduction forfaitaire de l'impôt préalable pour les produits naturels (art. 29, al. 2, P-LTVA) soit portée de 2,4 % à 3,2 % (cf. art. 29, al. 2).

A moyen terme, la partie B contribuera à améliorer la compétitivité de l'économie suisse. A long terme elle sera également bénéfique en termes de prospérité sociale. Ces améliorations découleront, d'une part, de la suppression des cas d'exclusion du champ de l'impôt et, d'autre part, de l'alourdissement de l'impôt sur les biens de consomma-

tion plutôt non élastiques tels que les produits alimentaires et de la baisse de l'impôt sur les biens de consommation réagissant de manière plus élastique.

Frank Bodmer, dans son étude sur les conséquences économiques de la réforme de la TVA, arrive au résultat que le module «taux unique» mis en consultation, avec un taux unique de 6,0 % et la suppression de la plupart des opérations exclues du champ de l'impôt, conduira sur le long terme à une hausse du produit intérieur brut de 0,3 à 0,8 % et à une hausse du revenu réel disponible pour les familles de 0,1 à 0,7 %.[161] Toutefois, la proposition actuelle de taux unique de 6,1 %, combinée avec un correctif socio-politique en faveur des ménages qui sont dans une situation économique modeste, aura des répercussions positives moindres sur la croissance économique et le revenu réel disponible.

## 8.1 Conséquences pour les assujettis

### 8.1.1 Diminution de la charge administrative

Rambøll a mesuré les coûts administratifs de la législation sur la TVA sur la base du modèle de coûts standard. Selon cette étude, les coûts administratifs des entreprises assujetties en raison de leurs obligations d'information se montent à 267 millions de francs dans les conditions actuelles (voir commentaire au ch. 3.1).

Cependant, cette étude ne s'est pas occupée exclusivement de la situation actuelle; elle a aussi examiné les potentiels d'économie de chaque module présenté lors de la consultation. Il en est ressorti que le module «taux unique» permettrait de diminuer de 28 % la charge administrative des assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode effective et de 32 % celle de ceux qui appliquent les taux de la dette fiscale nette.[162] Globalement, il en résulterait une économie de 58 millions de francs, soit de 22 %, pour l'ensemble des assujettis, anciens et nouveaux. Le projet de réforme selon la partie B du message correspond très largement au module «taux unique» présenté lors de la procédure de consultation. C'est pourquoi on peut s'attendre à ce que le projet de réforme selon la partie B entraîne une réduction analogue des coûts administratifs des entreprises assujetties.

161 Bodmer, Tableau 4
162 Rambøll, p. 4 et 6.

*Tableau 10*

**Coûts administratifs de la TVA (comparaison entre la situation actuelle et la partie B)**

| | | Coûts Statu quo | Coûts module "taux unique" |
|---|---|---|---|
| Coûts pour toutes les entreprises (en francs) | | 267 mio. | 209 mio. |
| Économie pour toutes les entreprises en comparaison avec le statu quo (en francs) | | | 58 mio. |
| Économie pour toutes les entreprises en comparaison avec le statu quo (en %) | | | 22% |
| Décompte selon la méthode effective | Coûts par entreprise (en francs) | 1 141 | 819 |
| | Économie par entreprise (en francs) | | 321 |
| | Économie par entreprise (en %) | | 30% |
| Décompte avec taux de la dette fiscale nette | Coûts par entreprise (en francs) | 361 | 245 |
| | Économie par entreprise (en francs) | | 116 |
| | Économie par entreprise (en %) | | 32% |

Il apparaît que les économies que réaliseraient l'ensemble des assujettis, actuels et nouveaux, et les seuls assujettis actuels, sont considérablement plus élevées dans le projet de réforme présenté dans la partie B que dans le projet de réforme présenté dans la partie A (cf. tableau 6).

L'allégement de la charge administrative est dû d'abord à l'introduction du taux unique. Il se fait sentir dans tous les cas où un assujetti fournit des prestations qui sont actuellement soumises à des taux d'imposition différents. Pour les assujettis établissant leur décompte selon la méthode effective, la situation en 2006 est la suivante:

*Tableau 11*

**Assujettis établissant leur décompte au moyen de deux ou trois taux**

| **Taux d'imposition appliqués** | **Nombre d'assujettis** | |
|---|---|---|
| | | **en % *** |
| Taux normal + taux réduit, sans taux spécial | 29 325 | 14.7% |
| Taux normal + taux spécial, sans taux réduit | 2 930 | 1.5% |
| Taux réduit + taux spécial, sans taux normal | 6 | 0.0% |
| Taux normal + taux réduit + taux spécial | 3 031 | 1.5% |
| Assujettis appliquant 2 ou 3 taux | 35 292 | 17.7% |

** en % de l'ensemble des assujettis établissant leurs décomptes selon la méthode effective qui ont déclaré des opérations imposables en 2006*

S'y ajoutent environ 15 000 assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires et qui fournissent des prestations soumises à des taux d'imposition différents. Globalement, l'application d'un taux identique à toutes les prestations est donc avantageuse pour à peu près 50 000 assujettis, soit $^1/_6$e de l'ensemble des assujettis. Ces assujettis voient diminuer le risque d'une reprise d'impôt à la suite d'un contrôle effectué par l'AFC. La sécurité du droit s'en trouve donc renforcée, puisqu'il ne peut plus y avoir de reprise d'impôt en raison d'une erreur d'affectation des taux d'imposition.

Enfin, les quelque 210 000 assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode effective profitent du fait que les prestations qu'ils reçoivent sont soumises au taux unique, car ils n'ont dès lors plus de difficulté à déterminer la part d'impôt donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Le risque de voir l'administration fiscale procéder à des ajustements ultérieurs à la suite de contrôles est également réduit.

L'allégement de la charge administrative est dû ensuite à la suppression des opérations exclues du champ de l'impôt pour tous les assujettis qui effectuent à la fois des opérations soumises à l'impôt et des opérations exclues du champ de l'impôt et qui doivent délimiter correctement ces opérations et procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

En 2006, 41 704 assujettis (soit 12,9 % de l'ensemble des assujettis) avaient déclaré des recettes provenant des opérations exclues du champ de l'impôt sous le ch. 043 du formulaire de décompte de la TVA. Il n'est pas possible de diviser ces montants entre les opérations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 18 LTVA et les sommes provenant de subventions et de dons. Parmi ces assujettis, 35 146 ont établi un décompte selon la méthode effective et ont donc dû réduire leur déduction de l'impôt préalable. On peut supposer qu'une partie de ces assujettis ne réalisent pas d'opérations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 18 LTVA mais qu'ils touchent des subventions et / ou reçoivent des dons. On peut toutefois affirmer que nombre d'assujettis bénéficieront de la disparition d'une grande partie des opérations exclues du fait qu'elle contribuera à alléger considérablement la charge administrative qu'ils supportent actuellement.

### 8.1.2 Baisse de la charge fiscale pour une grande partie des exploitations

Comme le montre le tableau 12, la charge fiscale baissera pour une grande majorité des produits et des prestations. Les fournisseurs de produits dont la charge fiscale diminue pourront baisser leur prix et augmenter les ventes.

*Tableau 12*

**Modification de la charge de TVA pour les différentes branches (2006)**

| **Réduction de la charge fiscale** | **Nombre** | **Total** |
|---|---|---|
| Services annexes à l'horticulture | 2 623 | |
| Sylviculture | 818 | |
| Mines et extraction de graviers et de sables | 460 | |
| Fabrication de marchandises imposables au taux normal | 37 029 | |
| Fourniture d'énergie | 1 265 | |
| Construction | 43 895 | |
| Industrie automobile | 15 179 | |
| Commerce de marchandises imposables au taux normal | 42 769 | |
| Restauration *(sans traiteur)* | 21 320 | |
| Transports et communication | 11 711 | |
| Instituts de crédits et assurances | 5 551 | |
| Activités foncières et immobilières, location de biens meubles, services aux entreprises | 86 157 | |
| Collecte et traitement des eaux usées/déchets et autres services d'assainissement | 2 765 | |
| Autres prestations de services (coiffeur, centre de fitness, etc.) | 8 203 | |
| Activités indéfinies | 267 | **280 012** |
| | | **86.7%** |

| **À la fois hausse et baisse de la charge fiscale** | **Nombre** | **Total** |
|---|---|---|
| Production de vins à base de fruits, d'imprimés, de produits phytosanitaires et de désinfectants | 1 147 | |
| Commerce de boissons et de denrées alimentaires (s'il n'est pas prépondérant), commerce d'articles de papeterie/livres/journaux, boulangerie/tea-room, droguerie, commerce d'animaux domestiques | 5 206 | |
| Traiteurs | 563 | |
| Hébergement | 5 020 | |
| Secteur public, éducation et enseignement, santé et action sociale *(sans les médecins)* | 5 714 | |
| Représentation d'intérêts, activités culturelles, sportives, récératives *(sans les cinémas)* | 6 249 | **23 899** |
| | | **7.4%** |

| **Augmentation de la charge fiscale** | **Nombre** | **Total** |
|---|---|---|
| Agriculture, pêche | 3 096 | |
| Industrie alimentaire, production d'eaux minérales et de boissons rafraîchissantes, production d'aliments pour animaux | 2 225 | |
| Captage, traitement et distribution d'eau | 915 | |
| Commerce de céréales, semences, fourrages, plantes, déenrées alimentaires, médicaments et livres (activité principale) | 10 838 | |
| Médecins généralistes et spécialistes | 1 762 | |
| Cinémas | 130 | **18 966** |
| | | **5.9%** |

| | |
|---|---|
| **Total** | **322 877** |

### 8.1.3 Baisse des risques

En 2004, KPMG et l'«Institut für Rechnungswesen und Controlling» de l'université de Zurich ont analysé l'importance des risques liés à la TVA et leur traitement au sein des entreprises, ainsi que la manière dont la TVA était gérée concrètement. Leur étude a porté sur les 500 entreprises de Suisse ayant le chiffre d'affaires le plus élevé ainsi que sur les 20 plus grandes banques et assurances suisses: 176 entreprises ont ainsi répondu à cette enquête. Les tableaux ci-dessous indiquent le pourcentage d'entreprises qui ont estimé que le risque lié à la TVA était «grand» ou «moyen».[163] En outre, ils indiquent si le projet de réforme de la partie B contribuerait à réduire ce risque, et, le cas échéant, dans quelle mesure:

*Illustration 8*

**Répercussions du projet de la partie B sur les risques liés à la TVA pour les assujettis**

**Domaines dans lesquels les risques sont d'ordre formel**

| | Risque moyen à grand avec le statu quo selon KPMG / Uni ZH | Modification du risque avec le modèle "taux unique" de la partie B | Commentaire |
|---|---|---|---|
| Preuve de l'exportation | 45% | ↘ | Apport libre de la preuve |
| Justificatifs d'impôt préalable conformes | 43% | ↘ | Apport libre de la preuve |
| Concordance des chiffres d'affaires | 40% | ↘ | Plus simple grâce au taux unique et à la suppression de beaucoups d'exclusions; de plus l'année commerciale peut servir de base |
| Preuve de l'importation | 37% | ↘ | Apport libre de la preuve |
| Conservation des documents | 32% | → | La réduction du délai de prescription absolue diminue la durée de conservation des documents dans la procédure judiciaire |
| Facturation conforme | 17% | ↘ | Le taux unique et la suppression de beaucoup d'exclusions facilitent l'établissement de la facture |

**Domaines dans lesquels les risques sont d'ordre matériel**

| | Risque moyen à grand avec le statu quo selon KPMG / Uni ZH | Modification du risque dans la partie B "taux unique" | Commentaire |
|---|---|---|---|
| Détermination de l'assujettissement | 38% | ↘ | Limite de chiffre d'affaires unique, plus de limite relative à la dette fiscale, plus d'extrapolation sur l'année entière |
| Qualification et répartition des chiffres d'affaires | 36% | ↘ | Plus simple grâce au taux unique et à la suppression de beaucoup d'exclusions |
| Opérations en chaîne | 36% | ↘ | Désormais réglé clairement à l'art. 23 P-LTVA |
| Changements d'affectation | 34% | ↘ | L'option pour l'imposition de toutes les locations immobilières est possible, même lorsque le locataire utilise le bâtiment entièrement ou partiellement pour réaliser des chiffres d'affaires exclus |
| Transactions internes | 29% | ↘ | Ce risque a déjà été réduit par la modification de la pratique relative aux cours de change au 1er janvier 2005 |
| Affaires de compensation et échanges | 23% | ↘ | Pas de correction ultérieure entre les assujettis dont l'ensemble des chiffres d'affaires est imposable et qui décomptent selon la méthode effective |
| Traitement des avances | 22% | → | Ces problèmes se posent uniquement lors d'augmentation du taux. La réforme n'y change rien |
| Développement de l'activité (au sens TVA) | 17% | ↘ | En cas de changement d'activité, moins de risque que la nouvelle activité soit traitée différemment de l'ancienne du point de vue fiscal |
| Détermination du taux de l'impôt | 10% | ↓ | Plus de problème grâce au taux unique |

163 KPMG et l'Université de Zurich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, ch. 3.2.

Il apparaît que pratiquement tous les risques de la TVA, qu'ils soient formels ou matériels, sont réduits, et même de façon très nette dans certains cas. Ainsi, déterminer le taux d'imposition ne pose plus de problème.

### 8.1.4 Conséquences pour les nouveaux assujettis

La suppression des opérations exclues du champ de l'impôt va provoquer une augmentation du nombre d'assujettis de 29 500 personnes environ:

*Tableau 13*

**Nouveaux assujettis dans la partie B**

| | **Nouveaux assujettis** |
|---|---|
| Santé et domaine social | 23 000 - 24 000 |
| Formation et enseignement | 4 000 - 4 500 |
| Loisirs, culture | 1 200 |
| Sport | 0 |
| Autres domaines | 500 |
| Total | 28 700 - 30 200 |

Les coûts d'acquittement pour les entreprises concernées par cette suppression ne peuvent être qu'approximativement quantifiés. Selon l'étude menée par Rambøll, les coûts d'acquittement annuels dans le module «taux unique» du projet mis en consultation se montent à 819 francs en cas de décompte selon la méthode effective et à 245 francs en cas de décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette.[164] Ces calculs sont directement transposables au projet de réforme selon la partie B du message. En supposant que 60 % des quelque 29 500 assujettis supplémentaires décomptent selon la méthode effective et 40 % selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, il en résulte un coût administratif annuel global pour ces nouveaux assujettis d'environ 17 millions de francs.

#### 8.1.4.1 Conséquences pour le domaine de la santé

En l'état actuel de la pratique, les difficultés résident dans la nécessité de distinguer entre prestations imposables et prestations exclues du champ de l'impôt lors de la détermination de l'assujettissement subjectif et pour les contribuables TVA confrontés à plusieurs taux d'impôt.

En ce qui concerne *l'assujettissement objectif à la TVA*, il peut être difficile de faire une distinction entre des expertises médicales exclues du champ de l'impôt et des expertises médicales imposables, entre la psychothérapie exclue du champ de

164 Rambøll, p. 27. Toutefois, les coûts spécifiques occasionnés par le recours à un conseiller fiscal, l'externalisation de la comptabilité auprès d'une fiduciaire et la formation au traitement de la TVA, ainsi que les coûts d'entreposage de biens, ne sont pas compris dans les calculs.

l'impôt et les conseils psychologiques imposables, entre les prestations de massage, de physiothérapie, de diététique, de pédicure à des fins médicales exclues du champ de l'impôt et les soins de bien-être (wellness) imposables, entre les actes d'obstétrique exclus du champ de l'impôt et les conseils de puériculture imposables, entre les soins infirmiers exclus du champ de l'impôt et les prestations de l'économie domestique imposables, pour autant que celles-ci ne soient pas fournies par une organisation d'utilité publique, entre les prestations de laboratoires médicaux exclues du champ de l'impôt et les prestations de laboratoires médicaux imposables ou entre les traitements médicaux exclus du champ de l'impôt et les prestations de prévention de la santé imposables au taux normal.

En ce qui concerne *l'assujettissement subjectif à la TVA*, la distinction entre les organisations de soins et d'aide à domicile qui ont un caractère d'utilité publique et celles qui n'ont pas de caractère d'utilité publique, ou les critères de reconnaissance du statut de «centre de traitements ambulatoires», de «centre de traitements médicaux» ou de «cabinets de groupe» posent de sérieux problèmes. S'y ajoutent l'application de taux d'impôt différents à la distribution de méthadone sur prescription médicale, qui est soumise au taux réduit, et à la remise d'héroïne et de seringues, qui est soumise au taux normal.

En 2001, les recettes de TVA perçues par la Confédération dans le domaine de la santé et le domaine social se sont élevées à 1077 millions de francs, dont 959 millions de francs, ou 89 %, provenaient de la taxe occulte.[165]

Avec la nouvelle réglementation proposée, tout le domaine de la santé sera pratiquement soumis à l'impôt. La libération de l'assujettissement en raison du non-dépassement du seuil de chiffre d'affaires de 100 000 francs est peu significative dans ce secteur. Par contre, dans le domaine social, le pourcentage d'institutions qui ne franchissent pas ce montant limite de chiffre d'affaires est plus élevé. Cela est dû entre autres à l'augmentation à 300 000 francs de la limite de chiffre d'affaires pour les associations gérées de façon bénévole et les institutions d'utilité publique (art. 10, al. 3, P-LTVA). Une partie considérable de la production dans le domaine social échappe ainsi à l'impôt. C'est la raison pour laquelle la charge fiscale effective des prestations relevant du domaine de la santé et du domaine social se situe en dessous du taux unique de 6,1 %.

Alors que le régime fiscal actuel produit un volume de recettes de 1077 millions de francs, selon les données pour l'année 2001, on peut escompter dorénavant 2013 millions de francs de rentrées fiscales. Par conséquent, l'application d'un taux unique de 6,1 % rapportera des recettes supplémentaires de 936 millions de francs. L'évolution du produit des recettes se dessine comme suit:

165 Ces chiffres ne comprennent pas les ventes de médicaments (quand bien même ceux-ci sont remis par des hôpitaux ou vendus par des médecins qui les dispensent eux-même), de prothèses et d'appareils orthopédiques.

*Tableau 14*

**Conséquences pour le domaine de la santé**

| | Statu quo | Partie B avec un taux unique de 6,1% | Différence |
|---|---|---|---|
| Impôt sur le chiffre d'affaires | **73** | **1 769** | **1 696** |
| Impôt sur les prestations préalables (non déductible) | **15** | **12** | **-3** |
| Impôt sur la consommation | **58** | **1 757** | **1 699** |
| - Médecins | 25 | 477 | 452 |
| - Dentistes | 0 | 175 | 175 |
| - Autres prestataires du secteur de la santé | 9 | 107 | 98 |
| - Hôpitaux | 12 | 693 | 681 |
| - Vétérinaires | 6 | 5 | -1 |
| - Autres | 6 | 300 | 294 |
| Réduction de l'impôt préalable du fait des subventions | **12** | **123** | **111** |
| Taxe occulte | **959** | **88** | **-871** |
| Impôt net | **34** | **33** | **-1** |
| **Total** | **1 077** | **2 013** | **936** |

Les entreprises et institutions suivantes fourniraient désormais des prestations imposables: hôpitaux, cabinets de groupe, organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex), centres de traitements ambulatoires, maisons de retraite, homes médicalisés et organismes exploitant des appartements protégés, centres de traitements médicaux, centres de radiologie, laboratoires médicaux, entreprises et ou organisations de transport de patients, centres de dons de sang, de sperme et d'organes, institutions pour handicapés, toxicomanes et personnes atteintes de troubles psychosociaux, homes et maisons d'éducation pour enfants et adolescents, foyers pour femmes, résidences pour mère et enfant, résidences pour les sans-abri ou pour les réfugiés, crèches et garderies, centres de jour pour handicapés, ateliers protégés et organismes à caractère philanthropique.

Aujourd'hui, nombre de ces entreprises ou institutions sont déjà assujetties à la TVA parce qu'elles réalisent également des chiffres d'affaires imposables en plus des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ou parce qu'elles ont opté pour l'assujettissement volontaire. En 2006 on a dénombré 4925 contribuables TVA dans le domaine de la santé et le domaine social, parmi lesquels 1763 médecins. Le nombre de nouveaux contribuables TVA dans ces deux domaines devrait s'élever désormais à entre 23 000 et 24 000.

**Conséquences économiques**

L'assujettissement à la TVA élimine largement la taxe occulte, ce qui fait baisser les prix à la production d'environ 2,1 %. Comme l'effet de distorsion produit par la taxe occulte disparaît, on peut s'attendre en outre à d'autres gains de productivité dans le domaine de la santé et dans le domaine social. Cependant, de nouvelles distorsions de la concurrence pourraient se créer dans le secteur de la santé, où opèrent des prestataires de soins subventionnés et des prestataires de soins non subventionnés, comme c'est le cas dans le secteur hospitalier. La neutralité de l'impôt ne pourrait

alors être assurée que dans la mesure où les subventions seraient imposées comme des contre-prestations. Dans le domaine social également, de nouvelles distorsions concurrentielles pourraient survenir, moins en raison des subventions qu'en raison des offres de prestations financées directement pas les pouvoirs publics puisque s'il n'y a pas contre-prestation, il n'y a pas imposition.

La demande de prestations relevant du domaine de la santé ne réagit pas de manière élastique à la variation des prix. C'est pourquoi son assujettissement à la TVA ralentira à peine le mouvement de croissance de cette branche. Comme, dans le domaine social également, le prix ne constitue qu'un instrument peu important d'orientation de la demande, le relèvement de la TVA n'aura qu'une faible influence sur la demande.

Bien que les prestations du domaine de la santé au sein de l'UE soient en majorité exclues du champ de l'impôt (cf. art. 132 de la directive 2006/112/CE), leur assujettissement en Suisse n'entraîne aucun désavantage concurrentiel par rapport aux prestataires de services des régions frontalières. En raison du taux d'imposition élevé au sein de l'UE, les prestations du domaine de la santé sont en effet grevées d'une taxe occulte correspondant environ au taux unique prévu dans le projet de loi de la partie B.[166]

Dans la mesure où les prestations de la santé sont pratiquement consommées exclusivement par les ménages privés, ceux-ci supportent en définitive le fardeau de la TVA, que ce soit de manière directe, en tant que débiteurs, ou indirecte par le biais de primes d'assurance-maladie plus élevées. Dans l'ensemble, il faut s'attendre à une augmentation d'environ 2,5 % des prix à la consommation des prestations dans le secteur de la santé et dans le domaine social. Cette estimation tient compte des médicaments, qui seront imposés à un taux plus élevé qu'auparavant avec l'introduction du taux unique, ainsi que du matériel thérapeutique, qui sera grevé d'un impôt plus bas.[167] Il en résultera aussi une augmentation unique des primes de l'assurance-maladie. En chiffres absolus, les dépenses de santé augmentent parallèlement aux revenus des ménages; toutefois leur part dans les dépenses de consommation décroît. Cette relative surcharge pour les catégories à bas revenus est toutefois atténuée par une réduction des primes d'assurance en faveur de ces ménages. Puisque le produit de l'impôt généré dans le domaine de la santé et le domaine social est élevé, les ménages privés profitent, du fait de l'assujettissement à la TVA de ces secteurs, de taux généralement plus bas pour les autres biens, ce qui se traduit par des prix à la consommation plus bas pour ces biens.

La santé constitue un poste important de la consommation et connaît une croissance supérieure à la moyenne. Il en découle que son assujettissement à la TVA permet de fixer le taux d'impôt à un niveau globalement bas comparativement à celui des autres secteurs. C'est là un avantage décisif puisque la charge fiscale supplémentaire suit approximativement une progression au carré lorsque le taux d'impôt augmente.

166 Selon les calculs effectués par l'AFC sur la base des comptes nationaux allemands de 2005 et du taux valable depuis le 1er janvier 2007, la charge d'impôt préalable du domaine de la santé, du domaine vétérinaire et du domaine social en Allemagne représente 5,9 % de la valeur de la production.

167 La charge supplémentaire sur la base de l'année 2001 et des prix à la consommation se monte pour les médicaments à 3,6 %; pour le matériel thérapeutique, il en résulte un allégement de 1,4 %. Dans les domaines médical et social, les prix à la consommation augmentent de 2,4 %, sans tenir compte des deux catégories de biens précités.

L'augmentation des rentrées profite entièrement à la Confédération. Les recettes supplémentaires dans le secteur de la santé sont générées de manière prépondérante par les consommateurs finaux en tant que débiteurs, ou via les primes d'assurance. Il s'ensuit un besoin plus élevé de réduction des primes.[168] Une partie du financement des coûts provient également des subventions. Le secteur hospitalier est concerné en première ligne. Dans ledit secteur, les cantons octroient annuellement des subventions à hauteur de 6 à 7 milliards de francs à des hôpitaux publics et à des hôpitaux subventionnés par des fonds publics. C'est pourquoi l'impôt peut conduire à devoir augmenter quelque peu ces subventions si aucune solution ne peut être trouvée dans le sens d'un transfert sur les caisses maladies.

Dans le domaine social, il faut partir de l'idée que l'impôt ne peut pas être transféré en totalité aux destinataires des prestations. Les collectivités publiques qui cofinancent ces prestations devraient donc faire face à des dépenses un peu plus élevées.

#### 8.1.4.2 Conséquences pour la formation et la recherche

Dans ces domaines, la principale faiblesse de la réglementation actuelle réside dans la délimitation des cours, des conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique: en présence de telles manifestations, il faut toujours vérifier si le but poursuivi au premier chef est réellement la transmission du savoir (prestation exclue du champ de l'impôt) ou non (prestation imposable). D'un point de vue objectif, cette distinction est difficiles à opérer, et elle expose les contribuables à une grande insécurité. Actuellement, sont par exemple imposables les prestations de conseil, les formations spécifiques à l'entreprise (la prestation profite en première ligne à l'employeur et non à l'employé), les manifestations récréatives / les activités d'aventure / les activités en commun (p. ex. rafting, activités de plein air en équipe), et la pratique du sport accompagné (p. ex. aérobic, spinning). De surcroît, le traitement fiscal des prestations de restauration et d'hébergement fournies dans le cadre de la formation pose problème. Ces prestations doivent être imposées au prix du marché, que les coûts soient facturés aux participants ou non et, s'ils le sont, quel que soit leur montant.

La recherche et le développement en tant que prestations scientifiques doivent être distinguées du conseil. Le problème de la délimitation entre don et sponsoring se pose dans les cas de financement dans le domaine de la formation et dans celui de la recherche. Cette délimitation représente un travail fastidieux, en particulier dans le domaine de la recherche.

Actuellement, l'AFC encaisse à peu près 420 millions de francs de recettes de TVA dans les secteurs de la formation et de l'enseignement. Et si l'on considère que dans les prochaines années les contributions de la Confédération et des cantons dans le domaine de la formation augmenteront de manière disproportionnée et, que les taxes d'études des hautes écoles s'accroîtront fortement, ce montant devrait atteindre environ 550 millions de francs en 2012. Plus de 95 % de ce montant provient de la taxe occulte. Les prestations fournies dans le domaine social (p. ex. homes, ateliers de jour ou crèches) ne font pas partie de ce secteur.

168 56 millions de francs pour la Confédération (voir ch. 8.2, 3e §) et 52 millions de francs pour les cantons (voir ch. 8.3, avant-dernier paragraphe).

Même avec la nouvelle réglementation prévue dans le présent projet, la formation publique reste largement exclue du champ de l'impôt, puisque les prestations sont en règle générale fournies sans contre-prestation. Les écolages, frais de cours et autres finances de participation provenant de l'enseignement privé représentent – compte tenu de l'effet dynamique que devrait produire la progression des contributions de la Confédération et des cantons et des taxes d'études évoquée ci-avant – de nouveaux chiffres d'affaires imposables estimés à 4,2 milliards de francs (bien qu'une petite partie des institutions concernées opte aujourd'hui déjà pour l'assujettissement).

Si le régime fiscal actuel est maintenu, le secteur de la formation permettra de dégager un volume de recettes de 550 millions de francs (en 2012); avec la proposition de réforme selon la partie B du message, on peut escompter 640 millions de francs de recettes.[169]

Les entreprises suivantes seraient désormais assujetties à la TVA: les écoles qui prodiguent à titre onéreux des prestations d'enseignement à tous les degrés (p. ex. écoles privées), les organisateurs de cours et de conférences à caractère scientifique ou didactique, les conférenciers indépendants, les prestataires de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnel (p. ex. cours de langue), les écoles de conduite, les écoles aéronautiques et tous les autres prestataires de l'enseignement privé sans caractère récréatif (p. ex. écoles de ski). Le nombre de nouveaux assujettis dans le domaine de la formation pourrait s'établir entre 4000 et 4500.

**Conséquences économiques**

Dans l'ensemble, la charge de TVA dans le secteur de la formation croît. Cette tendance est perceptible avant tout pour les entreprises qui ont réalisé des chiffres d'affaires jusqu'ici exclus du champ de l'impôt, lesquels deviendront à présent imposables. La charge de la taxe occulte dans l'enseignement public sera toutefois en régression suite à l'introduction du taux unique, bien que les livres soient bien plus lourdement imposés. La forte distorsion de concurrence qui se fait déjà sentir actuellement, en raison de sources de financement différentes (écolage vs. argent du contribuable), entre prestataires de l'enseignement privé et prestataires de l'enseignement public, sera plus accentuée encore avec la proposition de réforme de la partie B. Il faut savoir également que la demande, en particulier dans les domaines de la formation et du perfectionnement liés à des objectifs professionnels, ne réagit pas de manière très élastique au transfert de la charge de TVA; en d'autres termes, le besoin de consommation dans ces domaines est déterminé également par d'autres facteurs que le prix.

Pour les ménages, la charge de TVA sur les prestations de formation sera plus pesante. Puisque globalement une augmentation des recettes de la Confédération de 90 millions de francs est à prévoir, il en résultera une charge supplémentaire d'environ 28 francs par ménage et par année. Il est vrai qu'il faut partir de l'idée que les prestations de formation désormais soumises à l'impôt seront consommées dans une proportion supérieure à la moyenne par les ménages à haut revenu.

Les effets susmentionnés s'annulant,il ne faut pas s'attendre à des changements significatifs du point de vue macroéconomique.

169 Les conséquences financières du projet de réforme dans le domaine de la recherche ne sont pas comprises dans les estimations.

La hausse des recettes s'accompagnera d'une diminution de la charge fiscale pour le secteur de la formation et de l'enseignement publics (diminution de la taxe occulte). De plus, il faut s'attendre à des transferts de charges minimes entre la Confédération, les cantons et les communes. Du point de vue des collectivités publiques, les effets sont donc doublement positifs.

#### 8.1.4.3 Conséquences pour le domaine de la culture

Selon la loi sur le droit d'auteur, le créateur (p. ex. écrivain, compositeur, artiste peintre, sculpteur) est une personne physique. Les honoraires et revenus qu'il tire des droits d'auteur sont exclus du champ de l'impôt. Si, par contre, des créateurs fondent une société ayant une personnalité juridique (le plus souvent une Sàrl) et que par la suite les factures sont établies au nom de la Sàrl, il y a imposition, selon la pratique constante en matière de TVA. Dans ce domaine, l'assujettissement à la TVA des prestations culturelles aboutira donc à une simplification significative.

Les prestations culturelles qui seront obligatoirement imposables par suite de la réforme sont énumérées ci-après.[170] Une partie des cinémas ont cependant déjà opté pour l'imposition de ces chiffres d'affaires:

*Tableau 15*

**Chiffres d'affaires du domaine de la culture**

| **Branche** | **Chiffres d'affaires en mio de francs** |
|---|---|
| Cinémas | 245 |
| Théâtres et salles de concert | 200 |
| Créateurs (musique incl.) | 450 |
| Musées | 110 |
| Bibliothèques | 10 |
| Zoos et jardins botaniques | 20 |
| Cirques et forains | 40 |
| Organisateurs | 300 |
| **Total** | **1 375** |

*Les valeurs proviennent principalement de l'année 2003*

Le tableau 16 indique les montants des rentrées fiscales et de la taxe occulte dans le système actuel, ainsi que les recettes fiscales envisageables selon le projet de loi de la partie B du message:

[170] Dans de nombreux pays de l'UE, les entrées à des manifestations culturelles sont imposables; voir annexe 2.

*Tableau 16*

**Recettes de TVA de la Confédération provenant du domaine de la culture**

| Branche | Recettes TVA (en mio de francs) qui restent dans la caisse fédérale | | |
|---|---|---|---|
| | Recettes statu quo | Recettes avec un taux unique de 6,0 | Différences |
| Cinémas | 13 | 21 | 8 |
| Théâtre et salles de concert | 13 | 22 | 9 |
| Créateurs (musique incl.) | 7 | 7 | 0 |
| Musées | 12 | 12 | 0 |
| Bibliothèques | 4 | 7 | 3 |
| Zoo et jardins botaniques | 3 | 8 | 5 |
| Cirques et forains | 2 | 3 | 1 |
| Organisateurs | 11 | 16 | 5 |
| Droits d'auteur * | 1 | 0 | -1 |
| **Total** | **66** | **96** | **30** |

** pas de consommateur final privé*

Environ 100 à 110 millions de francs de recettes de TVA par année proviennent, dans le régime fiscal actuel, du commerce de livres, d'œuvres d'art, de supports de sons et d'images, en aval des branches de la culture. Selon le projet proposé dans la partie B du message, les recettes de TVA issues de ces branches en aval augmentent de 5 à 10 millions de francs.

La suppression de l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations culturelles entraîne l'assujettissement d'entreprises diverses. Dans le domaine de la culture, beaucoup de sociétés gérées de façon bénévole, de sociétés simples et d'organisations d'utilité publique profitent également de l'augmentation à 300 000 francs de la limite du chiffre d'affaires pour l'assujettissement (art. 10, al. 3, P-LTVA):

*Tableau 17*

**Nouveaux assujettis dans le domaine de la culture**

| Branche | Nouveaux assujettis TVA |
|---|---|
| Cinémas | Environ 10 à 20 petits cinémas pourraient devenir assujettis. Les plus grands cinémas on déjà opté pour l'assujettissement. |
| Théâtres et salles de concert | Les plus grands sont déjà assujettis en raison de la restauration et du sponsoring. 50 théâtres et salles de concert de moindre taille pourraient cependant devenir assujettis. |
| Créateurs (musique incluse) | Environ 1000 artistes pourraient être concernés. |
| Musées | Environ 150 musées seraient concernés. |

| Branche | Nouveaux assujettis TVA |
|---|---|
| Bibliothèques | Il existe plusieurs milliers de petites bibliothèques non assujetties à la TVA. Certaines pourraient devenir assujetties. Il n'est cependant pas possible d'en évaluer le nombre. |
| Zoos et jardins botaniques | Il est tout à fait envisageable que quelques petits zoos privés deviennent assujettis. Il n'est cependant pas possible d'en évaluer le nombre. |
| Cirques et forains | 0 à 25 petits cirques pourraient devenir assujettis. Il n'est cependant pas possible d'en évaluer le nombre. |
| Organisateurs | Pas d'évaluation possible; on peut toutefois s'attendre à quelques nouveaux assujettis. |
| Droits d'auteur | Il faut compter avec un nouvel assujetti. |

**Conséquences économiques**

La charge de TVA dans le domaine de la culture s'accentuera sensiblement dans l'ensemble et, comme cela a déjà été mentionné plus haut,elle entraînera soit l'assujettissement, soit la taxation à un taux plus élevé de nombreux créateurs et institutions culturelles. Cette charge supplémentaire pourra être compensée par une augmentation des subventions et/ou des dons/du sponsoring ou par la hausse du prix des prestations. Il faut considérer qu'il s'en suivra en premier lieu un transfert de la charge de TVA sur le prix des billets. On constatera une incidence sur le nombre de spectateurs en fonction de la réaction plus ou moins élastique de la demande à ces hausses de prix, ce qui aura des conséquences sur la situation financière des créateurs et des institutions culturelles. Des effets de compensation, sous forme d'une consommation amoindrie de prestations de restauration, pourront se produire chez les prestataires qui fournissent en plus des prestations de restauration.[171] Dans l'ensemble du secteur des loisirs, il n'y aura plus de distorsions de concurrence induites par la TVA, puisque toutes les prestations fournies à titre onéreux seront soumises à la TVA, et cela à un taux unique.

Le léger renchérissement des billets alourdira les dépenses des ménages. Toutefois, comme ce poste représente une très petite fraction de l'ensemble des dépenses des ménages, les répercussions seront négligeables. Dans l'ensemble du domaine de la culture, on prévoit une augmentation des recettes de TVA d'environ 30 millions de francs (cf. tableau 16), ce qui représente annuellement 9,40 francs par ménage.

Sur le plan macroéconomique, le domaine de la culture est à première vue de faible importance. Du point de vue de la TVA, il a un poids certain dans la mesure où une fraction importante des prestations est fournie à des consommateurs finaux.

171 Il faut toutefois remarquer que les prestations de restauration profiteront du taux unique qui se situe clairement au-dessous du taux normal applicable à l'heure actuelle.

### 8.1.4.4 Conséquences pour le sport

Dans le régime de TVA actuel, le secteur du sport rencontre entre autres les difficultés suivantes: le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable lors de la construction d'installations sportives subventionnées par les pouvoirs publics est extrêmement complexe. Il en va de même pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'imposition de prestations à soi-même, auxquels il faut procéder en cas de changement d'affectation. De surcroît, il est très difficile dans la pratique de faire la distinction entre les prestations d'enseignement exclues du champ de l'impôt (p. ex. cours d'équitation) et les cours de sport imposables (p. ex. cours d'aérobic) ou entre les manifestations sportives exclues du champ de l'impôt (p. ex. le marathon de Lausanne) et les manifestations semblables qui sont cependant imposables (p. ex. les courses automobiles Oldtimer).

Les quelque 1700 contribuables TVA qui exploitent des installations sportives ou des sociétés sportives et qui fournissent d'autres prestations dans le domaine du sport ont décompté en 2006 environ 157 millions de francs d'impôt sur leur chiffre d'affaires. Une partie de leurs prestations est cependant fournie à des contribuables TVA qui ne peuvent pas déduire l'impôt préalable. C'est pourquoi il ne reste plus que quelque 105 millions de francs d'impôt dans les caisses fédérales. A ce montant s'ajoutent encore les opérations exclues du champ de la TVA et la taxe occulte produite par les associations non assujetties. Cette charge est estimée à environ 40 millions de francs. Dans l'ensemble, quelque 140 millions de francs, soit 0,7 % de la totalité des recettes de TVA de la Confédération proviennent du secteur du sport.

Avec la suppression des exclusions du champ de l'impôt en vigueur, diverses prestations du domaine du sport seront désormais imposables. Il faut cependant tenir compte du fait qu'une partie de ces prestations fait déjà, ou peut déjà faire, l'objet d'une option.[172]

*Tableau 18*

**Nouveaux chiffres d'affaires imposables dans le domaine du sport**

| **Chiffre d'affaires désormais imposables** | **Chiffre d'affaires en millions de francs** |
|---|---|
| Cotisations de membres (uniquement les membres actifs) | 250 |
| Billets d'entrée aux manifestations sportives | 120 |
| Entrée aux installations sportives, finances d'inscription, taxes d'inscription, licences | 150 |
| Prestations d'enseignement | 240 |
| **Total** | **760** |

172 Dans de nombreux pays de l'UE, les entrées à des manifestations sportives sont imposables; voir annexe 2.

Les conséquences financières de l'assujettissement à la TVA en cas d'application du taux unique de 6,1 % sont présentées dans le tableau 19[173] On observe que les recettes de TVA de la Confédération provenant du secteur du sport sont inférieures de 6 millions de francs par année par rapport au statu quo.[174]

*Tableau 19*

**Recettes de TVA de la Confédération provenant du domaine du sport**

| Recettes de TVA (en millions de francs) qui restent dans la caisse fédérale | Recettes actuelles | Recettes partie B | Différence |
|---|---|---|---|
| Prestations actuellement imposables fournies par les assujettis | 105 | 85 | -20 |
| Prestations actuellement exclues, qui seront imposables [a)] | 1 | 3 | 2 |
| Prestations actuellement exclues, qui seront imposables [b)] | 22 | 36 | 14 |
| Prestations imposables fournies par des non-assujettis [c)] | 11 | 10 | -1 |
| Prestations exclues [d)] | 4 | 3 | -1 |
| **Total** | **143** | **137** | **-6** |

[a)] fournies actuellement par des assujettis à des entreprises ou des associations non assujetties

[b)] fournies par des assujettis et des non assujettis à des privés

[c)] baisse des recettes dues à la taxe occulte grevant des prestations en principe imposables fournies par des entreprises qui restent non assujetties

[d)] baisse des recettes dues à la taxe occulte grevant les prestations exclues, fournies à des privés, qui sont et qui resteront exclues du champ de l'impôt

L'art. 10, al. 3, P-LTVA prévoit, en particulier pour les associations et sociétés simples gérées de façon bénévole qui ne poursuivent pas des buts économiques et ne sont pas soumises à l'obligation de tenir une comptabilité selon le CO, une limite du chiffre d'affaires relevée à 300 000 francs pour la libération de l'assujettissement (voir commentaire de l'art. 10 P-LTVA sous ch. 7.2). Ceci garantit qu'il n'y aura pas plus de fédérations sportives, de clubs et d'associations de sport gérés de façon bénévole et de comités d'organisation qui seront libérés de l'assujettissement qu'à l'heure actuelle malgré la suppression des exclusions du champ de l'impôt.

173 L'AFC s'appuie en particulier, pour ces calculs, sur l'enquête sur les revenus et la consommation de l'Office fédéral de la statistique, sur les statistiques de la TVA et sur les études suivantes:
- *Markus Lamprecht und Hanspeter Stamm, Die Situation der Sportvereine in der Schweiz, Kurzbericht 1997*
- *Lamprecht/Murer/Stamm, Probleme, Strategien und Perspektiven der Schweizer Sportvereine, Zürich 2005*

174 Des enquêtes effectuées par Swiss Olympic auprès des associations membres ainsi que l'extrapolation de PricewaterhouseCoopers fondée sur ces enquêtes chiffrent les recettes supplémentaires de la Confédération dans le domaine du sport selon le module «taux unique» du projet envoyé en consultation à environ 30 millions de francs par année. La divergence par rapport aux estimations faites à l'époque par l'AFC (recettes supplémentaires de 10 millions de francs) résulte en particulier des méthodes d'estimation et de calcul choisies. On remarquera toutefois que ces calculs se basaient sur l'hypothèse que la limite du chiffre d'affaires pour l'assujettissement se montait également à 100 000 francs pour les clubs et les associations.

**Conséquences économiques**

Dans l'ensemble, la charge de la TVA dans le sport diminuera légèrement. La charge fiscale sera moindre là où la prestation imposée jusqu'à présent au taux normal sera désormais imposée au taux unique plus bas. La charge fiscale sera plus élevée là où la prestation était exclue jusqu'à présent du champ de l'impôt (ou imposable au taux réduit avec possibilité d'option), prestation à laquelle le taux unique s'applique désormais.

Le relèvement important de la limite du chiffre d'affaire (300 000 francs) garantit que dans le domaine du sport, malgré la suppression des exclusions du champ de l'impôt et l'introduction du taux unique, environ autant d'associations (fédérations incluses) et de comités d'organisation de festivités soient libérées de l'assujettissement qu'aujourd'hui.[175] Il n'y aura donc pas d'augmentation générale de la charge administrative des associations et des fédérations sportives ni des comités d'organisation.[176] Par conséquent, il ne faut pas s'attendre à une externalisation croissante des tâches administratives. Le traitement de la TVA est manifestement simplifié pour les exploitants d'installations sportives, puisqu'ils n'auront plus à faire la distinction entre les billets d'entrée imposables et les locations exclues du champ de l'impôt.

Pour les consommateurs, les effets seront minimes. Les particuliers n'engagent que de faibles dépenses dans le domaine du sport. Les associations qui ne réaliseront plus que des prestations imposables et qui, malgré le relèvement considérable de la limite du chiffre d'affaires resteront assujetties pourront de plus tirer avantage de ce que la location des installations sportives est imposable, ce qui leur ouvrira droit à la déduction de l'impôt préalable. Pour les ménages, l'assujettissement à la TVA des prestations fournie dans le secteur du sport, qui étaient jusqu'à présent exclues du champ de l'impôt, ne produira pas d'effets tangibles.

Du point de vue macroéconomique, il ne faudra s'attendre non plus à aucun effet sensible. Dans les relations de concurrence transfrontalières, la Suisse pourra dans certains cas subir un désavantage de localisation, puisque les opérations relevant du domaine du sport sont exclues du champ de l'impôt dans l'UE. Cependant, ce désavantage concurrentiel sera très faible, car les prestations de ses concurrents européens sont grevées d'une taxe occulte considérable en raison de taux d'impôt bien plus élevés.

La Confédération, selon le tableau 19, peut s'attendre à une diminution des recettes de TVA d'environ 6 millions de francs. Pour le reste, la réforme proposée ne devrait pas avoir d'effets mesurables.

### 8.1.4.5 Conséquences de la suppression des autres exclusions du champ de l'impôt

L'assujettissement à la TVA entraînera une charge supplémentaire d'environ 34 millions de francs dans les autres domaines où l'exclusion du champ de l'impôt sera supprimée (cf. tableau 9). Les fournisseurs de telles prestations ne sont toutefois

175 En 2006, 329 associations, 60 fédérations et 63 comités d'organisation du domaine du sport étaient inscrits au registre des contribuables.

176 Bien que le nombre total de sociétés non libérées de l'assujettissement (fédérations incluses) reste pratiquement identique, certaines sociétés seront désormais libérées et d'autres ne le seront plus. Il en résultera respectivement une diminution, et une augmentation de la charge administrative pour les associations concernées.

pas très nombreux. Il y aura donc peu de nouveaux assujettis. Pour de nombreux assujettis actuels offrant des prestations dans ces domaines, les problèmes posés par la double affectation et de la réduction de la déduction de l'impôt préalable y afférente disparaîtront.

## 8.2 Conséquences pour la Confédération

Le but du projet de réforme présenté dans la partie B est une simplification fondamentalement neutre du point de vue des recettes du système de la TVA. Le taux unique doit être fixé de telle manière que la TVA produise les mêmes recettes qu'actuellement malgré la suppression d'une majorité des exclusions du champ de l'impôt (cf. tableau 9). Il sera toutefois difficile d'obtenir une équivalence absolue, et cela pour deux raisons: d'abord, le taux unique est arrondi à une décimale après la virgule. Ensuite, le tableau entrées-sorties, développé par Ecoplan en collaboration avec l'ETH/EPF de Zurich, qui reflète la situation économique en Suisse en 2001 et sur lequel le calcul du taux unique est basé, présente, comme n'importe quel modèle économique, des erreurs d'estimation. Ces erreurs sont dues aux inexactitudes contenues dans les données statistiques utilisées ou aux inévitables simplifications nécessaires à la représentation des règles précises du droit de la TVA. De plus, l'importance des différents secteurs de l'économie suisse peut se modifier, pour des raisons structurelles ou conjoncturelles, entre l'année de référence des estimations, soit 2001, et le moment de l'entrée en vigueur de la réforme. Les recettes réalisées pourraient alors diverger de celles prévues par les estimations. Il faut donc partir du principe que le taux unique réellement neutre du point de vue des recettes, pourrait s'écarter de +/– 0,2 % du taux unique calculé de 6,0 %. Il faudra attendre la deuxième année d'application de la réforme pour déterminer, avec une relative certitude, si un taux unique de 6,0 % aurait effectivement été sans incidence sur les recettes.

Le projet de la partie B du message aura toutefois un impact positif sur les finances de la Confédération puisque tous les services et toutes les prestations reçus, qui sont actuellement soumis à un taux de TVA de 7,6 %, ne seront plus imposés qu'au taux de 6,1 %. Cela concerne notamment la construction, l'achat d'ordinateurs, de mobilier de bureau, de voitures ou de biens d'équipement. La diminution des charges qui en résultera pour la Confédération se monte à environ 75 millions de francs par année (état en 2005).

Par contre, l'imposition intégrale des prestations de la santé générera pour la Confédération des dépenses supplémentaires. En effet, le renchérissement des prestations entraînera une augmentation des primes de l'assurance-maladie obligatoire, ce qui provoquera une hausse d'environ 56 millions de francs par an des dépenses de la Confédération au titre de la réduction des primes individuelles.[177]

[177] Sur la base d'une contribution de la Confédération d'environ 2 milliards de francs pour la réduction des primes en 2012 et d'une augmentation des coûts de la santé de 2,5 % par suite de la suppression de la plupart des opérations exclues de l'impôt dans le domaine de la santé selon le projet de la partie B. (La hausse des coûts pour le nouveau financement des hôpitaux n'est pas encore prise en compte. L'ordre de grandeur des coûts supplémentaires qu'entraînera la réduction individuelle des primes comme cela a été mentionné plus haut, ne devrait pas subir de modifications importantes en cas de prise en considération).

Du fait de la suppression d'une grande partie des exclusions du champ de l'impôt, environ 29 500 entreprises seront désormais assujetties. Par ailleurs, diverses entreprises déjà assujetties devront désormais appliquer l'impôt sur les prestations qui étaient jusque-là exclues (voir commentaire sous ch. 8.1.4). Lors de l'acquisition de marchandises ou de biens d'exploitation et d'investissement, les entreprises doivent payer la TVA grevant les biens et prestations de services. Comme elles devront désormais percevoir la TVA sur les prestations de services qu'elles fournissent, elles ne devront plus supporter elles-mêmes cette charge d'impôt (art. 42 LTVA). Elles pourront donc en principe se faire rembourser ultérieurement cet impôt, à la fois sur les marchandises que sur les biens d'exploitation et d'investissement, pour autant que ces derniers soient bien grevés de TVA et que l'entreprise puisse le prouver. Lors de l'utilisation de ces biens, l'impôt préalable est cependant diminué d'un amortissement de 20 % par an sur les bien mobiliers et de 5 % par an sur les biens immobiliers. La neutralité concurrentielle sera alors réalisée avec ce dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Le droit à ce dégrèvement prendra naissance au moment où l'assujettissement commence. Les fournisseurs de prestations jusqu'alors exclues de la TVA et désormais imposables auront donc droit, au moment de l'entrée en vigueur de la révision de la loi sur la TVA proposée dans la partie B du message, au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Les remboursements correspondants auront lieu pour la plus grande partie dans la première période de décompte de l'année au cours de laquelle la révision est introduite. Les coûts de ces dégrèvements ultérieurs de l'impôt préalable, qui atteignent un maximum de 1,7 milliard de francs[178], seront à la charge des finances fédérales; ils ne seront pas financés par une hausse du taux d'impôt. Un endettement pourra éventuellement se justifier en raison des effets à long terme de la croissance économique de la réforme.

D'un point de vue budgétaire, la question qui se pose est de savoir si le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable constitue une dépense extraordinaire. Le premier assujettissement à la TVA conduit de fait à une charge supplémentaire du point de vue de la Confédération, qui doit être attestée en conséquence. Dans la mesure où le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable entraîne effectivement un paiement de la Confédération aux assujettis, la charge qui en découle est manifeste; mais il n'en va pas ainsi dans tous les cas, parce que l'impôt dû est parfois plus élevé que l'impôt préalable déduit, et de ce fait, l'assujetti acquitte d'un impôt réduit à concurrence de l'impôt préalable déduit. Toutefois, en pareil cas également, la Confédération présente un besoin financier, même si en l'occurrence elle peut compenser l'engagement correspondant avec sa créance d'impôt. En d'autres termes, la Confédération est dispensée d'avoir à payer d'abord et à recouvrer l'impôt (brut) ensuite. Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable entraîne dans tous les cas des besoins financiers.

Le caractère extraordinaire de cette dépense est également avéré. D'après la Constitution (art. 126, al. 3) et la loi sur les finances de la Confédération (art. 15, al. 1), l'Assemblée fédérale peut, lors de l'adoption du budget ou de ses suppléments, décider d'un relèvement du plafond des dépenses visé à l'art. 126, al. 2, Cst.,

178 Ce montant ne devrait cependant pas être atteint. Il s'agit d'une part de prendre en considération le fait qu'une partie des nouveaux assujettis choisiront de décompter au moyen des taux de la dette fiscale nette (et donc sans droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). D'autre part, certaines des entreprises qui ont acquis des investissements grevés d'impôt depuis 1995, n'existeront plus au moment de l'introduction de la révision de la loi.

notamment lorsque des concentrations de paiements liées au système comptable le requièrent. Le message sur le frein à l'endettement (FF *2000* 4336 s.) relève que, par le passé, les adaptations du modèle comptable ainsi que les changements du mode de paiement des subventions ont entraîné des concentrations de paiements uniques. On peut en conclure que la disposition précitée couvre également le surcroît de charge en question occasionné par la révision de la LTVA. Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable génère une concentration de dépenses unique due fait que l'assujettissement à la TVA est érigé en principe général pour toutes les branches. Il n'y a pas de différence marquée avec l'exemple, exposé dans le message, qui concerne le changement du mode de versement des subventions. Ces deux cas génèrent un surplus de dépenses découlant de la modification d'un mandat légal qui demeure. Les impôts préalables qui n'avaient pas pu être déduits pendant plusieurs années pourront l'être immédiatement au titre du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. La comptabilisation aura lieu par conséquent en grande partie pendant l'année d'entrée en vigueur des modifications de la loi, même si la situation économique prise en compte remonte à plusieurs années. Le surplus de dépenses enregistré dans le cadre de la TVA est, de par son origine, comparable au surplus de charges découlant de la nouvelle péréquation financière (RPT). D'après le rapport sur le budget 2008 (cf. vol. 1, p. 49 s.), celle-ci entraîne un besoin financier exceptionnel en raison des dépenses découlant tant du nouveau système de péréquation et des nouvelles tâches de la Confédération que du versement des contributions dues pour les années précédentes.

Pour ce qui est du caractère extraordinaire, certaines exigences formelles doivent être remplies en plus des exigences de fonds. D'une part, la dépense doit se monter à plus de 0,5 % du plafond des dépenses, ce qui équivaut à l'heure actuelle à environ 300 millions de francs; cette exigence peut être considérée comme remplie. D'autre part, les Chambres fédérales doivent arrêter le caractère extraordinaire des dépenses à une majorité qualifiée (majorité de membres des deux Chambres). Le processus du dégrèvement ultérieur de l'impôt peut être considéré comme un besoin financier exceptionnel (selon l'art. 126, al. 3, Cst.) et une augmentation correspondante du plafond des dépenses au sens du frein à l'endettement peut être demandée avec le budget, la conséquence étant toutefois une augmentation de la dette de la Confédération d'environ 1,7 milliard de francs.

La stratégie du Conseil fédéral en matière de politique budgétaire vise à couvrir les dépenses extraordinaires par des excédents structurels. Le Conseil fédéral a d'ailleurs l'intention d'inscrire cet objectif dans la législation. A cet effet, une règle légale servant à compenser des déficits dans le budget extraordinaire est proposée dans un autre projet (projet envoyé en consultation en avril 2008). D'après les plans du Conseil fédéral, cette règle complémentaire au frein à l'endettement devrait entrer en vigueur en 2010 déjà. Elle exige que des déficits dans le budget extraordinaire soient compensés au plus tard six ans après leur inscription dans le compte d'Etat. L'octroi du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable doit donc être lié à une compensation correspondante.

Si la diminution des recettes estimée à 1,7 milliard de francs est compensée par des excédents structurels sur une période de huit ans (c'est-à-dire à partir du budget dans lequel les besoins financiers exceptionnels sont inscrits), des compensations annuelles d'un montant moyen d'environ 200 millions de francs seront nécessaires durant cette période. Il faudra s'assurer qu'un excédent structurel suffisant soit à disposition pour cette compensation, afin qu'aucun programme d'économie spécifique ne soit

nécessaire. A long terme, les effets de croissance de la réforme entraîneront des recettes supplémentaires qui se traduiront à leur tour par une hausse correspondante de la marge de manœuvre budgétaire.

Sur le plan du personnel, le projet de réforme de la partie B aura un impact à la fois positif et négatif sur les effectifs de l'AFC. D'un côté, les simplifications qu'il apporte permettront à la division principale de la TVA de l'AFC de diminuer ses effectifs dans une proportion pouvant aller jusqu'à 15 %. De l'autre, l'augmentation du nombre d'assujettis d'environ 29 500, soit de 9,2 %, et la mise en application des mesures techniques telles qu'elles sont prévues également dans la partie A du message (voir ch. 2) nécessiteront une augmentation des effectifs en personnel. Par rapport à la situation actuelle, l'effectif de la division principale de la TVA (600 postes) pourrait être réduit de 30 postes environ. L'extension des dispositions d'ordonnance concernant le recel d'impôt occasionnera aussi d'importantes charges supplémentaires à l'AFF (voir commentaire de l'art. 91 P-LTVA). L'AFD, responsable de l'impôt sur les importations, devra éventuellement mettre à jour ses technologies d'information et de communication. Comme l'étendue des ajustements éventuels est très difficile à estimer à ce stade, les moyens nécessaires, tant du point de vue financiers que du point de vue du personnel, ne peuvent pas encore être chiffrés.

## 8.3 Conséquences pour les cantons et les communes

Le projet présenté dans la partie B du message aura des répercussions pour les cantons et les communes pour ce qui est des services assujettis à la TVA. En effet, comme tout autre assujetti, les services assujettis des cantons et des communes devront se conformer aux modifications apportées à la loi, et notamment au changement du taux d'imposition.

Mais les cantons et les communes seront également touchés par la suppression des opérations exclues du champ de l'impôt, notamment dans les domaines de la santé, de l'éducation, de la culture et du social. Jusqu'à présent, les prestations fournies dans ces différents domaines n'étaient grevées généralement que par la taxe occulte sur les prestations préalables et sur les investissements. Dorénavant, les prestations fournies à titre onéreux seront soumises à la TVA. Elles seront donc plus chères. Le surcroît de charges que représente cet assujettissement à la TVA sera plus ou moins reporté sur les destinataires de la prestation, c'est-à-dire sur les patients (au travers du système des caisses-maladie), sur les écoliers (au travers des frais d'écolage) et sur les spectateurs des concerts ou des représentations théâtrales (au travers des billets d'entrée). Une autre partie, plus modeste, devrait être compensée par une efficacité plus grande au niveau de la fourniture de la prestation. Il est même envisageable que certaines prestations ne soient plus fournies. Il faut s'attendre en outre à ce que les déficits enregistrés par ces branches augmentent; les cantons et les communes seront donc mis davantage à contribution pour couvrir ces déficits.

L'imposition intégrale des prestations de santé à la TVA pourrait faire augmenter les primes de l'assurance-maladie obligatoire; or, la réduction de ces primes étant en partie financée par les cantons, ces derniers devront par conséquent enregistrer des dépenses supplémentaires d'environ 52 millions de francs par an.[179]

179 Cf. note 177; rapport de 52 %/48 % entre la contribution à la réduction des primes de la Confédération et celle de cantons (sur la base de 2006).

Il faut cependant souligner que les cantons et les communes bénéficient également d'un taux unique bien inférieur au taux normal. Ainsi, les constructions, les achats d'ordinateurs, de meubles de bureau, de véhicules communaux, etc. sont grevés de TVA non pas au taux de 7,6 %, mais à celui de 6,1 %. Ces diminutions de charges fiscales s'élèvent, tant pour les cantons que pour les communes, à environ 170 millions de francs par année (état en 2005).

## 8.4 Conséquences pour les ménages privés

### 8.4.1 Mécanismes de transfert

Le transfert de la TVA s'opère soit de façon claire soit sous la forme d'une taxe occulte. Si une entreprise fournit une prestation imposable, elle va essayer de reporter sur ses clients la TVA due sur son chiffre d'affaires. Il en est de même avec la taxe occulte, qui est incluse dans les dépenses et constitue un facteur de coût comme n'importe quel autre:

- Les entreprises qui fournissent uniquement des prestations exclues du champ de la TVA vont essayer de reporter la taxe occulte grevant leurs prestations préalables et leurs investissements sur les destinataires de la prestation.
- L'Etat, qui doit acquitter la TVA sur ses achats de matériel et sur ses constructions, reportera également la taxe occulte sur les contribuables et sur les personnes acquittant des redevances pour équilibrer ses comptes.
- L'assurance qui propose des assurances ménage ou des assurances casco véhicule veillera à ce que le montant de la prime fixée prenne en compte les éventuels dommages, TVA incluse.

Les mécanismes de transfert font que la TVA est supportée par les sujets économiques qui ne fournissent pas de prestations à titre onéreux à d'autres personnes et qui, contrairement à l'Etat, ne peuvent demander le paiement d'un impôt ou d'une redevance. La TVA est finalement supportée par les ménages privés, et, pour la plus grande partie, par les ménages privés suisses. Une petite partie de la TVA (environ 10 %) est transférée aux personnes domiciliées à l'étranger.[180]

### 8.4.2 Conséquences à court terme sur la charge des ménages

Pour calculer la charge de la TVA pesant sur les ménages suisses, on s'appuie sur l'enquête sur les revenus et la consommation de l'Office fédéral de la statistique. Toutefois, cette statistique ne contient pas toutes les données concernant les dépenses des ménages. Il manque par exemple les dépenses concernant la construction, l'achat et la rénovation de maisons et d'appartements ainsi que celles concernant l'achat d'œuvres d'art. La statistique ne prend pas non plus en compte les ménages ayant un revenu très élevé.

[180] Cette «exportation» de la TVA s'effectue en particulier au moyen de la taxe grevant les dépenses des touristes étrangers en Suisse ainsi qu'avec le transfert de la taxe occulte sur les clients à l'étranger.

Il faut de plus rappeler que les loyers de maisons, d'appartements ou de garages sont diversement grevés de la TVA (taxe occulte) selon l'âge de l'objet. Une modification du taux d'imposition – telle que l'introduction d'un taux unique – n'influera qu'à long terme sur la majorité des locataires. Concrètement, l'introduction d'un taux unique n'entraînera une réelle baisse de la charge de la TVA grevant les loyers qu'en cas de déménagement du locataire dans un immeuble neuf ou de rénovation de son appartement. Dans le cadre de la présente analyse statistique comparative, les dépenses des ménages liées au loyer doivent donc être considérées à part.

Pour les raisons énumérées ci-dessus, il n'est possible de déterminer que de manière approximative les conséquences sur les ménages; de plus il en ressort une image plutôt négative.

Avec le projet de réforme selon la partie B du message, la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt seront désormais imposables au taux unique. Cet assujettissement à la TVA a plusieurs conséquences:

- la part des dépenses des ménages entièrement soumises à la TVA augmente;
- l'élargissement de l'assiette fiscale entraîne une diminution de la taxe occulte;
- le transfert de la TVA aux personnes et aux entreprises sises à l'étranger est légèrement moins important;
- l'augmentation du taux unique de 0,1 point (il est porté de 6 % à 6,1 %) pour le financement du correctif socio-politique augmente la charge fiscale des ménages privés.

Dans le projet de réforme de la partie B, la charge des ménages augmente pour presque toutes les classes de revenu avec l'introduction du taux unique de 6,1 %.[181] Toutefois, cette situation ne tient pas compte de l'allégement financier que représente l'introduction du correctif socio-politique pour les ménages qui sont dans une situation économique modeste. Les calculs de statistique comparative présentés ici se fondent sur l'hypothèse selon laquelle les baisses et les hausses d'impôt sont entièrement répercutées sur les clients. Pour effectuer ces calculs, on s'appuie sur les enquêtes sur les revenus et la consommation de l'Office fédéral de la statistique pour les années 2003 à 2005:

181 Il s'agit ici de quintiles. Chaque classe de revenu représente donc 20 % (arrondi) de l'ensemble des ménages.

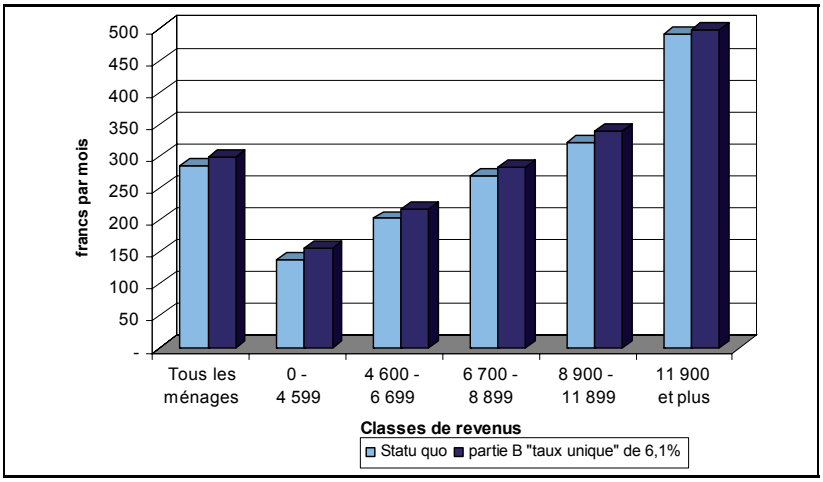
*Tableau 20*

**Charge de la TVA pesant sur les ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (sans correctif socio-politique)**

| Classes de revenus (en francs par mois) | Tous les ménages | 0 - 4 599 | 4 600 - 6 699 | 6 700 - 8 899 | 8 900 - 11 899 | 11 900 et plus |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Revenu mensuel par ménage | 8 727 | 3 208 | 5 674 | 7 768 | 10 271 | 16 639 |
| Nombre de personnes par ménage | 2.26 | 1.39 | 1.85 | 2.34 | 2.76 | 2.94 |
| **Statu quo** | | | | | | |
| Charge fiscale en francs par mois | 284.83 | 137.53 | 202.38 | 269.64 | 321.95 | 490.52 |
| Charge fiscale en % du revenu | 3.26% | 4.29% | 3.57% | 3.47% | 3.13% | 2.95% |
| **Partie B "taux unique" de 6,1 %** | | | | | | |
| Charge fiscale en francs par mois | 299.07 | 154.96 | 217.79 | 283.84 | 338.55 | 498.04 |
| Charge fiscale en % du revenu | 3.43% | 4.83% | 3.84% | 3.65% | 3.30% | 2.99% |
| **Différences en francs et en %** | | | | | | |
| Charge supplémentaire en francs | 14.23 | 17.43 | 15.42 | 14.20 | 16.60 | 7.52 |
| Charge supplémentaire en % du revenu | 0.16% | 0.54% | 0.27% | 0.18% | 0.16% | 0.05% |

*Illustration 9*

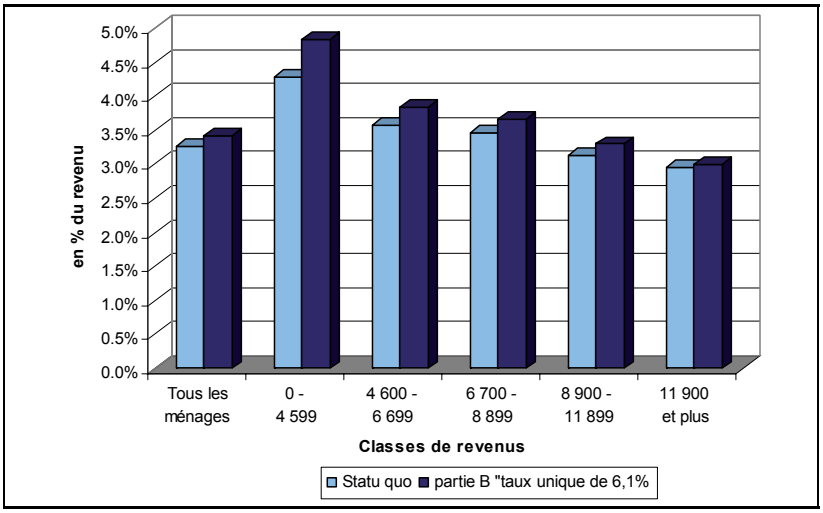
**Charge des ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (en francs par mois), sans correctif socio-politique**




Si l'on compare la charge de la TVA au revenu, l'impôt est dégressif; cet effet est encore légèrement renforcé avec le projet de la partie B.

*Illustration 10*

**Charge des ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (en % du revenu), sans correctif socio-politique**




Avec le projet de la partie B, l'augmentation la plus sensible de la charge de TVA touche surtout les familles avec enfants et les ménages de rentiers. En revanche, la réforme a des effets positifs sur une partie des ménages d'une seule personne (sans les rentiers). Le tableau 21 montre quelle serait la charge supplémentaire avec un taux unique de 6,1 % si le produit de 0,1 point n'était pas remboursé dans le cadre de la correction socio-politique:

*Tableau 21*

**Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (sans correctif socio-politique)**

| Classe de revenus | 0 - 4 599 | 4 600 - 6 699 | 6 700 - 8 899 | 8 900 - 11 899 | 11 900 et plus |
|---|---|---|---|---|---|
| Tous les ménages | 17.43 | 15.42 | 14.20 | 16.60 | 7.52 |
| Personnes seules (sans les rentiers) | 6.78 | 1.72 | -7.05 | -2.65 | |
| Couples | | 14.92 | 14.67 | 8.86 | -4.63 |
| Couples (avec un enfant) | | 19.05 | 21.64 | 21.51 | 10.89 |
| Couples (avec deux enfants) | | 28.08 | 22.45 | 22.91 | 18.37 |
| Rentiers | 20.66 | 23.62 | 24.01 | 23.46 | |

La partie B prévoit cependant de compenser intégralement l'augmentation de la charge fiscale de 40 % des ménages aux revenus les plus modestes (cf. ch. 11). Concrètement, les personnes en situation économique modeste ne devraient donc pas être désavantagées avec le projet de réforme par rapport à la situation actuelle:

*Tableau 22*

**Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (avec correctif socio-politique)**

| Classe de revenus | 0 - 4 599 | 4 600 - 6 699 | 6 700 - 8 899 | 8 900 - 11 899 | 11 900 et plus |
|---|---|---|---|---|---|
| Tous les ménages | - | - | 14.20 | 16.60 | 7.52 |
| Personnes seules (sans les rentiers) | - | - | -7.05 | -2.65 | |
| Couples | - | - | 14.67 | 8.86 | -4.63 |
| Couples (avec un enfant) | - | - | 21.64 | 21.51 | 10.89 |
| Couples (avec deux enfants) | - | - | 22.45 | 22.91 | 18.37 |
| Rentiers | - | - | 24.01 | 23.46 | |

Grâce au correctif socio-politique, les ménages qui sont dans une situation économique modeste ne sont pas plus chargés dans la partie B qu'avec le statu quo. La charge fiscale de ces ménages est, comme le montre le tableau 23, nettement inférieure à celle du module «taux unique» du projet mis en consultation. Le financement se fera par les ménages des trois quintiles de revenus supérieurs. Leur charge mensuelle de TVA est entre 4 à 8 francs plus élevée que si le taux unique était de 6,0 %:

*Tableau 23*

**Augmentation/diminution de la charge que représente le projet de la partie B (taux unique de 6,1 %) par rapport au module «taux unique» (taux unique de 6,0 %) du projet envoyé en consultation**

| Classe de revenus | 0 - 4 599 | 4 600 - 6 699 | 6 700 - 8 899 | 8 900 - 11 899 | 11 900 et plus |
|---|---|---|---|---|---|
| Tous les ménages | -14.89 | -11.85 | 4.65 | 5.55 | 8.16 |
| Personnes seules (sans les rentiers) | -4.50 | 1.34 | 4.08 | 4.54 | |
| Couples | | -11.08 | 4.75 | 5.35 | 7.76 |
| Couples (avec un enfant) | | -14.99 | 4.62 | 5.36 | 8.11 |
| Couples (avec deux enfants) | | -24.24 | 4.88 | 6.03 | 8.52 |
| Rentiers | -18.15 | -19.78 | 5.06 | 6.21 | |

Le tableau ci-dessous montre, pour quatre de ces types de ménages, l'impact du projet de la partie B sur les différentes catégories de dépenses par rapport à la situation actuelle. Pour les ménages constitués d'un couple sans enfant ou d'un couple avec 2 enfants, on a retenu la classe de revenus correspondant au revenu moyen du type de ménage considéré.[182] Pour les ménages d'une seule personne (sans les rentiers) et les ménages de rentiers, la classe dans laquelle se trouve le revenu moyen du type de ménage profite du correctif socio-politique. C'est pourquoi, pour ces deux types de ménages considéré, c'est la classe de revenus la plus basse qui ne

182 Exemple: le revenu brut moyen des couples sans enfant se monte à 10 975.- par mois. C'est donc la classe de revenu de 8900.– à 11 899.– qui a été prise en considération.

bénéficie plus des paiements dans le cadre du correctif socio-politique qui a été retenue:

*Tableau 24*

**Augmentation/diminution de la charge des différentes catégories de dépenses pour quatre types de ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B**

| **Types de ménages** | **Personne seule (sans les rentiers)** | | | | **Couples** | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Classe de revenus (en francs par mois)** | 6 700 - 8 899 | | | | 8 900 - 11 899 | | | |
| **Revenu mensuel par ménage** | 7 628 | | | | 10 330 | | | |
| | Dépenses en fr. par mois | Statu quo TVA | TVA partie B "Taux unique" | Différences TVA | Dépenses en fr. par mois | Statu quo TVA | TVA partie B "Taux unique" | Différences TVA |
| Produits alimentaires, boissons non alcoolisées | 321.44 | 7.53 | 19.10 | 11.56 | 622.56 | 14.59 | 36.99 | 22.40 |
| Boissons alcoolisées et tabacs | 82.39 | 5.82 | 4.66 | -1.16 | 113.43 | 8.01 | 6.41 | -1.60 |
| Vêtements et chaussures | 178.74 | 12.63 | 10.11 | -2.52 | 242.15 | 17.10 | 13.69 | -3.41 |
| Logement et énergie | 1 257.91 | 17.39 | 14.02 | -3.37 | 1 458.05 | 22.72 | 18.36 | -4.36 |
| Ameublement, équipement et entretien du ménage | 136.04 | 9.31 | 7.48 | -1.84 | 256.38 | 17.99 | 14.41 | -3.58 |
| Santé | 181.99 | 7.13 | 10.89 | 3.76 | 317.27 | 12.73 | 19.00 | 6.28 |
| Transports | 747.27 | 48.63 | 38.94 | -9.69 | 747.73 | 43.47 | 34.81 | -8.66 |
| Communications | 140.16 | 9.80 | 7.93 | -1.87 | 178.91 | 12.48 | 10.13 | -2.35 |
| Loisirs et culture | 481.89 | 21.80 | 23.95 | 2.14 | 558.52 | 26.13 | 28.11 | 1.98 |
| Frais d'écolage et de formation | 19.48 | 0.67 | 1.19 | 0.52 | 24.39 | 0.83 | 1.48 | 0.65 |
| Restauration, hôtellerie | 565.52 | 36.60 | 32.10 | -4.50 | 617.09 | 39.36 | 35.03 | -4.33 |
| Autres biens et services | 161.18 | 10.82 | 8.65 | -2.17 | 182.81 | 12.17 | 9.71 | -2.46 |
| | | | | | | | | |
| Assurances | 1 564.16 | 32.12 | 38.94 | 6.83 | 2 201.88 | 48.81 | 62.74 | 13.93 |
| Cotisations, dons et autres versements | 342.89 | 3.05 | 3.60 | 0.56 | 195.35 | 2.21 | 2.92 | 0.71 |
| Impôts et taxes | 946.19 | 32.36 | 27.06 | -5.30 | 1 129.75 | 38.64 | 32.31 | -6.33 |
| | | | | | | | | |
| **Total (en francs par mois)** | **7 127.25** | **255.66** | **248.61** | **-7.05** | **8 846.26** | **317.23** | **326.09** | **8.86** |
| **Total (en % du revenu)** | **93.432%** | **3.351%** | **3.259%** | **-0.092%** | **85.636%** | **3.071%** | **3.157%** | **0.086%** |

| **Types de ménages** | **Couples (avec deux enfants)** | | | | **Rentiers** | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Classe de revenus (en francs par mois)** | 8 900 - 11 899 | | | | 6 700 - 8 899 | | | |
| **Revenu mensuel par ménage** | 10 340 | | | | 7 633 | | | |
| | Dépenses en fr. par mois | Statu quo TVA | TVA partie B "Taux unique" | Différences TVA | Dépenses en fr. par mois | Statu quo TVA | TVA partie B "Taux unique" | Différences TVA |
| Produits alimentaires, boissons non alcoolisées | 919.87 | 21.56 | 54.65 | 33.09 | 608.34 | 14.26 | 36.14 | 21.89 |
| Boissons alcoolisées et tabacs | 106.95 | 7.55 | 6.05 | -1.51 | 96.56 | 6.82 | 5.46 | -1.36 |
| Vêtements et chaussures | 301.29 | 21.28 | 17.04 | -4.24 | 208.77 | 14.75 | 11.80 | -2.94 |
| Logement et énergie | 1 662.64 | 35.56 | 28.79 | -6.77 | 1 136.00 | 28.21 | 22.90 | -5.30 |
| Ameublement, équipement et entretien du ménage | 302.38 | 20.69 | 16.61 | -4.08 | 296.43 | 20.13 | 16.18 | -3.95 |
| Santé | 274.13 | 11.31 | 16.42 | 5.11 | 594.01 | 23.08 | 35.62 | 12.55 |
| Transports | 737.09 | 46.63 | 37.33 | -9.29 | 478.40 | 29.67 | 23.76 | -5.91 |
| Communications | 212.22 | 14.79 | 12.01 | -2.78 | 113.95 | 7.79 | 6.46 | -1.33 |
| Loisirs et culture | 658.06 | 30.87 | 33.18 | 2.30 | 479.11 | 19.47 | 23.06 | 3.59 |
| Frais d'écolage et de formation | 85.21 | 2.91 | 5.18 | 2.27 | 15.09 | 0.52 | 0.92 | 0.40 |
| Restauration, hôtellerie | 499.15 | 31.19 | 28.04 | -3.15 | 431.84 | 27.93 | 24.48 | -3.45 |
| Autres biens et services | 214.79 | 13.71 | 11.71 | -2.00 | 173.44 | 11.34 | 9.07 | -2.27 |
| | | | | | | | | |
| Assurances | 2 337.85 | 54.19 | 72.18 | 17.99 | 1 006.48 | 34.68 | 52.79 | 18.11 |
| Cotisations, dons et autres versements | 161.38 | 2.28 | 3.20 | 0.92 | 268.53 | 3.39 | 4.34 | 0.94 |
| Impôts et taxes | 883.93 | 30.23 | 25.28 | -4.95 | 1 239.18 | 42.38 | 35.43 | -6.95 |
| | | | | | | | | |
| **Total (en francs par mois)** | **9 356.94** | **344.76** | **367.67** | **22.91** | **7 146.14** | **284.42** | **308.43** | **24.01** |
| **Total (en % du revenu)** | **90.497%** | **3.334%** | **3.556%** | **0.222%** | **93.621%** | **3.726%** | **4.041%** | **0.315%** |

### 8.4.3 Conséquences sur l'indice des prix à la consommation

La suppression de la plupart des opérations exclues du champ de l'impôt et l'introduction d'un taux unique de 6,1 % auront un impact également sur l'indice des prix à la consommation. Les calculs[183] se fondent sur l'hypothèse d'un transfert intégral. On part ainsi du principe que les augmentations et les baisses du taux d'imposition, de même que la suppression de la taxe occulte[184] sur les opérations jusqu'alors exclues du champ de l'impôt qui seront désormais imposées au taux unique, se répercutent totalement sur les prix.

Le tableau 25 montre qu'il faut tabler sur une augmentation des prix à la consommation d'environ 0,332 % la première année d'application du projet de la partie B:

*Tableau 25*

**Incidence du projet de la partie B sur l'indice suisse des prix à la consommation**

| | Pondération (2008) | Indice recalculé | Variation en % | Contribution |
|---|---|---|---|---|
| **Total** | **100.000** | **100.3321** | **0.332** | **0.332** |
| Alimentation et boissons non-alcolisées | **11.091** | 103.6133 | 3.613 | 0.401 |
| Boisssons alcoolisées et tabacs | **1.785** | 98.6059 | -1.394 | -0.025 |
| Vêtements et chaussures | **4.434** | 98.6059 | -1.394 | -0.062 |
| Logement et énergie | **25.212** | 99.5864 | -0.414 | -0.104 |
| Equipements ménagers et entretien courant | **4.762** | 98.6912 | -1.309 | -0.062 |
| Santé | **14.467** | 102.4103 | 2.410 | 0.349 |
| Transports | **11.285** | 98.7698 | -1.230 | -0.139 |
| Communications | **2.938** | 98.6940 | -1.306 | -0.038 |
| Loisirs et culture | **10.607** | 100.5937 | 0.594 | 0.063 |
| Enseignement | **0.674** | 102.6112 | 2.611 | 0.018 |
| Restaurants et hôtels | **8.142** | 99.4334 | -0.567 | -0.046 |
| Autres biens et services | **4.603** | 99.5374 | -0.463 | -0.021 |

Toutefois, il est apparu, lors du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée en 1995 et de l'augmentation des taux d'imposition en faveur de l'AVS en 1999 que les augmentations de la TVA ne se répercutaient pas (ou ne pourraient pas se répercuter) entièrement sur les consommateurs. D'après l'Office fédéral de la statistique, seuls trois quarts des effets maximums escomptés ont effectivement été constatés en 1995. Ce chiffre a chuté à seulement deux tiers en 1999. Cela n'a rien d'étonnant, étant donné que les possibilités de transfert dépendent du contexte du marché de chaque bien et de chaque prestation. On peut donc supposer que, pour le projet de réforme de la partie B, seuls 70 % environ de la charge fiscale supplémentaire ainsi créée seront répercutés sur les consommateurs.

183 Ces calculs ont été effectués par la section Prix de l'Office fédéral de la statistique, en collaboration avec l'AFC.

184 La taxe occulte ainsi supprimée a été estimée par l'AFC.

### 8.4.4 Conséquences à long terme sur les ménages privés

Selon l'étude Bodmer[185], l'introduction d'une loi sur la TVA selon le module «taux unique» proposé dans la consultation aurait à long terme à des conséquences positives sur le développement du revenu réel disponible des ménages. La croissance supplémentaire serait de 0,1 à 0,7 %. Il en résulterait une augmentation du revenu de 100 à 700 francs par an et par ménage, qui viendrait contrebalancer une charge supplémentaire annuelle de 75 francs par ménage en moyenne.[186] L'effet de croissance à long terme dépasserait ainsi clairement la charge supplémentaire à court terme.

Si l'on compare les effets positifs à long terme avec les effets à court terme qu'aurait le projet de la partie B sur les ménages (tableau 22) on constate ce qui suit:

– Ceux qui profiteraient le plus de ce système seraient les ménages de condition économique modeste, car d'une part il ne seraient pas pénalisés à court terme par des charges supplémentaires, et, d'autre part, ils bénéficieraient pleinement – pour autant qu'il ne s'agisse pas de ménages de rentiers – des effets positifs à long terme;

– Chez les autres ménages avec activité lucrative, les effets positifs à long terme l'emporteraient nettement sur les effets négatifs à court terme. Seuls les ménages de rentiers ne retireraient à long terme aucun gain de la réforme.

## 8.5 Conséquences économiques

Dans la situation actuelle, seuls deux tiers environ des revenus de l'impôt proviennent des chiffres d'affaires réalisés (output); pour le reste, la TVA est un impôt sur les prestations préalables (input). Ce dernier grève l'achat de marchandises ou l'acquisition de prestations (input) par les entreprises ou les collectivités: celles-ci ne peuvent en effet imputer, ou ne peuvent imputer que de manière partielle, l'impôt sur ces acquisitions en tant qu'impôt préalable. Elles acquittent de ce fait une taxe occulte sur les prestations préalables et sur les investissements. Sur la base des données de l'année 2001, la taxe occulte est estimée à environ 5,4 milliards de francs[187] pour l'ensemble des recettes fiscales (17 milliards de francs). Sur ces 5,4 milliards, 1,2 milliards proviennent de la taxe occulte sur les investissements immobiliers et 4,2 milliards de la taxe occulte grevant les autres acquisitions.

Ces calculs montrent qu'il faut différencier la taxe occulte sur les investissements liés à la construction de logements du reste de la taxe occulte, la première ayant un effet de distorsion beaucoup moins fort que la seconde. La taxe occulte sur les investissements immobiliers peut être considérée comme le substitut de la valeur de l'impôt qui frapperait le flux des prestations de services dans le domaine de l'immobilier. Par rapport à la pseudo-franchise existant dans d'autres branches de l'économie, la taxe occulte sur les investissements immobiliers est un relativement bon

185 Bodmer, p. 19, tableau 4; les calculs se basent sur un taux unique de 6,0 %.
186 Cette augmentation correspond à la charge supplémentaire qui sera générée en cas d'application d'un taux unique de 6,0 % et peut ainsi être comparé avec les effets à long terme exposés dans l'étude Bodmer.
187 En 2007, le produit de la TVA a dépassé 19.7 milliards de francs. Le montant de la taxe occulte devrait par conséquent être passé à 6,2 milliards de francs.

substitut, puisqu'il est très proche de la consommation. Seul le dernier maillon de la chaîne de création de valeur, les prestations de services dans le domaine de l'immobilier, y compris l'augmentation de valeur de l'immeuble, ne sont pas soumis à l'impôt.

Le projet de réforme selon la partie B du message permettra de réduire la taxe occulte à 3,6 milliards de francs sur la base des données pour 2001. Les investissements immobiliers représenteraient alors 1 milliard de francs et le reste de la taxe occulte 2,6 milliards de francs. Cette diminution s'explique, d'une part, par la suppression des exclusions du champ de l'impôt qui réduisent l'assiette fiscale de la taxe occulte et, d'autre part, par l'abaissement de la charge fiscale pesant sur cette assiette fiscale, étant donné que la taxe occulte résulte désormais du taux unique et non plus majoritairement du taux normal de 7,6 %. La suppression d'une partie des exclusions du champ de l'impôt et le passage à un taux unique entraînera un report très net de la charge fiscale des prestations préalables et des investissements (taxe occulte) sur la consommation.

A brève échéance, le passage à un taux unique aura les répercussions suivantes:

- De par le report de la charge fiscale des prestations préalables sur la consommation, les coûts de production diminueront du montant de la taxe occulte supprimée sur les prestations préalables. Si ces réductions de coûts sont transférées aux clients, l'augmentation de la charge fiscale sur la consommation sera compensée.
- Dans le report de la charge fiscale des investissements sur la consommation, les effets suivants se renforceront l'un l'autre: (1) le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable permettra de dégrever les investissements existants qui ne sont pas encore entièrement amortis au moment de l'introduction de la réforme. (2) La déduction de l'impôt préalable pourra être demandée pour les nouveaux investissements, de sorte qu'aucun impôt ne les grèvera. Par conséquent les coûts en capital des entreprises diminueront. Si ces économies sont transférées aux destinataires, les prix à la consommation ne changeront pas. Puisque pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable il s'agit d'un effet unique, les coûts ne seront pas financés par une hausse du taux, mais ils augmenteront les charges de la Confédération et conduiront à une augmentation temporaire de l'endettement (voir ch. 8.2). L'endettement supplémentaire étant relativement faible, il n'en résultera que peu d'effets rétroactifs négatifs sur l'économie sous forme de taux plus élevés sur le marché financier.
- En raison du correctif socio-politique, la réforme ne sera pas totalement neutre du point de vue des recettes; elle rapportera une augmentation des recettes de 0,1 % de TVA. Le montant correspondant sera redistribué à la population via le mécanisme de correction prévu. Cet élément supplémentaire entraînera une hausse des prix à la consommation. Pour les ménages à faibles revenus y ayant droit, le remboursement de la TVA compensera toutefois l'augmentation des prix, ainsi que l'augmentation de la charge due à une faible hausse des prix des produits achetés par les groupes de revenus les plus modestes suite à l'introduction du taux unique.
- Dans les secteurs exclus du champ de l'impôt, une taxe occulte subsistera sur les investissements, même si elle est désormais basée sur un taux unique inférieur au taux normal. Par conséquent, les coûts en capital des entreprises

diminueront, cette diminution ne se faisant toutefois sentir que progressivement. Le processus d'adaptation sera particulièrement long en ce qui concerne les investissements immobiliers. La taxe occulte sur ces investissements, réduite par la réforme, provoquera une baisse des prix des constructions neuves, qui se répercutera – avec beaucoup de retard – sur les loyers en raison de la rénovation constante des logements. En revanche, le financement de la baisse de la taxe occulte par l'augmentation de la charge fiscale sur la consommation influera immédiatement sur les prix à la consommation. Par conséquent, il faut s'attendre à ce que l'application de la réforme entraîne une légère augmentation des prix à la consommation.

A moyen et à long terme, des effets contraires reposant sur des réactions d'adaptation suite à l'entrée en vigueur de la réforme se font sentir:

- La réduction de la taxe occulte permettra d'atténuer les distorsions produites par la fiscalité au niveau des décisions des entreprises sur l'utilisation des facteurs de production et sur les processus de production. La conséquence en sera une amélioration de l'efficience au travers d'une politique d'externalisation plus étendue (plus de prestations préalables reçues) et d'une politique de production plus intensive en capital (augmentation des investissements). Le PIB augmentera et la production plus intensive en capital permettra une hausse des salaires. Le renforcement de la compétitivité de l'économie suisse devrait même provoquer une légère revalorisation du franc suisse et donc une baisse des prix à l'importation, ce qui entraînera une baisse des prix à la consommation. A moyen ou à long terme, les consommateurs auront un pouvoir d'achat supérieur.
- A long terme, les réformes proposées dans la partie B amélioreront la situation du point de vue macroéconomique. Ces améliorations résulteront, d'une part, de la suppression des exclusions du champ de l'impôt et, d'autre part, de l'alourdissement de l'impôt sur les biens de consommation plutôt inélastiques tels que les produits alimentaires et de la baisse de l'imposition des biens de consommation réagissant de manière plus élastique.
- L'étude Bodmer indique que le passage à un système de taux unique induira une augmentation à long terme du PIB de 0,3 à 0,8 %.[188] Sur la base des valeurs du PIB pour l'année 2007, cela correspond à une hausse du PIB de 1,5 à 4,0 milliards de francs. La marge de fluctuation de l'estimation s'explique par les hypothèses alternatives concernant l'ampleur de la mobilité internationale du capital et l'élasticité des prix de la demande sur les exportations suisses.

Nous renvoyons au commentaire du ch. 8.4 en ce qui concerne les effets en termes de répartition.

188 Frank Bodmer se base sur un taux unique de 6,0 %. L'étude ne tient donc pas compte du correctif socio-politique.

## 9 Programme de la législature

Le présent projet n'est pas mentionné dans le rapport sur le programme de la législature 2003 à 2007[189]. Après le rapport «10 ans de TVA» publié par le Conseil fédéral le 26 janvier 2005 (cf. ch. 1.1.3), et au vu des nombreuses interventions parlementaires déposées concernant la TVA (cf. ch. 1.1.6), le Conseil fédéral a décidé de faire avancer la réforme de la TVA. Dans le message sur le programme de la législature 2007 à 2011, la réforme de la TVA est l'objectif 3 du Conseil fédéral pour la législature en cours; cet objectif est intitulé: «Améliorer la capacité d'action de l'Etat et l'attrait du système fiscal: assurer l'équilibre des finances fédérales à long terme et poursuivre les réformes fiscales.»[190]

## 10 Aspects juridiques

### 10.1 Constitutionnalité et conformité aux lois

La perception de la TVA est fondée sur l'art. 130 Cst. Le premier paragraphe de l'art. 130 Cst. donne à la Confédération la compétence de prélever une TVA avec un taux maximal de 6,5 % et un taux réduit à 2,0 %. Selon l'al. 2, la loi sur la TVA peut fixer pour les prestations du secteur de l'hébergement un taux compris entre le taux réduit et le taux normal.[191] La Constitution prévoit ainsi que si la Confédération veut prélever une taxe sur la valeur ajoutée, celle-ci doit connaître les deux différents taux d'imposition (le taux normal et le taux réduit). Pour permettre l'introduction d'un seul taux, la Constitution fédérale doit être modifiée.

Le Conseil fédéral en vertu du droit de proposition que lui confère l'art. 181 Cst. présente un message portant modification des dispositions constitutionnelles en vigueur. Parallèlement, il présent un projet de révision totale de la loi fédérale sur la TVA. Cette loi se base sur l'art. 130 Cst. à réviser (compétence de la Confédération pour la perception de la TVA) et sur l'art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst. (financement des grands projets ferroviaires).

Lorsqu'il organise le système d'impôt, le législateur doit, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, respecter les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). Cela signifie que la TVA doit être appliquée autant que possible sur tous les biens de consommation. Les distorsions de la concurrence sont générées en premier lieu par les exclusions du champ de l'impôt. La suppression des ces exclusions conduit à une amélioration sensible du respect des principes de la Constitution. Le principe de l'imposition selon la capacité économique a été conçu en premier lieu en relation avec l'impôt sur le revenu et sur la fortune, plus précisément avec l'impôt sur le bénéfice et le gain en capital. La question de l'application de ce principe aux impôts indirects, en particulier à un impôt sur l'utilisation du revenu, est actuellement l'objet de controverses. Si ce principe doit être observé lors de l'organisation de la TVA, il faut veiller notamment à ce que cet impôt ne soit pas supporté par le consommateur final

189 FF **2004** 1035
190 FF **2008** 639 673 s.
191 Depuis le 1er octobre 1996, le taux spécial de 3 % s'applique aux prestations du secteur de l'hébergement (FF **1996** I 1300).

qui ne dispose pas de la capacité économique correspondante.[192] Dans le projet de la partie B du message, le taux réduit est supprimé, mais le correctif socio-politique lui est substitué, qui permet de compenser totalement les répercussions de la suppression du taux réduit sur les ménages à revenus modestes et qui de plus fonctionne de manière ciblée (cf. ch. 11). Ainsi le principe de la capacité économique est garanti dans tous les cas.

## 10.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

La présente réforme de la loi ne déploie aucun effet au regard des obligations internationales de la Suisse et n'est pas en contradiction avec les conventions internationales. Pour le reste, nous renvoyons au ch. 5.2.

## 10.3 Forme de l'acte à adopter

L'Assemblée fédérale soumet les modifications de la Constitution au vote du peuple et des cantons sous la forme d'un arrêté fédéral (art. 23 LParl). L'acte législatif est soumis au référendum obligatoire (art. 140, al. 1, let. a, Cst.).

La projet propose une révision totale de la loi sur la TVA et porte ainsi sur des dispositions importantes fixant des règles de droit qui, en vertu de l'art. 164, al. 1, let. d, Cst., doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale. La compétence de l'Assemblée fédérale d'édicter des lois découle de l'art. 163, al. 1, Cst. (compétences législatives de l'Assemblée fédérale). L'acte est soumis au référendum facultatif (art. 141, al. 1, let. a, Cst.).

## 10.4 Frein aux dépenses

Afin de limiter les dépenses, l'art. 159, al. 3, let. b de la Constitution fédérale prévoit que les dispositions législatives relatives aux subventions, si elles entraînent de nouvelles dépenses uniques de plus de 20 millions de francs ou de nouvelles dépenses périodiques de plus de 2 millions de francs, doivent être adoptées à la majorité des membres de chaque conseil.

La réforme de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas concernée par le frein aux dépenses. Il n'y a donc pas lieu d'examiner davantage ce point. Il faut préciser cependant que le correctif socio-politique proposé dans la partie B «taux unique», qui vise à donner un soutien financier aux personnes de condition économique modeste, constitue une subvention au sens de l'art. 159, al. 3, let. b, Cst. C'est pourquoi le correctif socio-politique réglé à l'art. 107 P-LTVA est soumis au frein aux dépenses.

192 Cf. Klaus A. Vallender, dans: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, publié par Bernhard Ehrenzeller, Schulthess Verlag, Zurich 2002, réf. 21, p. 1363.

## 10.5 Compatibilité avec la loi sur les subventions

Le correctif socio-politique sert à atténuer les conséquences de la réforme de la TVA pour les personnes qui sont dans une situation économique modeste. Il s'agit donc d'aides financières au sens de l'art. 3, al. 1, de la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (LSu; RS *616.1*). Comme le droit fédéral charge les cantons de répartir les fonds que la Confédération leur verse aux personnes de condition économique modeste, le dédommagement remplit les conditions visées à l'art. 9, al. 2, let. a et b, LSu, selon lesquelles les dispositions légales prévoyant des indemnités pour les cantons peuvent être édictées si le droit fédéral régissant la délégation des tâches ne se borne pas à une simple législation-cadre et que les cantons sont appelés à accomplir des tâches qui vont au-delà de la simple exécution administrative de dispositions fédérales.

## 10.6 Délégation de compétences législatives

La délégation des compétences législatives est la même que pour le projet présenté dans la partie A du message. Nous renvoyons donc au ch. 5.5.

# 11 Correctif socio-politique

## 11.1 Grandes lignes de la mesure proposée

### 11.1.1 Contexte

L'introduction d'un taux unique de 6,0 % alourdit la charge fiscale des ménages à bas revenus puisque la part des biens de consommation courante dans leur budget est supérieure à la moyenne. Le taux de l'impôt sur ces biens est relevé en effet de 3,6 points à partir du taux réduit actuel de 2,4 %. La charge supplémentaire qui en résulte se monte à 290 millions de francs environ (voir ch. 11.1.2.2); le Conseil fédéral propose donc un correctif socio-politique pour alléger la charge des ménages à bas revenu. Ce correctif sera financé par une augmentation de la TVA de 0,1 point, ce qui correspond à 380 millions francs par an.

### 11.1.2 Solution proposée

#### 11.1.2.1 Principe

Le correctif socio-politique entend amortir l'impact de la réforme de la TVA sur les ménages à bas revenus. Il doit être ciblé et, vu son montant limité de 380 millions de francs, générer une charge administrative aussi faible que possible.

Ce correctif constitue une prestation financière indépendante. C'est pourquoi il doit absolument être indiqué séparément dans le document que recevra le bénéficiaire, le but étant de garantir que les fonds issus du correctif soient bien distribués aux personnes visées. Le meilleur moyen d'atteindre ces objectifs est de se référer aux bénéficiaires de la réduction individuelle des primes d'assurance-maladie (RIP). On a ainsi la garantie que le correctif sera ciblé sur les ménages à bas revenus, qui sont les plus touchés par la réforme de la TVA. La charge administrative sera réduite au

minimum étant donné que la Confédération se bornera à définir le cercle des bénéficiaires et n'imposera aux cantons aucun autre impératif important dans l'application. Les cantons définiront donc le mode de distribution des fonds et détermineront dans quelle mesure ils veulent s'appuyer sur le système de la RIP. Ils pourront également appliquer un autre système de distribution, pour autant cependant qu'il amortisse de manière ciblée les effets de la réforme de la TVA, tout en tenant compte du revenu et de la fortune du destinataire.

Si le correctif ne constituait pas une prestation financière indépendante, mais qu'il était incorporé à la RIP, on n'aurait pas la garantie qu'il augmenterait effectivement la prestation, car la fixation du montant de la RIP est de la compétence des cantons.

#### 11.1.2.2 Montant et financement du correctif

Même si les charges découlant de la suppression du taux réduit de 2,4 % au profit d'un taux unique de 6 % et de la suppression d'une grande partie des exclusions du champ de l'impôt sont nettement inférieures à un pour-cent du revenu de la plupart des ménages, il y a d'importantes différences suivant les classes de revenu. Pour le quintile des ménages aux revenus les plus bas, la charge supplémentaire due à la réforme se montera en moyenne à 0,5 % du revenu du ménage, alors que pour le quintile suivant, elle ne se montera plus qu'à 0,2 %. Pour les deux quintiles suivants, elle se montera à 0,1 %, et pour le dernier quintile, celui des ménages aux revenus les plus élevés, il n'y aura pas de charge supplémentaire (cf. ch. 8.4.2).

On peut donc considérer que la charge de deux cinquièmes des ménages est un peu plus forte. Ces ménages sont plus petits que la moyenne de l'ensemble des ménages et comprennent 30 % de la population. Pour ces 2,2 millions de personnes, la charge supplémentaire moyenne due à l'introduction du taux unique se montera à 130 francs par an sur la base de l'enquête sur les revenus et la consommation pour la période 2003 à 2005, avec extrapolation pour 2012, année où la réforme devrait entrer en vigueur. Cela correspond à une charge supplémentaire estimée à 290 millions de francs. La charge du financement du correctif (augmentation de la TVA de 0,1 %) se montera en moyenne à un peu moins de 30 francs par an pour les ménages à bas revenus, ce qui correspond au total à 60 millions de francs environ. En tout, la charge supplémentaire des ménages à bas revenu se montera donc à 350 millions de francs, soit à peu près à 0,1 point de TVA (380 millions[193] en 2012). C'est pourquoi le produit de 0,1 % de TVA devra être entièrement affecté à l'amortissement de l'impact du taux unique de la TVA et être attribué intégralement aux cantons, qui l'alloueront aux destinataires[194].

193 Cela correspond au produit de 0,1 % pour une année entière. Il faut cependant tenir compte du fait qu'à peine quatre cinquièmes de cette somme seront encaissés l'année ou la réforme sera introduite, étant donné que les décomptes seront établis majoritairement par trimestre. Le cinquième manquant ne sera encaissé que l'année suivante.

194 Une petite partie du correctif sera distribuée par la Confédération aux assurés de condition modeste de l'assurance militaire.

#### 11.1.2.3 Répartition du correctif

Le correctif socio-politique sera réparti aux cantons en fonction de leur population. Les cantons détermineront les groupes de leur population qui doivent bénéficier du correctif. Des principes généraux seront assignés aux cantons afin qu'ils assurent une distribution du correctif conforme à son but et transparente. Il faut donc utiliser un mécanisme qui tienne compte du revenu et de la fortune du destinataire. En général, les cantons distribueront leur part du correctif la même année aux destinataires. Le montant versé devra être identifié clairement par les destinataires comme une prestation financière de la Confédération suite à la refonte de la TVA. Enfin, les cantons contrôleront la conformité au droit et le bon déroulement des versements. Ils rendront compte à la Confédération du versement du correctif et fourniront les données nécessaires au contrôle de son efficacité sociale.

### 11.1.3 Options examinées

#### 11.1.3.1 Critères d'examen

Lorsqu'on a élaboré ce correctif, on a examiné diverses prestations financières existantes pour savoir si le cercle de leurs bénéficiaires coïncidait avec celui des personnes particulièrement affectées par l'introduction du taux unique. Dans le domaine social, on a évalué en premier lieu les instruments existant que sont les prestations complémentaires (PC), la réduction individuelle des primes et les allocations familiales. On a également examiné des combinaisons de prestations sociales permettant d'élargir le cercle des bénéficiaires afin de couvrir autant que possible l'ensemble du groupe de personnes visées. Enfin, on a examiné si l'utilisation directe des informations tirées du système fiscal permettait d'atteindre le groupe visé. Dans ce but, une solution se basant sur le système fiscal actuel a été étudiée. Une alternative examinée était une solution se basant sur un impôt négatif sur le revenu, à créer, assorti de crédits d'impôt qu'il faudrait encore mettre sur pied.

On a examiné notamment si les fonds pouvaient être distribués conformément aux besoins, si les conséquences pouvaient être compensées autant que possible pour tous les cercles de la population fortement touchée, et si la charge administrative pouvait rester modeste. Le tableau 26 donne un aperçu des options fondées sur les prestations sociales existantes. Etant donné que les options fiscales ne sont pas directement comparables, elles ne figurent pas dans ce tableau.

Par ailleurs, on avait prévu au début de limiter la durée du correctif socio-politique aux premières années suivant l'introduction du taux unique. Le taux de l'impôt aurait pu être abaissé ensuite de 6,1 % à 6 %. Etant donné que cette proposition n'a pas été bien accueillie lors de la procédure de consultation, la limitation dans le temps du correctif a été abandonnée: le taux unique de l'impôt a donc été définitivement relevé de 0,1 %.

### 11.1.3.2 Options fondées sur les prestations sociales

**Prestations complémentaires (PC)**

Le cercle des bénéficiaires des PC comprend les rentiers AVS et AI de revenu et de fortune modestes. Le montant des prestations correspond au montant des dépenses reconnues qui excèdent les revenus imputables. Toutefois, comme les PC sont réservées aux bénéficiaires de l'AVS et de l'AI, seule une très petite partie de la population visée aurait bénéficié du correctif. Par rapport au groupe visé, soit 2,2 millions de personnes, seuls 250 000 bénéficiaires de PC, soit 11 % des personnes visées, auraient eu droit aux prestations du correctif socio-politique en 2006.

**Allocations familiales**

D'importants groupes de la population visée, à savoir toutes les personnes sans enfant et par conséquent la plupart des rentiers AVS, ne recevraient pas le correctif s'il était versé avec les allocations familiales. De plus, les allocations familiales ne sont pas conçues pour répondre à ce besoin, si bien que des familles à haut revenu bénéficieraient également d'une prestation au titre du correctif. En 2006, environ 1,5 millions de personnes de condition modeste vivaient dans des ménages avec enfants. De ce nombre, il faut retrancher environ 250 000 personnes exerçant une activité lucrative indépendante ou sans activité lucrative, qui ne reçoivent pas d'allocations familiales dans leur canton de domicile (soit dans près de la moitié des cantons). Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, environ 57 % d'entre elles auraient bénéficié du correctif socio-politique en 2006.

**Allocations familiales combinées avec les PC**

Le cercle des bénéficiaires des PC, d'une part, et celui des allocations familiales d'autre part, peuvent être combinés. Cela permet d'atteindre nettement plus de personnes du groupe visé par le correctif. Ce cercle ne comprend cependant pas les ménages à bas revenus sans enfant ou sans PC, ni les indépendants dans près de la moitié des cantons. Si le cercle des bénéficiaires est nettement élargi, les autres inconvénients de ces deux variantes s'additionnent. On citera en particulier le fait que, pour les allocations familiales, l'adéquation aux besoins n'est pas assurée. En outre, la combinaison entre deux systèmes alourdit la charge administrative. En 2006, environ 1,5 millions de personnes (1,5 millions de personnes à bas revenus dans des ménages avec enfant et 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant moins 250 000 indépendants et personnes sans activité lucrative) auraient reçu le correctif socio-politique, soit 67 % du groupe visé de 2,2 millions de personnes.

**Réduction individuelle des primes (RIP)**

Le cercle des bénéficiaires de la RIP correspond en grande partie à celui des personnes qui seraient particulièrement affectées par l'introduction d'un taux unique. En effet, les bénéficiaires de la RIP sont les personnes de condition économique modeste. Le montant de la réduction fixée par le droit cantonal dépend du revenu et de la fortune imposables et de la charge des primes de l'assurance obligatoire des soins. Plus l'exécution du correctif s'appuie sur celle de la RIP, plus la charge administrative de son exécution est modeste. Toutefois, les inégalités dues aux différences d'organisation de la RIP entre les cantons ne peuvent être entièrement éliminées. Une intégration complète du correctif à la RIP n'est pas possible: dans ce cas en effet, on n'aurait pas la garantie que les prestations du correctif s'ajoutent à celles de

la RIP, à moins que la Confédération n'édicte des prescriptions sur le montant et la répartition de la RIP. Cela reviendrait cependant à une centralisation partielle indésirable de celle-ci. Etant donné que le cercle des bénéficiaires de la RIP n'est pas tout à fait identique à celui des personnes affectées par la hausse de la TVA, on n'atteindra vraisemblablement pas la totalité de ces personnes, mais on peut admettre que l'objectif sera atteint à plus de 95 %.

**RIP pour les familles combinée avec les PC**

En combinant le cercle des familles bénéficiant de la RIP et celui des bénéficiaires de PC, on peut atteindre une part importante du groupe visé par le correctif. On n'atteindrait pas toutefois les ménages à bas revenu qui n'ont pas d'enfant ou qui ne touchent pas des PC. La charge administrative serait considérable, car deux systèmes de prestations sociales sont concernés. De plus, cette solution comporte un inconvénient non négligeable: les personnes à bas revenu qui n'ont pas d'enfant et celles qui ne sont ni invalides ni retraitées ne bénéficieraient pas du correctif. Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 79 % des personnes concernées (1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants et environ 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant) auraient bénéficié du correctif en 2006.

**Comparaison entre les cercles des bénéficiaires des instruments sociaux actuels**

| | PC | RIP | Allocations familiales | Allocations familiales et PC | Système RIP limité aux enfants et aux PC |
|---|---|---|---|---|---|
| **Adéquation aux besoins:** | | | | | |
| Le revenu et la fortune sont-ils pris en compte? | oui | oui | non | uniquement pour les PC | oui |
| **Degré de réalisation de l'objectif[1]:** | | | | | |
| Quelle part du groupe visé[2] recevrait le correctif ? | 11 %[3] | > 95 %[4] | 57 %[5] | 67 %[6] | 79 %[7] |
| **Personnes non atteintes:** | | | | | |
| Quelles sont les personnes du groupe visé qui ne reçoivent pas le correctif ? | ménages à bas revenus sans PC | < 5 % | ménages à bas revenus sans enfant et une partie des indépendants | ménages à bas revenus sans enfant ou PC et une partie des indépendants | ménages à bas revenus sans enfant ou PC |
| **Effet accessoire:** | | | | | |
| Quelles sont les personnes en dehors du groupe visé qui reçoivent le correctif ? | aucune | aucune | ménages à hauts revenus avec enfants | ménages à hauts revenus avec enfants | aucune |
| **Charge de l'exécution:** | | | | | |
| Qui supporte l'essentiel de la charge administrative ? | caisses de compensation | caisses de comp. et caisses-maladie | caisses de compensation familiales | employeurs et caisses de compensation familiales | caisses de compensation et caisses-maladie |
| **Charge administrative:** | | | | | |
| Quel est le volume de cette charge ? | faible à moyen | faible à moyen | faible à moyen | moyen à fort | moyen à fort |

[1] Pas de cumul (les bénéficiaires de PC ne reçoivent pas deux parts du correctif).

[2] Groupe visé: personnes des ménages aux revenus les plus faibles, soit 40 % de tous les ménages, ce qui correspond à 30 % de la population, soit à 2,2 millions de personnes en 2006.

[3] Env. 250 000 bénéficiaires (en 2006) par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes.

[4] Répartition du correctif selon l'appréciation des cantons; par hypothèse distribution des fonds aux bénéficiaires de RIP actuels. Ceux-ci ne correspondent pas exactement aux personnes affectées par la hausse de la TVA (deux quintiles des ménages aux revenus les plus bas).

[5] Estimation: Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants, moins 250 000 indépendants et personnes sans activité lucrative auraient reçu le correctif en 2006.

[6] Estimation: Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants et env. 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant moins 250 000 indépendants et personnes sans activité lucrative auraient reçu le correctif en 2006.

[7] Estimation: Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants et env. 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant auraient reçu le correctif en 2006.

### 11.1.3.3 Options fondées sur le système fiscal

**Système fiscal en vigueur**

Les administrations fiscales cantonales disposent des données nécessaires (en particulier sur le revenu et sur la fortune) à la détermination des personnes qui doivent recevoir une part du correctif. Les cantons devront cependant définir les limites pertinentes et déterminer un système de paiement car, dans le système actuel, les administrations fiscales ne peuvent pas accorder des crédits ou effectuer des paiements à ce titre. Le système de paiement national des caisses-maladie est le premier qui pourrait entrer en ligne de compte. Il permettait de répartir le correctif sociopolitique à la population à peu de frais. Il suffirait en effet de régler la manière dont les caisses-maladie recevraient les données des destinataires. Les caisses-maladie enverraient une liste des assurés à l'administration des contributions qui établirait sur cette base une liste des ayants droit au correctif et leur enverrait cette liste sans mentionner le revenu et la fortune imposables pour préserver le secret fiscal. Mais en fin de compte, il n'est pas possible d'éviter la création d'un nouveau système de répartition des fonds qui entraînerait une lourde charge supplémentaire, pour les administrations des contributions, mais aussi pour les caisses-maladie, et revient en principe à instaurer un système parallèle à celui de la RIP.

En principe, d'autres institutions que les caisses-maladie pourraient entrer en ligne de compte pour le paiement. Toutefois, seules les caisses-maladie disposent ensemble d'une couverture complète de la population et des relations de paiement nécessaires. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle elles sont chargées de la redistribution de la taxe d'incitation sur les composés organiques volatils (COV).

**Impôt négatif sur le revenu (crédit d'impôt)**

Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, les crédits d'impôt permettraient en principe de faire parvenir des fonds aux personnes aux revenus modestes en fonction des besoins. Bien qu'on en n'ait pas fait usage jusqu'à présent, les bases constitutionnelles existantes permettent l'application de crédits d'impôt. Cette mesure a un effet direct clair sur le revenu, en ce sens que la facture d'impôt est réduite ou même qu'un versement est effectué. Etant donné que les crédits d'impôt sont fondés sur l'impôt fédéral direct et que la base de calcul de celui-ci est harmonisée, la détermination du cercle des bénéficiaires peut être uniforme.

Si la Confédération introduisait le crédit d'impôt, elle empièterait toutefois sur la politique sociale des cantons, ce qui se traduirait par un mélange des responsabilités. De plus, le faible niveau du montant à répartir ne justifie pas la création d'un instrument totalement nouveau. En outre, cet instrument provoquerait un important supplément de travail dans les services communaux et cantonaux chargés de percevoir l'impôt fédéral direct, car ces services devraient modifier une partie de leurs structures et développer de nouveaux processus. Au surplus, les administrations fiscales devraient reprendre un ensemble de tâches entièrement nouvelles.

### 11.1.3.4 Conclusions concernant les options examinées

Vu les arguments exposés ci-dessus, une solution s'appuyant sur le système de la RIP et sur le cercle de ses bénéficiaires répond au mieux aux exigences du correctif. Des solutions fondées sur d'autres instruments de la politique sociale entreraient en

contradiction avec les objectifs du correctif socio-politique, car le cercle des bénéficiaires serait trop étroit par rapport aux personnes affectées par l'introduction d'un taux unique. Enfin, une solution fondée sur le système fiscal est trop lourde, revient à instituer un système parallèle à la RIP et n'est, pour cette raison, pas judicieuse. On ne peut pas non plus se lancer sur la voie du crédit d'impôt, qui serait à créer, en raison de la disproportion entre le montant à distribuer et la charge de la création d'un instrument entièrement nouveau.

### 11.1.4 Appréciation de la solution proposée

L'introduction d'un correctif socio-politique permet de compenser pratiquement la totalité de la charge que la réforme de la TVA fait peser sur les ménages aux revenus les plus modestes, soit sur 30 % de la population. Une solution fondée sur le système de la RIP permet de distribuer les fonds de manière ciblée aux personnes qui y ont droit au prix d'une charge administrative modeste. On peut laisser aux cantons le soin de déterminer l'étroitesse du lien avec le cercle des bénéficiaires de la RIP. Ils disposent ainsi d'une marge de manœuvre suffisante pour mettre le correctif en œuvre. C'est pourquoi la loi pose uniquement des exigences générales concernant les solutions cantonales. On a renoncé en revanche à prescrire que la distribution du correctif se fasse au moyen du système de la RIP.

L'inconvénient de cette solution est qu'elle ne permet pas d'éviter complètement des différences au niveau du montant du correctif et du cercle des bénéficiaires en raison des différences entre les systèmes cantonaux de la RIP. Le Conseil fédéral estime cependant que cet inconvénient est supportable, compte tenu des faibles coûts d'exécution et du maintien de la marge de manœuvre des cantons.

## 11.2 Réglementation légale

Le montant des taux de la TVA est fixé dans la Constitution. La modification du montant de ces taux ne peut donc se faire qu'au niveau constitutionnel. Il en va de même pour l'affectation des points de pourcentage de TVA perçus en plus. C'est pourquoi le correctif socio-politique est inscrit à l'art. 130, al. 5, Cst., alors que l'art. 107 P-LTVA définit les dispositions d'exécution. Les commentaires de ces deux dispositions légales figurent sous les ch. 7.1 et 7.2.

## 11.3 Conséquences

### 11.3.1 Conséquences pour la Confédération

Le correctif socio-politique entraînera des dépenses annuelles de l'ordre de 0,1 point de TVA soit d'environ 380 millions de francs. A cette charge correspond le produit de la perception de ce supplément (par rapport à l'entrée en vigueur de la réforme de la TVA prévue en 2012)[195]. Ce correctif sera entièrement financé dans le cadre de la refonte de la TVA. La Confédération virera les parts cantonales au correctif au début

195 Comme indiqué dans la note 193, les recettes se monteront à peine à quatre cinquièmes de cette somme, l'année où la réforme entrera en vigueur.

de l'année considérée, et elle n'encaissera le produit de la TVA qu'ultérieurement. Cela entraînera pour la Confédération une charge d'intérêts de l'ordre de 5 millions de francs par an.

La gestion et le contrôle du correctif socio-politique mobiliseront des ressources en personnel à intervalles réguliers. Ce besoin supplémentaire est estimé à un emploi à mi-temps au plus et peut être absorbé en mobilisant d'autres ressources au sein de l'administration.

### 11.3.2 Conséquences pour les cantons et les communes

En s'appuyant étroitement sur leur système de réduction individuelle des primes, les cantons pourront distribuer les fonds du correctif socio-politique sans grand travail administratif supplémentaire. Ce travail supplémentaire sera rémunéré au moyen des intérêts que les cantons peuvent tirer du versement anticipé de leur part du correctif par la Confédération. Si les cantons délèguent certaines tâches d'exécution aux caisses-maladie, par exemple le paiement de la part individuelle du correctif aux assurés, et réduisent ainsi leur propre charge administrative, l'assureur sera indemnisé de la même manière par un paiement anticipé de la part cantonale au correctif et aux intérêts qu'il pourra réaliser avec ce paiement. Dans la mesure où les communes sont impliquées dans ce processus, les cantons pourront également les rémunérer par ce moyen en leur transférant suffisamment tôt leur part à la part cantonale du correctif.

Dans les cantons, l'application du correctif nécessitera du personnel supplémentaire, notamment pour l'établissement des rapports et la récolte des données nécessaires à la gestion. Comme le correctif aura un lien étroit avec le système de RIP, ce besoin supplémentaire restera limité.

### 11.3.3 Conséquences économiques

Le correctif socio-politique a pour but d'amortir la perte de pouvoir d'achat des ménages aux revenus modestes. Le montant de ce correctif est calculé en fonction de cette perte, ce qui permet de compenser ses conséquences négatives pour les ménages concernés. Il n'y a donc pas lieu de craindre des effets négatifs sur l'économie. Le financement de ce correctif aura cependant un impact négatif très limité sur la consommation, car 0,1 point de TVA sera perçu en plus du taux unique de la TVA qui serait neutre du point de vue des recettes.

## 12 Subventions

### 12.1 Statu quo

La TVA se calcule sur la contre-prestation. Tout ce que le destinataire ou un tiers à sa place dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de prestations de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire, font partie de la contre-prestation. Ne font pas partie de la contre-prestation les subventions et les autres contributions des pouvoirs

publics, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations ni les dons au sens propre (art. 33, al. 6, let. b, LTVA ou art. 18, al. 2, let. a et d P-LTVA). L'assujetti qui reçoit des subventions ou des dons ne pouvant être considérés comme la contrepartie directe d'une prestation déterminée du destinataire ne doit pas payer la TVA sur ces montants. Il doit toutefois réduire proportionnellement sa déduction de l'impôt préalable (art. 38, al. 8 LTVA, et art. 34, al. 2 P-LTVA). Les subventions, les autres contributions des pouvoirs publics et les dons peuvent revêtir les formes les plus diverses (p. ex. sommes d'argent, prestations en nature ou autres avantages appréciables en argent).

## 12.2 Postulat Gutzwiller (06.3376)

Dans son postulat 06.3376 «Quand la perception de la TVA nuit à la prévention des maladies», le conseiller national Felix Gutzwiller invite le Conseil fédéral à rédiger un rapport sur les points suivants:

1. *Est-il judicieux et compatible avec le principe de l'unité du droit que les services de la Confédération se livrent à une interprétation différente du terme de subvention?*
2. *Les manques à gagner qui résultent de la perception de la TVA (à laquelle du reste personne ne s'attend) sont-ils compensés entre les départements?*
3. *Par quelles mesures peut-on faire en sorte que la perception de la TVA empêche que l'Etat (notamment dans le secteur de la prévention des maladies et celui des affaires sociales) reçoive moins de prestations pour un même montant de subventions?*

Au niveau fédéral, de nombreuses lois, arrêté fédéraux de portée générale et ordonnances contiennent des dispositions sur les subventions. Les dénominations les plus diverses sont utilisées pour désigner ces prestations de la Confédération, notamment les termes «contribution», «subside», «indemnité» ou encore «aide à l'investissement». La notion de subvention n'a été définie uniformément que dans la loi sur les subventions[196].

a. La loi sur les subventions distingue entre deux genres de subventions: les aides financières et les indemnités. Elles doivent respecter toutes les dispositions de la loi sur les subventions. Par ailleurs, la loi mentionne spécialement des prestations qui sont versées à des Etats étrangers, à des organisations internationales ou à des institutions à l'étranger et auxquelles les prescriptions de la loi sur les subventions ne s'appliquent qu'en partie (cf. art. 2, al. 4, LSu).

   Les *aides financières* (art. 3, al. 1, LSu) sont des avantages monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale aux fins d'assurer ou de promouvoir la réalisation d'une tâche que l'allocataire a décidé d'assumer. Les avantages monnayables peuvent prendre notamment les formes suivantes: prestations pécuniaires à fonds perdu, conditions préférentielles consenties lors de prêts, cautionnements ainsi que prestations en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses.

196 Loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (loi sur les subventions, LSu; RS **616.1**).

Il s'agit toujours de soutenir des tâches que le destinataire de la subvention a lui-même choisies. La Confédération n'oblige pas le bénéficiaire de la subvention à exercer ces tâches et elle ne lui donne aucun mandat.

Les *indemnités* (art. 3, al. 2, LSu) sont des prestations accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale et destinées à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement:

– de tâches prescrites par le droit fédéral;
– de tâches de droit public déléguées par la Confédération.

Le bénéficiaire de l'indemnité remplit une tâche que la loi lui prescrit ou que la Confédération lui a expressément déléguée. La Confédération joue un rôle semblable à celui du mandant, qui indemnise totalement ou partiellement le mandataire pour l'exécution de son mandat.

b. La législation sur le TVA ne définit pas plus précisément les subventions et les contributions des pouvoirs publics. Du point de vue de la systématique de la TVA, il faut toujours examiner, dans le cadre des subventions, si les paiements en question constituent une contre-prestation versée pour une prestation. Peu importe la manière dont ces paiements sont dénommés.

Dans une première étape, il faut toujours examiner si celui qui reçoit le paiement fournit une prestation à celui qui le verse. Par exemple, le particulier qui reçoit une indemnité d'une collectivité publique pour remplir une tâche relevant en principe des pouvoirs publics fournit une prestation imposable à cette collectivité. Il faut distinguer ce cas des cas où le particulier ne reçoit pas une indemnité des pouvoirs publics mais la compétence de prélever des taxes ou des cas dans lesquels la loi prévoit le paiement de la taxe directement au particulier. Dans ces derniers cas, le particulier effectue bien une tâche à la place des pouvoirs publics, mais sans leur fournir une prestation. C'est la raison pour laquelle il ne reçoit pas d'indemnité des pouvoirs publics. Les taxes qu'il perçoit en vertu de la loi ou qui lui sont directement versées constituent la contre-prestation imposable de la prestation qu'il fournit au débiteur de la taxe, même si la loi prescrit la fourniture de cette prestation.

Si le destinataire du paiement ne fournit pas une prestation à la collectivité publique parce qu'il ne remplit pas une tâche qui incomberait aux pouvoirs publics, il n'y a pas échange de prestations. Au regard de la TVA, l'exécution de tâches qui sont en faveur de l'intérêt général (p. ex. l'agriculture de montagne, les prestations culturelles, etc.) n'est pas une prestation en faveur des pouvoirs publics car elle bénéficie à une collectivité générale indéfinie, pas à une collectivité publique déterminée qui devrait remplir elle-même cette tâche.

S'il n'y a pas échange de prestations entre celui qui effectue le paiement et celui qui le reçoit, il faut examiner dans une deuxième étape si le paiement en question ne fait pas partie d'un échange de prestations entre le bénéficiaire du paiement et un tiers. C'est le cas lorsque ce paiement est effectué, pour une *part prépondérante*, au profit du destinataire de la prestation (client) et lui permet d'acquérir une prestation à un prix inférieur à celui du marché. Par souci de simplification, l'art. 33, al. 6, LTVA et, à l'avenir, l'art. 6, al. 2, let. a, P-LTVA stipulent que les paiements fondés sur un man-

dat de prestation ne font pas partie de la contre-prestation, ce qui permet d'éviter le contrôle des paiements fondés sur de tels mandats[197].

– Les paiements en question ne font pas partie d'un échange de prestations entre le bénéficiaire du paiement et un tiers lorsqu'ils sont effectués, pour une *part prépondérante* au profit du fournisseur de la prestation. C'est le cas lorsque ces paiements permettent à un fournisseur de prestations déterminé de participer au marché, mais que le destinataire des prestations pourrait se les procurer sans autre sur le marché, même en l'absence du fournisseur de prestations concerné[198]. Dans ce cas, ces versements ne constituent pas des contre-prestations et ne sont donc pas imposables.

Par conséquent, on peut répondre de la manière suivante aux questions du conseiller national Gutzwiller:

*Question 1:* Comme en droit privé, où ce n'est pas le titre du contrat mais son contenu qui est déterminant, seul est déterminant du point de vue de la TVA le fait qu'un paiement fait partie d'un échange de prestations. Si c'est le cas, le paiement est en principe imposables quelle que soit la manière dont il est désigné par la loi et les parties concernées. De plus, la pratique de l'AFC tend à admettre largement que les paiements des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation. La TVA ne les grève donc pas. Les bénéficiaires doivent cependant réduire la déduction de l'impôt préalable en proportion. Si la notion de subvention a une autre signification dans la loi sur la TVA que dans la loi sur les subventions, cela a à voir non pas avec une interprétation différente de cette notion par les services de la Confédération, mais avec le fait que ces deux lois ne donnent effectivement pas la même définition de cette notion. L'utilisation d'une seule et unique définition dans ces deux lois aurait certainement un effet de simplification, mais elle entraînerait un élargissement de la notion de subvention étrangère au système de la TVA, des distorsions de la concurrence et des inégalités de traitement. De plus, elle ne rendrait pas service aux bénéficiaires des subventions car ils pourraient déduire des impôts préalables moins élevés, puisque l'obtention d'une subvention entraîne une réduction proportionnelle de l'impôt préalable prévue par la loi.

*Question 2:* Aujourd'hui, 14 ans après l'introduction de la TVA, il n'y a plus de perception inattendue de la TVA. Tant le bénéficiaire que le bailleur de la subvention connaissent depuis lors la pratique de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Si, contre toute attente, la perception de la TVA devait être inattendue, le bénéficiaire des subventions déposerait, en général, une demande d'augmentation de la subvention. Chaque cas particulier est examiné. S'il apparaît qu'une augmentation

197 Du point de vue de la systématique de la TVA, les paiements destinés à acquitter les prestations de service public, qui ont pour but, par exemple, d'obtenir la concession de certaines lignes de car postal, constitueraient des contre-prestations imposables de tiers. Ces concessions reposent cependant dans leur grande majorité sur des mandats de prestations, dont les indemnités sont définies de par la loi comme des contre-prestations non imposables.

198 Exemple: l'approvisionnement de la population suisse en denrées agricoles peut être assuré sans difficulté par l'intermédiaire du marché mondial. Pour qu'ils puissent offrir leurs produits à des prix concurrentiels sur le marché, les producteurs indigènes, dont les coûts de production sont plus élevés que ceux de leurs concurrents étrangers pour des raisons structurelles, reçoivent différents paiements. Ces paiements ne font pas partie de l'échange des prestations entre le producteur et le client, car le client pourrait se les procurer ailleurs au même prix; par conséquent, ces paiements ne sont pas versés dans l'intérêt du destinataire de la prestation, mais dans celui du fournisseur de la prestation.

de la subvention est justifiée, la correction se fera dans le cadre de la procédure ordinaire d'établissement du budget. Il en va de même pour les glissements budgétaires entre les départements. Ils sont en principe pris en compte et les plafonds sont adaptés en conséquence.

*Question 3:* Par une application rigoureusement correcte de la TVA, les effets négatifs de l'imposition peuvent être évités dans une large mesure. Il faut également relever le problème de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subvention. Ce problème ne joue en principe un rôle que lorsque le bénéficiaire des subventions fournit des prestations imposables (p. ex. les transports publics). Dans les domaines exclus du champ de l'impôt (p. ex. santé, culture, formation), il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable: c'est en quelque sorte le «prix» de l'exclusion. Que la prestation soit fournie contre une subvention ou contre rétribution ne joue aucun rôle.

On ne peut éviter que les collectivités publiques aient à supporter dans une certaine mesure la charge de la TVA. La part des impôts préalables non déductibles peut cependant être réduite par la suppression des exclusions du champ de l'impôt, dans le domaine de la santé justement. Pour ce qui est des activités relevant de la puissance publique qu'elles exercent, activités exclues du champ de l'impôt, les collectivités publiques ne peuvent déduire l'impôt préalable. En l'espèce, elles sont assimilées au consommateur final.

## 12.3 Consultation sur la question d'un changement de système

Le ch. 6.1 du rapport explicatif de février 2007 concernant l'avant-projet de simplification de la loi sur la TVA mis en consultation, soumet à la discussion trois alternatives pour imposer les subventions sans que le bénéficiaire ne doive réduire la déduction de l'impôt préalable:

- l'alternative 1 prévoit que les subventions versées au bénéficiaire pour financer des prestations imposables font partie de la contre-prestation et sont imposables au même taux que les prestations subventionnées;
- l'alternative 2 fait une distinction, comme le droit allemand par exemple, entre les «subventions proprement dites» et les «subventions improprement dites». Les «subventions proprement dites» ne font pas partie de la contre-prestation et ne sont donc pas imposables; en revanche, les «subventions improprement dites» font partie de la contre-prestation;
- l'alternative 3 ne modifie pas la pratique concernant la définition des subventions et les subventions ne sont pas considérées comme faisant partie des contre-prestations.

La grande majorité des participants à la consultation, en particulier ceux issus des milieux des collectivités publiques, des transports, du social, du sport, de la formation, de la culture et de l'environnement ainsi que les cantons, s'est prononcée en faveur de l'alternative 3. En revanche, rares sont ceux qui se sont prononcés sur la manière de compenser la diminution des recettes découlant de l'application de cette alternative, l'idée d'une réduction des subventions ayant trouvé un écho légèrement plus favorable que celle d'une hausse du taux de l'impôt.

## 12.4 Conséquences d'un changement de système

Pendant la procédure de consultation, un groupe de travail de l'AFC a examiné en étroite collaboration avec l'AFF le versement actuel des subventions et quantifié les conséquences du changement de système présenté. Les calculs se fondent sur l'hypothèse que les assujettis optent toujours pour la solution la plus favorable pour eux, c'est-à-dire qu'ils exploitent leurs possibilités d'optimisation. La modification de l'imposition des subventions a également des répercussions sur les bailleurs de subventions. On distingue entre comportement adaptatif et comportement non adaptatif. *«Adaptatif»* signifie que le bailleur de la subvention réduit le montant de ses subventions à concurrence de l'avantage que le bénéficiaire de la subvention retire de la possibilité de déduire désormais l'impôt préalable. Dans ce cas, le bénéficiaire dispose du même montant que dans le statu quo. *«Non adaptatif»* signifie que le bailleur de la subvention ne modifie pas le montant de sa subvention. Pour le bénéficiaire, cela signifie qu'il dispose de plus d'argent que dans le régime actuel.

Les calculs n'ont pas été effectués sur la base de la LTVA en vigueur, mais sur la base des dispositions légales de la partie B[199]. Pour commencer, il a fallu estimer le montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et celui de la taxe occulte en relation avec les subventions et les «subvention croisées»[200] qui affecte les bénéficiaires et constituent des recettes de TVA de la Confédération[201]:

199 Sinon les conséquences à déterminer de l'imposition des subventions seraient faussées par d'autres modifications légales. Toutefois, les calculs sont encore basés sur un taux unique de 6 %.

200 Par «subvention croisée», on désigne la couverture des déficits au sein de la même collectivité publique. Par exemple, la couverture du déficit d'exploitation et des dépenses d'investissement de la piscine communale par l'intermédiaire du compte général constitue une subvention croisée. En revanche, une contribution d'une commune voisine à l'exploitation de cette piscine constitue une subvention.

201 Les calculs sont basés sur les données de 2004, à l'exception des domaines des transports (2000), de l'agriculture (2002) et de la sylviculture (2001 à 2004). Les subventions ont été déterminées notamment sur la base des statistiques de l'AFF concernant les comptes financiers de la Confédération, des cantons et des communes. Jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau régime, les estimations chiffrées doivent être augmentées d'un cinquième en raison du renchérissement et de l'évolution générale.

*Tableau 27*

**Recettes de la Confédération provenant de la réduction de l'impôt préalable ou de la taxe occulte dans les huit domaines de tâches principaux[202] (en millions de francs et calculées à un taux unique de 6 %)**

| Domaine / bailleur de la subvention | Partie B Taux de l'impôt: 6 % | Domaine / bailleur de la subvention | Partie B Taux de l'impôt: 6 % |
|---|---|---|---|
| **Transports** | | **Sécurité sociale** | |
| Confédération | 230 | Confédération | 90 |
| Cantons | 96 | Cantons | 79 |
| Communes | 134 | Communes | 36 |
| Total | 460 | Total | 205 |
| **Agriculture** | | **Santé** | |
| Confédération | 115 | Confédération | 3 |
| Cantons | 5 | Cantons | 138 |
| Communes | 1 | Communes | 27 |
| Total | 121 | Total | 168 |
| **Sylviculture** | | **Épuration des eaux** | |
| Confédération | 2 | Confédération | 7 |
| Cantons | 2 | Cantons | 6 |
| Communes | 1 | Communes | 1 |
| Total | 5 | Total | 14 |
| **Culture et loisirs** | | | |
| Confédération | 5 | | |
| Cantons | 14 | | |
| Communes | 17 | | |
| Total | 36 | | |
| **Formation et recherche** | | **Total** | |
| Confédération | 60 | Confédération | 512 |
| Cantons | 227 | Cantons | 567 |
| Communes | 116 | Communes | 333 |
| Total | 403 | **Total** | **1 412** |

Si on n'apporte aucun autre changement à l'imposition des subventions dans le cadre de la TVA, la réduction de la déduction de l'impôt préalable et la taxe occulte pesant sur les bénéficiaires de subventions qui ne peuvent déduire l'impôt préalable rapportera 1,4 milliard de francs à la Confédération rien que pour ces huit domaines. Sur ce montant, 500 millions de francs environ proviendront d'entreprises, d'institutions, de collectivités publiques et de services qui ont reçu des subventions ou des subventions croisées de la caisse fédérale.

202 D'après les statistiques de l'AFF concernant les comptes financiers 2004, ces huit domaines couvrent 83 % des subventions distribuées par la Confédération, les cantons et les communes.

Le tableau 28 montre quelles seraient les conséquences, pour les bailleurs de subventions, de l'octroi de la pleine déduction de l'impôt préalable au bénéficiaire de la subvention. Le montant total est inférieur à celui du tableau 27, car une partie des bénéficiaires de subventions ne peuvent pas déduire l'impôt préalable, même en épuisant toutes les possibilité d'optimisation de l'impôt:

*Tableau 28*

**Charge supplémentaire (–) ou diminution de la charge (+) du bailleur de subventions en cas de changement du système d'imposition des subventions par la TVA**

| **Bailleur de suventions** | **Alternative 3** |
|---|---|
| Comportement non adaptatif | |
| Confédération | -1 316 |
| Cantons | 0 |
| Communes | 0 |
| Comportement adaptatif | |
| Confédération | -847 |
| Cantons | 532 |
| Communes | 315 |

Si la Confédération, les cantons et les communes ne modifient pas le montant de leurs subventions (comportement non adaptatif), les recettes de la Confédération provenant de la TVA diminueront de 1,3 milliards de francs pour les huit domaines examinés et, de l'autre côté, les bénéficiaires des subventions verront leur fonds augmenter d'autant.

En cas de comportement totalement adaptatif, la Confédération pourrait réduire la diminution de ses recettes d'environ 470 millions de francs. Cela signifierait qu'elle réduirait ses subventions à concurrence du montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable que les bénéficiaires de subventions n'auraient plus à faire. Les cantons pourraient alléger leurs comptes de 530 millions de francs en tout et les communes de 320 millions de francs. Le transfert de ces allégements à la Confédération permettrait de compenser les effets négatifs d'un changement de système. Toutefois, ni le comportement entièrement adaptatif, ni le comportement entièrement non adaptatif ne peuvent être qualifiés de proches de la réalité. Dans de nombreux cas, la réduction des subventions devrait se révéler difficile (voir ch. 12.5).

## 12.5 Possibilité de compensation en cas de changement de système

La question qui se pose est de savoir si cette diminution du produit de la TVA, de l'ordre de 1,3 milliard de francs, peut être compensée, et si oui, dans quelle mesure. D'une part, une augmentation du taux de la TVA de 0,4 % permettrait de compenser cette diminution. Le Conseil fédéral rejette cependant cette solution. D'autre part, la compensation pourrait se faire du côté des dépenses. Afin d'élaborer une telle compensation, le DFF a constitué et engagé un groupe d'expert commun avec la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF). Par la suite, la CDF a laissé

entendre que les cantons n'étaient pas disposés à prêter main forte à une compensation assurant la neutralité des ressources financières entre la Confédération et les cantons. Les cantons ont soutenu le point de vue qu'une distorsion existant depuis l'introduction de la TVA devait être supprimée avec le changement du système d'imposition des subventions en matière de TVA. Après cette décision de la CDF, la Confédération n'a pratiquement plus aucun moyen de compenser la diminution de ses recettes avec les subventions des cantons et des communes.

Reste à savoir quelles seraient les mesures que la Confédération pourrait prendre unilatéralement du côté des dépenses pour compenser, au moins partiellement, la diminution de ses recettes en cas de changement de système. Une partie de ces mesures pourrait être prise par la voie budgétaire, une autre nécessiterait la modification de certaines lois. D'une manière ou d'une autre, la question qui se pose est de savoir si ces réductions seraient politiquement acceptables. Si les Chambres fédérales décidaient d'accorder la pleine déduction de l'impôt préalable sur les subventions, les bénéficiaires de subventions pourraient à juste titre interpréter cette décision comme une hausse des subventions décidée par le Parlement.

En dépit de ces réserves fondamentales concernant les possibilités de compensation en cas de changement de système, ces possibilités ont été explorées ci-dessous pour les domaines pertinents (transports, formation et recherche, sécurité sociale et agriculture).

– Plus d'un tiers de la hausse occulte des subventions, qui représente 1,3 milliard de francs au total, concerne les *transports* (routes et transports publics). Environ 60 % de ce tiers concernent les routes. On part de l'idée qu'il existe, pour les exploitants de routes, une incitation à générer des contre-prestations imposables pour bénéficier de la pleine déduction de l'impôt préalable. Etant donné que les deux tiers du pourcentage en question concernent les cantons et les communes, la Confédération ne pourrait compenser la diminution de ses recettes que pour le tiers qui reste, c'est-à-dire sur ses propres subventions. Les 40 % restants concernent les transports publics[203]. La part de la Confédération en représente les trois quarts. Pour les CFF, les subventions de la Confédération pourraient être réduites dans le cadre du budget. En revanche, le montant des subventions aux cantons pour le transport régional des personnes des entreprises de transport concessionnaires (ETC) est fixé dans la loi: il ne pourrait donc être réduit que par une modification de la loi, ce qui, sans l'accord des cantons, serait difficilement réalisable.

– Un peu moins d'un tiers de la hausse occulte des subventions concerne la *formation et la recherche*. La plus grosse part touche les cantons et les communes. Près de 40 % de la hausse occulte des subventions dans le domaine de la formation et de la recherche concerne les hautes écoles (EPF, universités et hautes écoles spécialisées). Pour les EPF, les subventions pourraient être réduites par la voie du budget. Pour les universités et les hautes écoles spécialisées, en revanche, des modifications légales seraient nécessaires en vue de réduire le taux des subventions dans la future loi sur l'aide aux hautes écoles (LAHE). Les 60 % restants concernent les autres institutions de formation publiques. On part également de l'idée qu'en cas de changement de système, ces institutions commenceraient à générer des chiffres d'affaires

203 Lors de l'introduction de la TVA, les subventions au trafic public ont été relevées du montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable à effectuer.

imposables afin de pouvoir demander le remboursement de la totalité des impôts préalables. La Confédération n'aurait aucun moyen d'éviter ces diminutions de recettes, car le financement de ces institutions est assuré uniquement par les cantons et les communes.

– La part de la *sécurité sociale* à la hausse occulte des subventions se monte à 10 % environ. Plus des deux tiers de cette hausse concerne les subventions des cantons et des communes à des institutions et des homes. Pour les cantons, il serait relativement facile d'éviter cette hausse des subventions. En revanche, la Confédération n'aurait aucune possibilité de récupérer les économies réalisées au niveau des cantons et des communes en raison de la cantonalisation de ces tâches dans le cadre de la nouvelle péréquation financière. En outre, la Confédération verrait ses recettes diminuer dans le cadre des subventions de l'assurance-chômage pour les mesures relatives au marché du travail et dans celui des contributions de l'AVS aux institutions sociales. Pour compenser ces diminutions de recettes, des modifications légales seraient nécessaires car le montant des subventions de la Confédération en faveur de l'assurance-chômage et de l'AVS est fixé dans la loi.

– La part de *l'agriculture* à cette hausse occulte des subventions se monte à 10 % environ et ne concerne pratiquement que la Confédération. En raison des mécanismes de transfert, on ne sait pas exactement qui bénéficierait de cette hausse des subventions (l'agriculteur ou l'acquéreur des produits agricoles). La compensation pourrait se faire en principe par la voie du budget, en particulier au niveau des paiements directs. Cela affecterait cependant essentiellement les exploitations dont la part des paiements directs au produit total est supérieure à la moyenne.

En résumé, on peut affirmer que la Confédération ne pourrait compenser qu'un quart environ de la diminution de ses recettes, estimée à un montant de 1,3 milliard de francs, par l'intermédiaire du budget (routes nationales, CFF, EPF, paiements directs à l'agriculture). Des modifications légales seraient nécessaires pour compenser un autre quart de cette diminution, notamment dans le domaine du transport régional de personnes, des universités et des hautes écoles spécialisées ainsi que dans le domaine de la sécurité sociale (LAVS et LACI). Pour près de la moitié des subventions, le législateur fédéral n'aurait même pas la possibilité de compenser la diminution de ses recettes. Un changement du système d'imposition des subventions ne pourrait donc être compensé que partiellement. Il entraînerait des diminutions de recettes dans une mesure que les finances fédérales ne sont pas en mesure de compenser intégralement. Dans ces conditions, le Conseil fédéral rejette donc catégoriquement un changement de système.

## 12.6 Conclusion

La Confédération ne peut supporter une diminution des recettes de l'ordre de 900 à 1300 millions de francs et le Conseil fédéral refuse de relever le taux de la TVA de 0,3 ou 0,4 % pour compenser cette diminution. Etant donné que les efforts de la Confédération en vue de trouver une solution avec les cantons pour une compensation du côté des dépenses ont échoué, un changement de système d'imposition des subventions par la TVA n'est pas réalisable. C'est pourquoi le Conseil fédéral veut maintenir le statu quo en ce qui concerne cette imposition: les subventions et les

autres contributions des pouvoirs publics ne sont pas des contre-prestations et ne tombent donc pas dans le champ d'application de la TVA (art. 18, al. 2, P-LTVA). En contrepartie, l'assujetti qui reçoit les subventions doit réduire la déduction de l'impôt préalable en proportion (art. 34, al. 2, P-LTVA).

# Taux d'imposition et limites d'exonération pour les petits entrepreneurs dans l'UE

| Etats membres | Taux normal | Taux réduit[1] | Limite d'exonération pour les petits entrepreneurs | |
|---|---|---|---|---|
| | | | Euro | Francs[2] |
| Belgique | 21 % | 6 % / 12 % | 5 580 | 9 151 |
| Bulgarie | 20 % | 7 % | 25 565 | 41 927 |
| République tchèque | 19 % | 5 % | 37 622 | 61 700 |
| Danemark | 25 % | – | 6 705 | 10 996 |
| Allemagne | 19 % | 7 % | 17 500 | 28 700 |
| Estonie | 18 % | 5 % | 15 978 | 26 204 |
| Grèce | 19 % | 4,5 % / 9 % | 10 000 | 16 400 |
| Espagne | 16 % | 4 % / 7 % | | 0 |
| France | 19,6 % | 2,1 % / 5,5 % | 76 300 | 125 132 |
| Irlande | 21 % | 4,8 % / 13,5 % | 70 000 | 114 800 |
| Italie | 20 % | 4 % / 10 % | 30 000 | 49 200 |
| Chypre | 15 % | 5 % / 8 % | 15 600 | 25 584 |
| Lettonie | 18 % | 5 % | 14 347 | 23 529 |
| Lituanie | 18 % | 5 % / 9 % | 28 962 | 47 498 |
| Luxembourg | 15 % | 3 % / 6 % / 12 % | 10 000 | 16 400 |
| Hongrie | 20 % | 5 % | 19 700 | 32 308 |
| Malte | 18 % | 5 % | 35 000 | 57 400 |
| Pays-Bas | 19 % | 6 % | | 0 |
| Autriche | 20 % | 10 % | 30 000 | 49 200 |
| Pologne | 22 % | 3 % / 7 % | 13 883 | 22 768 |
| Portugal | 21 % | 5 % / 12 % | 9 976 | 16 361 |
| Roumanie | 19 % | 9 % | 32 702 | 53 631 |
| Slovénie | 20 % | 8,5 % | 25 000 | 41 000 |
| République slovaque | 19 % | 10 % | 44 642 | 73 213 |
| Finlande | 22 % | 8 % / 17 % | 8 500 | 13 940 |
| Suède | 25 % | 6 % / 12 % | | 0 |
| Royaume-Uni | 17,5 % | 5 % | 87 098 | 142 841 |
| **Schweiz** | **7,6 %** | **2,4 % / 3,6 %** | **45 750** | **75 000**[3] |

Etat 1er janvier 2008

*Sources:* Commission européenne; Fiscalité et union douanière, 1er janvier 2008, Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de la Communauté européenne[204]; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_EC_annexI.pdf

1 Seuls les biens et les services énumérés à l'annexe III de la directive 2006/112/CE peuvent être soumis au taux réduit. Ce sont les denrées alimentaires et les aliments pour animaux, la distribution d'eau, les médicaments, les livraison de livre, les droits d'entrée à des manifestations, l'hébergement dans des hôtels et des installations semblables.

2 Taux de change moyen entre le 21.04.2007 et le 01.04.2008: 1 Euro = 1,64 francs.

3 Ou 250 000 francs, si la dette fiscale ne dépasse pas 4000 francs par an.

204 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf

# Taxation de prestations de services sélectionnées dans l'UE

| | Denrées alimentaires | Médicaments | Transport de personnes | Livres | Hébergement | Entrée à des manifestations culturelles | Entrée à des manifestations sportives |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **BE** | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | ex | 6 |
| **BG** | 20 | 20 | 20 | 20 | 7 | 20 | 20 |
| **CZ** | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 |
| **DK** | 25 | 25 | ex | 25 | 25 | 25 | ex |
| **DE** | 7 | 19 | 7 | 7 | 19 | ex | 7 |
| **EE** | 18 | 5 | 18 | 5 | 5 | 5 | 18 |
| **EL** | 9 | 9 | 9 | 4.5 | 9 | 4.5 | 9 |
| **ES** | 4 | 4 | 7 | 4 | 7 | ex | 7 |
| **FR** | 5.5 | 2.1 | 5.5 | 5.5 | 5.5 | 5.5 | 19.6 |
| **IE** | 0 | 0 | ex | 0 | 13.5 | ex | ex |
| **IT** | 4 | 10 | 10 | 4 | 10 | 10 | 10 |
| **CY** | 0 | 0 | 8 | 5 | 8 | ex | 15 |
| **LV** | 18 | 5 | 5 | 5 | 5 | ex | 5 |
| **LT** | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | ex | 5 |
| **LU** | 3 | 3 | ex | 3 | 3 | 3 | 3 |
| **HU** | 20 | 5 | 20 | 5 | 20 | 20 | 20 |
| **MT** | 0 | 0 | 0 | 5 | 5 | 18 | 18 |
| **NL** | 6 | 6 | ex | 6 | 6 | 6 | 6 |
| **AT** | 10 | 20 | 10 | 10 | 10 | ex | 20 |
| **PL** | 3 | 7 | 7 | 0 | 7 | 7 | 7 |
| **PT** | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | ex | 5 |
| **RO** | 19 | 9 | 19 | 9 | 9 | 9 | 19 |
| **SI** | 8.5 | 8.5 | 8.5 | 8.5 | 8.5 | 8.5 | 8.5 |
| **SK** | 19 | 10 | 0 | 10 | 19 | 19 | 19 |
| **FI** | 17 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 |
| **SE** | 12 | 25 | 6 | 6 | 12 | 6 | ex |
| **UK** | 0 | 0 | 0 | 0 | 17.5 | 17.5 | 17.5 |

Chiffres: taux d'imposition en %
ex: opérations exclues du champ de l'impôt

## Liste des études

Bodmer Frank, Répercussions de la TVA et de certaines réformes de la TVA sur l'économie, Rapport final du 27 avril 2007, (Bodmer);
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/gutachten/bodmer_20080107.pdf

Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; Oc*f*EB Research Memorandum 9802, 1998

Daepp Martin und Schaltegger Christoph A., Moderne Steuersysteme, Grundfragen und Reformvorschläge, Berne, 10 septembre 2004
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/alternative_steuersysteme.pdf

Daepp Martin, Zur Taxe occulte in der Mehrwertsteuer, Eidg. Steuerverwaltung, Bern, 14. Januar 2005,
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/taxe_occulte_mehrwertsteuer.pdf

Contrôle Fédéral des Finances, Tiefere Mehrwertsteuersätze als Steuervergünstigung: Evaluation des reduzierten Satzes für Lebensmittel und verwandte Bereiche, Berne, Octobre 2007, (CDF 2007);
http://www.efk.admin.ch/pdf/5305_Bericht_in_Deutsch.pdf

Administration Fédérale des Contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Section questions économiques, Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten, Berne, Novembre 2004, (AFC 2004);
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst_bip.pdf

Administration Fédérale des Contributions, Rapport sur les conséquences financières de la réforme de la TVA, Berne, 29 février 2008, (AFC 2008);
http://www.estv.admin.ch/f/aktuell/mwstreform/reform.htm

Administration Fédérale des Contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Section questions économiques, Schätzung zur Mehrwertsteuerbelastung im Bereich der Gemeinwesen, Berne, Février 2005;
http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst_gemeinwesen.pdf

KPMG et Université de Zurich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zurich 2004, (KPMG und IRC Uni ZH)
www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp

Müller Christoph A., Administrative Belastungen von Schweizer KMU im interkantonalen und internationalen Vergleich, Strukturberichterstattung, Office fédéral du développement économique et de l'emploi, Berne, 1998, (Müller 1998)

PricewaterhouseCoopers, QuoVATis, Quel avenir pour la TVA suisse?, Bâle, Janvier 2007
http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/
pwc_quovatis_exe_sum_enquete_tva_07_f.pdf

PricewaterhouseCoopers, Que vaut la TVA?, Bâle, Avril 2004, (PWC 2004);
http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_umfrage_wieviel_ist_
mwst_wert_f.pdf

Rambøll Management GmbH, Messung der Bürokratiekosten der Mehrwertsteuer-Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells, Septembre 2007, (Rambøll);
www.seco.admin.ch/themen/00374/00459/02118/index.html?lang=de

Union suisse des arts et métiers, Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA, Berne, Septembre 2003, (USAM 2003);
www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_f.pdf

Spori Peter, Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA à l'attention du chef du DFF, Berne, le 12 mai 2006
http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=fr

Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes 2008, The global picture, (Banque mondiale et PWC 2008);
http://www.pwc.com/gx/eng/tax/paying_taxes_2008.pdf

Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes, The global picture, (Banque mondiale et PWC 2007);
http://www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf

## Index des tableaux


| | |
|---|---|
| Tableau 1 | Evolution du produit de la TVA (en millions de francs) |
| Tableau 2 | Evolution du PIB et de la créance TVA |
| Tableau 3 | Manière dont la consommation est imposée dans certains Etats membres de l'OCDE |
| Tableau 4 | Taux de TVA en vigueur dans les Etats de l'UE voisins de la Suisse |
| Tableau 5 | Les cinq obligations d'informer les plus onéreuses |
| Tableau 6 | Coûts administratifs de la taxe sur la valeur ajoutée (comparaison entre le statu quo et le projet de la partie A) |
| Tableau 7 | Conséquences financières de la partie A pour la Confédération |
| Tableau 8 | Conséquences des différents taux appliqués aux denrées alimentaires sur la charge supportée par les ménages |
| Tableau 9 | Détermination du taux unique |
| Tableau 10 | Coûts administratifs de la TVA (comparaison entre la situation actuelle et la partie B) |
| Tableau 11 | Assujettis établissant leur décompte au moyen de deux ou trois taux |
| Tableau 12 | Modification de la charge de TVA pour les différentes branches (2006) |
| Tableau 13 | Nouveaux assujettis dans la partie B |
| Tableau 14 | Conséquences pour le domaine de la santé |
| Tableau 15 | Chiffres d'affaires du domaine de la culture |
| Tableau 16 | Recettes de TVA de la Confédération provenant du domaine de la culture |
| Tableau 17 | Nouveaux assujettis du domaine de la culture |
| Tableau 18 | Nouveaux chiffres d'affaires imposables dans le domaine du sport |
| Tableau 19 | Recettes de TVA de la Confédération provenant du domaine du sport |
| Tableau 20 | Charge de la TVA pesant sur les ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (sans correctif socio-politique) |
| Tableau 21 | Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (sans correctif socio-politique) |
| Tableau 22 | Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (avec correctif socio-politique) |

Tableau 23 Augmentation/diminution de la charge que représente le projet de la partie B (taux unique de 6,1 %) par rapport au module «taux unique» (taux unique de 6,0 %) du projet envoyé en consultation

Tableau 24 Augmentation/diminution de la charge des différentes catégories de dépenses pour quatre types de ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B

Tableau 25 Incidence du projet de la partie B sur l'indice suisse des prix à la consommation

Tableau 26 Comparaison entre les cercles des bénéficiaires des instruments sociaux actuels

Tableau 27 Recettes de la Confédération provenant de la réduction de l'impôt préalable ou de la taxe occulte dans les huit domaines de tâches principaux (en millions de francs et calculées à un taux unique de 6 %)

Tableau 28 Charge supplémentaire (-) ou diminution de la charge (+) du bailleur de subventions en cas de changement du système d'imposition des subventions par la TVA

## Index des illustrations


| | |
|---|---|
| Illustration 1 | Evolution du produit de la TVA (en millions de francs) |
| Illustration 2 | Fonctionnement de la TVA |
| Illustration 3 | Assujettissement |
| Illustration 4 | Champ d'application de la TVA |
| Illustration 5 | Mécanismes de transfert et taxe occulte |
| Illustration 6 | Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en % du revenu |
| Illustration 7 | Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en francs par mois |
| Illustration 8 | Répercussions du projet de la partie B sur les risques liés à la TVA pour les assujettis |
| Illustration 9 | Charge des ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (en francs par mois), sans correctif socio-politique |
| Illustration 10 | Charge des ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (en % du revenu), sans correctif socio-politique |