



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

# **Simplification de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée: avant-projet destiné à la consultation**

## **Rapport explicatif**

**Février 2007**

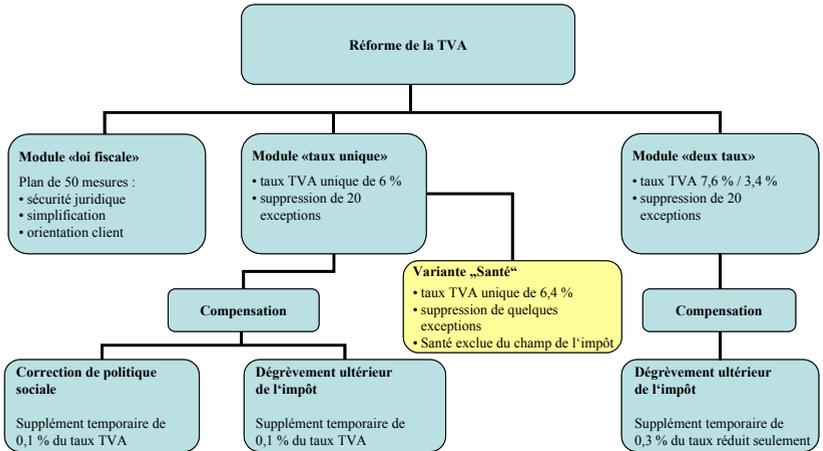
## Aperçu

*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 légèrement supérieures à 18 milliards de francs, la TVA a financé un bon tiers des dépenses (51 milliards de francs) de la Confédération en 2005.*

*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. La complexité trop grande de la TVA est critiquée, de même que le poids de la charge administrative et le risque exagéré que la TVA constitue pour les assujettis et l'administration. 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 destiné à la consultation. Cette réforme a pour but de simplifier radicalement le système de la TVA, d'assurer la plus grande sécurité possible du droit pour les assujettis, d'augmenter la transparence et de recentrer l'administration sur le service aux assujettis. Elle doit permettre de réduire nettement le travail des assujettis pour déclarer la TVA, de clarifier la situation juridique concernant les questions portant sur la TVA, d'accélérer et de simplifier les contacts avec l'administration et d'atténuer globalement les distorsions de concurrence dues au système qui prêteritent les consommateurs et l'économie du pays. Ainsi simplifiée, la TVA devrait exercer des effets positifs sur la croissance et renforcer la compétitivité de la Suisse sur le plan international.*

*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, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a procédé à de nombreuses modifications de sa pratique. Dans un deuxième temps, le Conseil fédéral a mis en vigueur la modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA), le 1<sup>er</sup> 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.*

*En raison de l'étendue et de la diversité thématique d'une réforme de la TVA, l'avant-projet destiné à la consultation est divisé en plusieurs modules. Cela permet aux participants à la consultation de comparer différentes solutions et de faire leur choix. Pour l'essentiel, cet avant-projet se compose de trois modules et d'une variante:*



- Le **module «loi fiscale»** propose une loi sur la TVA complètement remaniée et pose ainsi les fondements de la réforme fiscale. Ce module tient compte des revendications des assujettis et de celles de nombreuses interventions parlementaires, ainsi que des résultats du rapport «10 ans de TVA» et de ceux du rapport du groupe d'experts Spori. La systématique de la loi est simplifiée et la loi a été révisée sur plus de 50 points. La **sécurité du droit** est ainsi améliorée sur plusieurs points: par exemple, remise à l'assujetti d'une décision soumise à réclamation après un contrôle, obligation de l'AFC de fournir des renseignements contraignants ou limitation de la responsabilité solidaire (actuellement totale) 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 de **simplifications** notamment par l'uniformisation du seuil d'assujettissement à un chiffre d'affaires de 100 000 francs, la suppression de la limite du chiffre d'affaires pour l'assujettissement volontaire à l'impôt, l'élargissement de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou l'admission, sans exigence de forme, de la preuve présentée par l'assujetti des faits diminuant le montant de l'impôt. L'accent mis sur les besoins des assujettis se manifeste, par exemple, par le fait que le droit pénal apporte une plus grande importance aux fautes graves et que les possibilités de remise d'impôt sont élargies. Le module «loi fiscale» contribue donc à diminuer nettement le formalisme souvent critiqué.*
- Le **module «taux unique»** va plus loin que les 50 mesures: en introduisant un taux unique, il poursuit d'une manière systématique la simplification de la TVA. Le taux unique de 6 % et la suppression de plus de 20 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 résultat est sans commune mesure avec la charge administrative ou lorsqu'il est techniquement impossible de déterminer correctement l'assiette de l'impôt. La réduction systématique des exceptions réduit nettement le travail de perception de l'administration et le travail de l'assujetti pour acquitter l'impôt. De plus, la transparence de la charge fiscale augmente. Cette simplification ra-*

*dicale réduit en effet la taxe occulte, ce qui donnera une impulsion notable à l'économie.*

*L'introduction d'un taux de TVA unique est possible. Au Danemark et en Slovaquie, les taux de TVA uniformes sont beaucoup plus élevés qu'en Suisse (Danemark: 25 %; Slovaquie: 19 %). Le taux d'imposition de 6 % et la suppression des exceptions se traduisent par une légère baisse de l'impôt pour des produits comme les maisons, les automobiles, les meubles ou les appareils électroniques. Pour les biens bénéficiant actuellement d'une imposition réduite, à savoir les produits alimentaires et les prestations du domaine de la santé, il faut au contraire tabler sur une hausse de la charge. Mais cette hausse reste limitée. Elle serait de l'ordre de 14 francs par ménage et par mois pour les ménages aux revenus les plus bas, qui représentent deux cinquièmes de l'ensemble des ménages. En outre, les ménages aux revenus les plus élevés profitent actuellement 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 des classes de revenus les plus élevées diminue de 2 francs.*

*Bien que l'introduction d'un taux unique n'ait que peu d'impact sur les dépenses des ménages aux revenus les plus modestes, le Conseil fédéral prévoit un correctif social destiné à compenser ces effets en dehors du système de la TVA. Ce correctif social pourrait atténuer la charge supplémentaire des ménages pendant une période transitoire. Il serait financé par une hausse provisoire de la TVA de 0,1 point. Au surplus, l'assujettissement des branches aujourd'hui exonérées serait atténué par la possibilité du dégrèvement ultérieur de l'impôt. Cette mesure de compensation pourrait également être financée par une hausse de la TVA de 0,1 point.*

- *La variante «Santé» constitue une alternative au module «taux unique». Dans cette variante, le taux unique est de 6,4 % et le domaine de la santé est exclu du champ de l'impôt, comme c'est le cas actuellement. Les conséquences financières sur les ménages à bas revenus sont nettement moins importantes que dans le module «taux unique», raison pour laquelle on peut renoncer à l'instauration d'un correctif social. En outre, il n'est pas nécessaire de relever temporairement le taux unique pour garantir le financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt.*
- *Le module «deux taux d'imposition» complète le plan des 50 mesures par un système de TVA à deux taux. Il doit être considéré comme une alternative au module «taux unique». Il différencie 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 l'hébergement et de la santé. Comme dans le module «taux unique», 20 des 25 exceptions actuelles seraient supprimées. Les domaines précités seraient soumis au taux réduit pour des raisons de politique sociale. On répondrait ainsi en même temps aux revendications de ces branches. C'est pourquoi, on peut renoncer en l'occurrence à un correctif. Ce système à deux taux est plus complexe que le système à taux unique et il est basé sur un taux plus élevé pour permettre l'imposition à un taux moins élevé de certains produits et services. Dans ce module également, des mesures de dégrèvement ultérieur de l'impôt sont possibles, mais elles doivent être financées par une*

*hausse du taux réduit de 0,3 point. Le 3<sup>e</sup> taux applicable aux prestations du secteur de l'hébergement serait supprimé.*

*Enfin les chiffres 6 et 7 de cet avant-projet présentent diverses possibilités de réforme. Il s'agit de questions fondamentales ou de mesures dont l'application nécessite encore mûre réflexion. En font partie notamment le traitement des subventions et des dons, l'imposition des prestations des banques et des assurances, le concept de «l'entité unique» ou le versement d'une commission d'encaissement pour les entreprises assujetties. Suivant les résultats de la consultation, ces mesures pourraient être incorporées ultérieurement au projet de loi et au message destiné au Parlement.*

*En résumé, on peut affirmer que la réforme de la TVA se traduit par une simplification importante, une hausse de la sécurité juridique et un accent plus fort sur les besoins des assujettis. Le module «loi fiscale» constitue la base permettant de résoudre les problèmes les plus urgents. On peut en l'occurrence choisir entre une simplification maximale avec le module à taux unique et un compromis entre simplification et réduction des taux avec le module à deux taux, qui prévoit une imposition réduite de l'alimentation, de la culture, du sport, de la formation et de la santé. En outre, le projet de refonte de la TVA pourra être complété en y ajoutant certaines des réformes présentées aux chiffres 6 et 7.*

# TABLE DES MATIÈRES

## Aperçu

<b>1 Bases de l'avant-projet</b>	<b>15</b>
1.1 Situation	15
1.1.1 Généralités	15
1.1.2 Evolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires	15
1.1.2.1 Evolution législative	15
1.1.2.2 Evolution du produit de la TVA	17
1.1.3 Rapport «10 ans de TVA»	19
1.1.4 Rapport Spori	21
1.1.5 Interventions parlementaires	22
1.1.6 Etudes de tiers sur la TVA	23
1.1.7 Améliorations en dehors de la loi	24
1.1.8 Organe consultatif en matière de TVA	25
1.2 Objectifs de la réforme	26
1.2.1 Exigences posées à l'aménagement idéal de la TVA	26
1.2.2 Ligne directrice: impôt général de consommation facile à appliquer	26
1.2.3 Diminution des exclusions du champ de l'impôt (pseudo-franchises)	27
1.2.3.1 Conséquences fiscales de la pseudo-franchise	27
1.2.3.2 Inconvénients économiques de la pseudo-franchise	28
1.2.3.3 Justification de la pseudo-franchise dans certains cas	30
1.2.3.4 Exceptions impossibles à supprimer	33
1.2.4 Pourquoi un taux unique?	37
1.2.4.1 Répartition	37
1.2.4.2 Efficacité économique	40
1.2.4.3 Coûts de perception et d'acquittement de la TVA	41
1.2.4.4 Aspects politico-économiques	42
1.2.4.5 Conclusions: taux unique	42
1.2.4.6 Alternatives au taux unique	42
1.3 Solutions possibles examinées	43
1.4 Forme et structure des avant-projets de loi	45
1.4.1 Contenu des avant-projets de loi	45
1.4.2 Structure de la loi	49
1.5 Équilibrage des dépenses et des finances	50
1.6 Comparaison avec le droit étranger	51
1.6.1 Union européenne	51
1.6.2 Pays de l'OCDE	53
<b>2 Commentaire des dispositions légales</b>	<b>56</b>
2.1 Commentaires des articles du module «loi fiscale»	56
Titre 1: Dispositions générales	56
Art. 1 Objet et principes	56
Art. 2 Relation avec le droit cantonal	56

Art. 3	Définitions	57
Art. 4	Lieu de la livraison de biens	62
Art. 5	Lieu de la prestation de services	62
Art. 6	Dérogations aux dispositions générales	64
Art. 7	Preuve	64
Art. 8	Indexation	65
Titre 2: Impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse		66
Chapitre 1: Assujettissement à l'impôt		66
Art. 9	Assujettissement	66
Art. 10	Assujettissement volontaire	69
Art. 11	Services autonomes	70
Art. 12	Imposition de groupe	70
Art. 13	Début et fin de l'assujettissement	72
Chapitre 2: Objet de l'impôt		73
Section 1: Prestations imposables		73
Art. 14	Prestations obligatoirement imposables	73
Art. 15	Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt	73
Art. 16	Prestations combinées	74
Art. 17	Représentation	75
Section 2: Prestations non imposables		76
Art. 18	Prestations exclues du champ de l'impôt	76
Art. 19	Prestations exonérées de l'impôt	84
Chapitre 3: Calcul de l'impôt et taux de l'impôt		87
Art. 20	Base de calcul de l'impôt	87
Art. 21	Imposition de la marge	87
Art. 22	Taux de l'impôt	87
Chapitre 4: Déduction de l'impôt préalable		88
Art. 23	Impôt préalable déductible	88
Art. 24	Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable	88
Art. 25	Réduction de la déduction de l'impôt préalable	88
Art. 26	Déduction ultérieure de l'impôt préalable	89
Art. 27	Prestations à soi-même	90
Chapitre 5: Naissance et prescription de la créance fiscale et du droit à la déduction de l'impôt préalable		91
Art. 28	Naissance de la créance fiscale	91
Art. 29	Naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable	92
Art. 30	Prescription de la créance fiscale	92
Art. 31	Prescription de la perception de l'impôt	93
Art. 32	Prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable et au remboursement de l'impôt	94
Titre 3: Impôt sur les prestations de services fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger (impôt sur les acquisitions)		95
Art. 33	Assujettissement	95
Art. 34	Calcul de l'impôt et taux de l'impôt	95
Art. 35	Naissance et prescription de la créance fiscale	96
Titre 4: Impôt sur les importations		96
Art. 36	Droit applicable et autorité compétente	96
Art. 37	Sujet fiscal	96

Art. 38	Objet de l'impôt	96
Art. 39	Importations franches d'impôt	97
Art. 40	Calcul de l'impôt	97
Art. 41	Taux de l'impôt	98
Art. 42	Naissance et prescription de la créance fiscale	98
Art. 43	Intérêt moratoire	98
Art. 44	Exceptions à l'obligation de payer un intérêt moratoire	99
Art. 45	Prescription du droit au remboursement de l'impôt	99
Art. 46	Remboursement pour cause de réexportation	99
Art. 47	Intérêt rémunérateur	99
Art. 48	Report du paiement de l'impôt	99
Art. 49	Remise	100
Titre 5: Procédure applicable à l'impôt sur les acquisitions et à l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse		100
Art. 50	Principes	100
Chapitre 1: Droits et obligations de procédure		101
Section 1: Droits et obligations de l'assujetti		101
Art. 51	Déclaration d'assujettissement, retrait de la déclaration	101
Art. 52	Autotaxation	101
Art. 53	Correction d'erreurs dans le décompte	101
Art. 54	Méthode de décompte	102
Art. 55	Mode de décompte	104
Art. 56	Période fiscale et période de décompte	105
Art. 57	Procédure de déclaration	106
Art. 58	Comptabilité	107
Art. 59	Forme de la facture	108
Art. 60	Mention de l'impôt	109
Art. 61	Paiement de l'impôt	109
Art. 62	Facilités de paiement	110
Art. 63	Remboursement de l'impôt	111
Art. 64	Remise d'impôt	112
Art. 65	Obligation de fournir des renseignements	114
Art. 66	Droit d'obtenir des renseignements	114
Section 2: Droits et obligations des tiers		115
Art. 67	Succession fiscale	115
Art. 68	Responsabilité solidaire	115
Art. 69	Obligation de fournir des renseignements	117
Section 3: Droits et obligations des autorités		117
Art. 70	Entraide administrative	117
Art. 71	Cours civiles et transfert de l'impôt	118
Art. 72	Banques de données et conservation des données	118
Art. 73	Secret	119
Chapitre 2: Procédure: décision et réclamation		120
Section 1: Contrôle et taxation par voie d'estimation		120
Art. 74	Contrôle	120
Art. 75	Taxation par voie d'estimation	123
Section 2: Procédure administrative		124
Art. 76	Décisions de l'Administration fédérale des contributions	124
Art. 77	Réclamation	125

Art. 78	Révision, interprétation et correction	126
Art. 79	Frais et indemnités	126
Titre 6: Poursuite et sûretés		127
Art. 80	Poursuite	127
Art. 81	Sûretés	128
Art. 82	Autres mesures relatives aux sûretés	129
Titre 7: Dispositions pénales		130
Art. 83	Soustraction de l'impôt	130
Art. 84	Violation des obligations de procédure	131
Art. 85	Recel de l'impôt	132
Art. 86	Infractions commises dans une entreprise	133
Art. 87	Relation avec la loi sur le droit pénal administratif	133
Art. 88	Concours d'infractions	133
Art. 89	Dénonciation spontanée	133
Titre 8: Dispositions finales		134
Chapitre 1: Dispositions d'exécution		134
Art. 90	Dispositions d'exécution	134
Art. 91	Organe consultatif	135
Chapitre 2: Abrogation et modification du droit en vigueur		136
Art. 92	Abrogation du droit en vigueur	136
Art. 93	Modification du droit en vigueur	136
Chapitre 3: Dispositions transitoires		137
2.2	Commentaire des articles du module «taux unique»	138
Art. 15	Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt	138
	Variante «Santé»	138
Art. 18	Prestations exclues du champ de l'impôt	139
	Variante «Santé»	150
Art. 22	Taux de l'impôt	150
	Variante «Santé»	152
Art. 23	Impôt préalable déductible	152
	Variante «Santé»	152
Art. 39	Importations franches d'impôt	152
Art. 40	Calcul de l'impôt	153
Art. 41	Taux de l'impôt	153
	Variante «Santé»	153
Art. 43	Intérêt moratoire	153
Art. 47	Intérêt rémunérateur	153
Art. 54	Méthode de décompte	153
Art. 59	Forme de la facture	153
Art. 60	Mention de l'impôt	154
Art. 76	Décisions de l'Administration fédérale des contributions	154
Art. 93	Modification du droit en vigueur	154
Art. 96	Modification des taux de l'impôt	154
Art. 99	Financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt	154
Art. 100	Correctif social	155
	Variante «Santé»	156
2.3	Commentaire des articles du module «deux taux»	156

Art. 15	Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt	156
Art. 18	Prestations exclues du champ de l'impôt	156
Art. 22	Taux de l'impôt	156
Art. 23	Impôt préalable déductible	158
Art. 39	Importations franches d'impôt	158
Art. 40	Calcul de l'impôt	158
Art. 41	Taux de l'impôt	159
Art. 43	Intérêt moratoire	159
Art. 47	Intérêt rémunératoire	159
Art. 54	Méthode de décompte	159
Art. 59	Forme de la facture	159
Art. 60	Mention de l'impôt	159
Art. 76	Décisions de l'Administration fédérale des contributions	159
Art. 93	Modification du droit en vigueur	159
Art. 96	Modification des taux de l'impôt	160
Art. 99	Financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt	160

### **3 Conséquences 161**

3.1	Conséquences de l'application du module «loi fiscale»	161
3.1.1	Conséquences pour les assujettis	161
3.1.2	Conséquences pour la Confédération	161
3.1.3	Conséquences pour les cantons et les communes	163
3.1.4	Conséquences pour les ménages privés	163
3.1.5	Conséquences économiques	163
3.2	Conséquences de l'application du module «taux unique»	164
3.2.1	Conséquences pour les assujettis	165
3.2.2	Conséquences pour la Confédération	168
3.2.3	Conséquences pour les cantons et les communes	169
3.2.4	Conséquences pour les ménages privés	170
3.2.5	Conséquences économiques	175
3.3	Conséquences de la variante «Santé»	177
3.3.1	Conséquences pour les assujettis	178
3.3.2	Conséquences sur la Confédération	179
3.3.3	Conséquences sur les cantons et les communes	179
3.3.4	Conséquences sur les ménages privés	179
3.3.5	Conséquences sur l'économie	181
3.4	Conséquences de l'application du module «deux taux»	181
3.4.1	Conséquences pour les assujettis	182
3.4.2	Conséquences pour la Confédération	183
3.4.3	Conséquences pour les cantons et les communes	184
3.4.4	Conséquences pour les ménages privés	184
3.4.5	Conséquences économiques	188
3.5	Dégrèvement ultérieur de l'impôt sur les prestations jusqu'à présent exclues du champ de l'impôt	189
3.5.1	Variante 1: Dégrèvement intégral et échelonné de l'impôt	191
3.5.2	Variante 2: Pas de dégrèvement ultérieur de l'impôt	191
3.5.3	Variante 3: Octroi immédiat du dégrèvement intégral de l'impôt	192

3.5.4	Besoins financiers exceptionnels et financement	192
<b>4</b>	<b>Aspects juridiques</b>	<b>195</b>
4.1	Constitutionnalité et conformité aux lois	195
4.2	Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse	197
4.3	Délégation de compétences législatives	198
4.4	Droit communautaire: Principes communs et différences	198
4.4.1	Objet de l'impôt	198
4.4.2	Exonérations	202
4.4.3	Assujettissement à l'impôt	202
4.4.4	Calcul de l'impôt	203
4.4.5	Taux de l'impôt	205
4.4.6	Déduction de l'impôt préalable	205
4.4.7	Procédure d'imposition	206
4.4.8	Importation	207
4.5	Soumission à la méthode du frein aux dépenses	208
4.6	Compatibilité avec la loi sur les subventions	208
<b>5</b>	<b>Correctif social</b>	<b>209</b>
5.1	Bases de l'avant-projet	209
5.1.1	Situation	209
5.1.2	Solution proposée	209
5.1.2.1	Principe	209
5.1.2.2	Montant et financement du correctif	209
5.1.2.3	Répartition du correctif	210
5.1.2.4	Limitation de la mesure	211
5.1.3	Canaux de distribution du correctif social	211
5.1.3.1	Critères d'évaluation	211
5.1.3.2	Prestations complémentaires (PC)	211
5.1.3.3	Réduction individuelle des primes (RIP)	212
5.1.3.4	Distribution par l'intermédiaire des caisses-maladie	212
5.1.3.5	Impôt négatif sur le revenu (crédit d'impôt)	212
5.1.3.6	Conclusions	212
5.1.4	Appréciation de la solution proposée	213
5.2	Bases juridiques	213
5.3	Conséquences	214
5.3.1	Conséquences pour la Confédération	214
5.3.1.1	Impacts financiers	214
5.3.1.2	Conséquences sur l'état du personnel	214
5.3.2	Conséquences pour les cantons et les communes	214
5.3.2.1	Impacts financiers	214
5.3.2.2	Conséquences sur l'état du personnel	214
5.3.3	Conséquences économiques	215
<b>6</b>	<b>Autres réformes possibles, partie droit fiscal matériel</b>	<b>216</b>
6.1	Imposition des subventions	216
6.1.1	Situation	216
6.1.2	Réglementation de l'UE	217

6.1.2.1	Distinction entre subventions proprement et improprement dites	217
6.1.2.2	Réduction de l'impôt préalable en cas de versement de subventions proprement dites	218
6.1.3	Imposition de toutes les subventions (alternative 1)	218
6.1.4	Système à subventions proprement dites et improprement dites (alternative 2)	220
6.1.5	Système sans réduction de la déduction de l'impôt préalable (alternative 3)	221
6.1.6	Traitement de la couverture des déficits par la collectivité publique	223
6.1.7	Compensation des diminutions des recettes	223
6.1.8	Explications supplémentaires	224
6.2	Imposition des dons	224
6.2.1	Situation	224
6.2.2	Réglementation de l'UE	224
6.2.3	Imposition des dons (alternative 1)	225
6.2.4	Réforme possible: droit à la déduction de l'impôt préalable (alternative 2) même si les dons ne sont pas des contre- prestations	226
6.3	Transformation de la pseudo-franchise en exonération	226
6.4	Imposition des prestations d'assurances	231
6.4.1	Situation	231
6.4.2	Soumission des opérations d'assurance à la TVA	231
6.5	Extension de la pseudo-franchise aux prestations de services des banques et des assurances	233
6.6	Imposition des opérations immobilières	235
6.6.1	Situation	235
6.6.2	Suppression de la pseudo-franchise pour les opérations immobilières	235
6.6.3	Soumission à l'impôt de la location d'installations sportives	239
6.6.4	Option sans restriction pour les opérations immobilières	239
6.7	Limitation de la pseudo-franchise pour les prestations des pouvoirs publics	242
6.7.1	Situation	242
6.7.2	Assujettissement à l'impôt de certaines prestations des pouvoirs publics	243
6.8	Remplacement des règles sur les établissements stables par le principe de l'unité de l'entreprise	245
6.8.1	Situation: règles sur les établissements stables	245
6.8.2	Possibilité de réforme: Instauration du principe de l'unité de l'entreprise	246
6.9	Imposition de la marge	248
6.9.1	Situation	248
6.9.2	Proposition Spori de réaménagement de l'imposition de la marge	249
6.9.3	Autre possibilité de réaménagement de l'imposition de la marge	250

6.10	Déduction de l'impôt préalable des frais de nourriture	256
6.10.1	Situation	256
6.10.2	Déduction de la totalité de l'impôt préalable pour les frais de nourriture	256
6.11	Modification de l'imposition du gaz et de l'électricité	258
6.11.1	Situation	258
6.11.2	Réforme possible	258
6.11.2.1	Lieu de la livraison de gaz et d'électricité	259
6.11.2.2	Prestations de services en matière de distribution de gaz et d'électricité	259
6.11.2.3	Importation de gaz et d'électricité	259
6.12	Modification de la notion de livraison	261
6.12.1	Situation	261
6.12.2	Réforme possible	262
6.12.2.1	Travaux sur des biens mobiliers corporels et livraison d'ouvrages	263
6.12.2.2	Livraison de biens immobiliers	265
6.12.2.3	Location et contrats confinant à une location ( <i>leasing</i> )	266
6.12.2.4	Importation	267
6.13	Taux réduit pour les boissons alcooliques	269
6.13.1	Situation	269
6.13.2	Réforme possible: soumission des boissons alcooliques au taux de l'impôt réduit	269
<b>7</b>	<b>Autres réformes possibles, partie taxation et procédure</b>	<b>272</b>
7.1	Taxation par l'Administration fédérale des contributions	272
7.1.1	Situation	272
7.1.2	Introduction de la procédure de taxation mixte	272
7.2	Commission de perception	276
7.2.1	Situation	276
7.2.2	Versement d'une commission de perception	278
7.3	Extension de la procédure de déclaration entre les assujettis	280
7.3.1	Situation	280
7.3.2	Extension de la procédure de déclaration	281
7.3.3	Procédure volontaire de déclaration pour les transactions importantes	286
7.4	Réduction du délai de prescription	286
7.4.1	Situation	286
7.4.2	Réduction du délai de prescription relatif à 3 ans	286
7.5	Réduction du délai de conservation des pièces justificatives	289
7.5.1	Situation	289
7.5.2	Réduction du délai de conservation des justificatifs de vente	289
<b>8</b>	<b>Programme de la législature</b>	<b>290</b>

- Annexe 1: Liste des abréviations
- Annexe 2: Taux d'imposition et limites d'exonération pour les petits entrepreneurs dans l'UE
- Annexe 3: Tableau de concordance: projet de loi sur la TVA et loi sur la TVA de 1999
- Annexe 4: Arrêté fédéral sur la révision de la loi sur la TVA (module «deux taux»)
- Annexe 5: Arrêté fédéral sur la révision de la loi sur la TVA (module «taux unique»)
- Annexe 6: Avant-projets de loi (document à part)
- Annexe 7: Liste des questions posées dans la procédure de consultation (document à part)

# **1 Bases de l'avant-projet**

## **1.1 Situation**

### **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 près de 40 % des besoins financiers de la Confédération. En 2005, le produit de la TVA s'est élevé à 18,119 milliards de francs.

L'art. 130, al. 1, de la Constitution<sup>1</sup> 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 du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée<sup>2</sup> et l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA<sup>3</sup> sont en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001. Cette loi a remplacé l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la TVA, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

L'art. 130, al. 3, Cst. prévoit que le taux de la TVA peut être relevé d'un point au plus dans une loi fédérale pour assurer le financement de l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité. Le législateur a exercé cette compétence<sup>4</sup> au 1<sup>er</sup> janvier 1999. En outre, le Conseil fédéral a relevé les taux de la TVA de 0,1 point pour financer les grands projets ferroviaires (NLFA) en se fondant sur l'art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, les taux de la TVA s'élèvent donc 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<sup>5</sup> et ils ont donné une nouvelle base constitutionnelle aux recettes de la Confédération pour la période suivant 2006. La Confédération est donc habilitée à percevoir la TVA jusqu'en 2020.

La TVA est perçue en Suisse depuis plus de dix ans maintenant. 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 du responsable en matière de réforme de la TVA, Peter Spori.<sup>6</sup>

### **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 mon-

<sup>1</sup> Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101).

<sup>2</sup> LTVA; RS 641.20.

<sup>3</sup> OLTVA; RS 641.201.

<sup>4</sup> 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) et art. 36, al. 1 à 3, LTVA.

<sup>5</sup> FF 2004 1245.

<sup>6</sup> Cf. ch. 1.1.3 et 1.1.4.

diale, 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 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 1<sup>er</sup> 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 fédérale, 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). Ce n'est que grâce à cette procédure raccourcie de promulgation du droit qu'il a été possible de passer de l'ICHA à la TVA le 1<sup>er</sup> janvier 1995 déjà, donc 13 mois seulement après la votation populaire. L'ordonnance régissant la TVA 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 l'actuelle loi sur la TVA du 2 septembre 1999, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

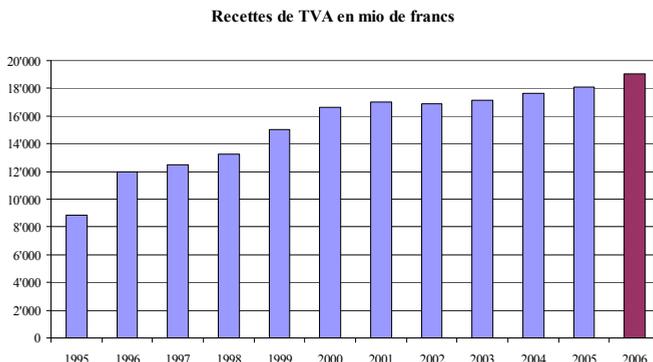
7 Cinquième rapport du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale sur les mesures prises par lui en vertu de ses pouvoirs extraordinaires du 4 novembre 1941 (FF 1941 905).

### 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 2005, aux montants suivants (en millions de francs):<sup>8</sup>

Année	Produit de la TVA	Année	Produit de la TVA
1995	<b>8857,0</b>	2001	<b>17 033,1</b>
1996	<b>11 958,3</b>	2002	<b>16 856,8</b>
1997	<b>12 476,6</b>	2003	<b>17 156,3</b>
1998	<b>13 254,5</b>	2004	<b>17 666,2</b>
1999	<b>15 060,3</b>	2005	<b>18 119,3</b>
2000	<b>16 593,8</b>	2006	<b>19 018,1<sup>9</sup></b>

Présentés graphiquement, ces montants donnent l'image suivante:



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 1<sup>er</sup> janvier 1999<sup>10</sup> et au 1<sup>er</sup> janvier 2001.<sup>11</sup> Ces deux hausses se traduisent 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

<sup>8</sup> Ce produit est égal aux montants comptabilisés selon le principe de l'encaisse pour les années civiles concernées.

<sup>9</sup> Bilan provisoire.

<sup>10</sup> Hausse de 1 % du taux normal, de 0,3 % du taux réduit et de 0,5 % du taux spécial pour les prestations d'hébergement; cf. également ch. 1.1.1.

<sup>11</sup> Hausse linéaire de tous les taux de 0,1 %; cf. également ch. 1.1.1.

évolutions. Pour estimer le produit futur 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:

Année	Taux nominal d'augmentation du PIB en % par rapport à l'année précédente <sup>12</sup>	Taux d'augmentation des créances de la TVA en % par rapport à l'année précédente <sup>13</sup>	Créance TVA en % du PIB	Part de la TVA aux recettes fiscales de la Confédération en %
1997	1,8	2,1	3,77	35,8
1998	2,5	4,0	3,82	36,7
1999	2,0	4,5	3,92	38,6
2000	4,4	4,6	3,92	35,7
2001	1,7	2,5	3,96	39,7
2002	1,9	-0,4	3,87	39,3
2003	1,0	1,2	3,88	39,6
2004	2,9	3,3	3,89	39,5
2005	1,9	1,7	3,89	38,1
2006	3,5	3,8	3,90	37,0 <sup>14</sup>

Depuis 1999, la part du produit de la TVA qui est affecté à l'AVS<sup>15</sup> s'élève globalement à plus de 17 milliards de francs. Ces dernières années, les recettes de la TVA ont donc financé en moyenne 8 % des dépenses annuelles de l'AVS.

<sup>12</sup> Les chiffres de la période 1997 à 2005 sont fournis par l'Office fédéral de la statistique, les valeurs de 2005 étant provisoires; les chiffres de 2006 proviennent des estimations du 2 octobre 2006 du groupe d'experts Prévisions conjoncturelles de la Confédération.

<sup>13</sup> Contrairement au tableau ci-dessus, le calcul des recettes est fondé sur la somme des créances en fonction de la période décompte dont elles font partie et non pas en fonction de leur encaissement par l'AFC. Pour 2005 et 2006, on ne dispose pas encore des créances agrégées. C'est pourquoi l'AFC les a estimées; cf. chap. 3 du rapport «Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten», publié à l'adresse suivante (en allemand): [http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/arbeitspapiere/mwst\\_bip.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/arbeitspapiere/mwst_bip.pdf).

<sup>14</sup> Recettes fiscales selon estimation de l'AFC de septembre 2006.

<sup>15</sup> 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).

Depuis 2001, une autre partie du produit de la TVA est affectée au financement des projets d'infrastructure des transports publics (FTP).<sup>16</sup> A ce jour, la part des recettes de la TVA versée au financement des transports publics se monte globalement à 1,3 milliard de francs.

### 1.1.3 Rapport «10 ans de TVA»

Après l'entrée en vigueur de la LTVA, on a continué de critiquer les défauts des bases légales. On a critiqué notamment le formalisme exagéré de la pratique de l'AFC et on a qualifié ses contrôles fiscaux d'insatisfaisants.

Cette situation a poussé l'ancien conseiller national Hansueli Raggenbass à déposer un postulat (03.3087 du 19 mars 2003), demandant au Conseil fédéral de décrire, entre autres, dans quelle mesure les dispositions de la LTVA comme impôt général sur les biens de consommation ont fait leurs preuves, dans quels domaines de l'application des points faibles ou des carences ont été constatés et, enfin, de quelle manière la tâche des entreprises assujetties pourrait être facilitée. Le 9 mai 2003, le Conseil fédéral s'est déclaré prêt à accepter le postulat. Le 20 juin 2003, le Conseil national a donc transmis ce postulat.

Pour répondre à la demande de l'auteur du postulat, l'AFC a mené une consultation auprès de représentants des milieux économiques et scientifiques ainsi qu'auprès de spécialistes des impôts. 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 également à cette complexité comme le soulignent unanimement les scientifiques, les praticiens et une partie des acteurs économiques.

En revanche, la LTVA et son ordonnance sont considérées comme des instruments de travail utilisables et sont jugées dans l'ensemble positivement. Un certain nombre de points prêtent le flanc à la critique:

- Les critiques portent le plus souvent sur le trop grand nombre des exceptions prévues par la LTVA. L'art. 18 LTVA ne prévoit en effet pas moins de vingt-cinq opérations qui sont exclues du champ de l'impôt. Ces exclusions lèsent la neutralité de l'impôt et se traduisent par des distorsions de la concurrence.
- Souvent, on critique les différents taux de la TVA, qui compliquent nettement le décompte de l'impôt et favorisent en outre indûment certaines branches.
- En dépit de nombreuses améliorations par rapport à l'ICHA, la LTVA n'a pas permis non plus d'éliminer entièrement la «taxe occulte». 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

<sup>16</sup> Art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst.

d'opter pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt. Ces possibilités créent inutilement beaucoup de problèmes de délimitation.

- Enfin, on demande une baisse du taux des intérêts moratoires fixé actuellement à 5 % ainsi qu'une réduction des délais de prescription relatif absolu en vigueur, respectivement de cinq ans et de quinze ans. On demande également une réduction du délai de conservation des livres comptables.
- Parfois, on demande une rémunération pour la charge que représente le décompte de la TVA pour les assujettis. En l'occurrence, on oublie souvent qu'ils ne supportent pas la charge de l'impôt, mais qu'ils n'ont qu'une fonction d'encaissement et qu'ils agissent en fait sur mandat de l'AFC.

De nombreux participants à la consultation ne se sont pas seulement exprimés sur les dispositions de droit matériel, mais aussi sur les prescriptions formelles et sur la pratique de l'AFC.

- Les entreprises concernées se plaignent souvent que l'AFC pose des exigences exagérées concernant la conformité à la loi des factures et des justificatifs.
- On relève par ailleurs que les adaptations trop fréquentes des taux d'imposition entraînent une charge disproportionnée pour les entreprises et qu'il faudrait renoncer, à l'avenir, à des adaptations minimales de ces taux (p. ex. 0,1 point).
- On a également reproché à l'AFC de ne pas communiquer ses changements de pratique suffisamment à l'avance et de ne pas les faire connaître suffisamment bien.
- On a critiqué le grand formalisme d'une partie des contacts avec l'AFC, l'insuffisance de certains renseignements et le délai anormalement long jusqu'à l'obtention d'une réponse ou d'une décision.
- D'une manière générale, on préconise une collaboration plus étroite entre l'AFC et les milieux économiques. Concrètement, on propose de rédiger les brochures des branches avec l'aide des praticiens, des assujettis ou de leurs associations.

De nombreuses propositions ont trait à la manière de simplifier le régime de la TVA; la majorité d'entre elles se focalisent sur quelques points principaux:

- travailler plus avec les taux de la dette fiscale nette;
- passer du décompte trimestriel au décompte semestriel, voire au décompte annuel;
- supprimer le plus grand nombre possible d'exceptions à l'impôt;
- créer la possibilité de transmettre les décomptes par courrier électronique;
- harmoniser mieux les définitions de la législation régissant la TVA avec les notions de la législation des assurances sociales et des impôts directs;
- élever le seuil à partir duquel une personne est assujettie à la TVA;
- rémunérer le travail d'encaissement de la TVA effectué par les entreprises.

Par décision du 26 janvier 2005, le Conseil fédéral a approuvé le rapport «10 ans de TVA». Par la même occasion, il a chargé le DFF de réviser la législation régissant la

TVA et, par conséquent, de présenter un avant-projet à mettre en consultation. Cet avant-projet doit également tenir compte des interventions parlementaires qui ont été transmises par les Chambres.<sup>17</sup> Il doit en outre tenir compte autant que possible des avis des participants à la consultation.

#### **1.1.4 Rapport Spori**

Début novembre 2005, le chef du DFF, Hans-Rudolf Merz a nommé l'avocat Peter Spori responsable en matière de réforme de la TVA. Sa tâche consistait à contrôler les travaux de l'AFC sur la réforme de la TVA. Il devait notamment explorer les besoins et les possibilités d'une refonte complète de la TVA en collaboration avec l'AFC. Il devait examiner en particulier quelles seraient les réformes possibles et judicieuses en vue de simplifier radicalement la TVA, voire de se rapprocher d'une TVA idéale. Le responsable a travaillé en étroite collaboration avec des spécialistes de l'AFC et a constitué un groupe de travail réunissant des experts émérites en TVA. Il s'est également assuré que certains éclaircissements se faisaient directement avec les cercles concernés.

Son mandat était limité à six mois. En mai 2006, il a terminé ses travaux et a remis son rapport au chef du DFF.<sup>18</sup> Ce rapport souligne l'urgence et l'importance d'une révision totale de la TVA. Il contient des recommandations sur la possibilité de réformer le système, pour supprimer les exceptions, sur la question des taux et sur d'autres réformes de nature matérielle et procédurale.

Les modifications proposées vont beaucoup plus loin que celles du rapport «10 ans de TVA».<sup>19</sup> Elles sont en partie de nature systématique et en partie de nature ponctuelle. D'après le responsable, 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 une conception applicable à l'assujettissement des prestations des banques et des assurances. De même, l'imposition des locataires et des vendeurs d'immeubles soulève des problèmes techniques et la perception de la TVA constituerait une lourde charge. Le responsable 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. Le responsable confirme que la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt pourraient être soumises à la TVA. Le rapport entre la charge de la perception et le supplément de recettes obtenu (pour bénéficier d'un taux d'imposition aussi bas que possible) n'est cependant pas toujours satisfaisant. Le rapport montre avant tout qu'il existe un potentiel pour une amélioration très importante de la TVA, soit pour une TVA optimale. Il s'agit de possibilités fondamentales comme une nouvelle conception de la déduction de l'impôt préalable (qui ne serait, par exemple, plus réduite en cas de subvention), une extension de l'assujettissement volontaire à l'impôt, un élargissement de la méthode des taux de la dette fiscale nette et de la procédure d'annonce, une réglementation

<sup>17</sup> Cf. ch. 1.1.5

<sup>18</sup> Ce rapport peut être consulté sur internet à l'adresse suivante:  
<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=fr>.

<sup>19</sup> Cf. ch. 1.1.3.

pour les petits entrepreneurs, une réduction du formalisme, l'abandon de l'autotaxation, etc. Pour ce qui est du taux unique, le responsable 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 Interventions parlementaires**

Le rapport «10 ans de TVA», le rapport Spori ainsi que les expériences et les réactions des assujettis, des associations et des conseillers réunies depuis l'entrée en vigueur de la LTVA, démontrent la nécessité de modifier la LTVA. De plus, de nombreuses interventions parlementaires sont encore en suspens, qui préconisent les modifications suivantes de la législation régissant la TVA:

- Motion Lustenberger (00.3154): possibilité de choisir le décompte annuel de la TVA;
- Motion Merz (03.3481): modification de la LTVA pour que les commerçants de titres soient tenus d'observer le secret bancaire.
- Motion Triponez (03.3622): diminuer la charge administrative imposée par la TVA en promouvant la méthode des taux de la dette fiscale nette;
- 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, 2<sup>e</sup> phrase, LTVA;
- Motion Schlüer (04.3338): simplifier la perception de la TVA;
- Motion du groupe démocrate-chrétien (04.3495): révision en profondeur de la loi sur 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. 62<sup>bis</sup> 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 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (05.3465): limitation des exonérations de la TVA à 5 ans;
- Motion de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (05.3466): simplification de la TVA et uniformisation des taux;
- 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;
- Postulat Gutzwiller (06.3376): Quand la perception de la TVA nuit à la prévention des maladies;
- Motion Imfeld (06.3733): Etendre 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.

### **1.1.6 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 deux publications consacrées à la charge de la TVA sur l'économie.

- 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». <sup>20</sup> 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 à laquelle ont participé 600 entreprises; les résultats de cette enquête ont été publiés en avril 2004 sous le titre «Que vaut la TVA ?». <sup>21</sup>
- 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. 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 %. <sup>22</sup> On reviendra sur cette étude aux chiffres 3.2.1 et 3.4.1.
- Enfin, la Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers LLP ont publié, en automne 2006, un rapport fiscal portant notamment sur la charge de travail, mesurée en heures par année, de l'acquiescement de la TVA. <sup>23</sup>

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 <sup>24</sup> à titre de participation à la discussion de la réforme de la TVA et il l'a publié en octobre 2006.

Les résultats de ces études et le projet de loi sur la TVA du centre de compétence TVA ont été pris en compte pendant l'élaboration du présent avant-projet destiné à la consultation.

### 1.1.7 Améliorations en dehors de la loi

On relèvera que les propositions d'amélioration et de modification de la TVA faites dans ces études et dans des 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, l'AFC a déjà concrétisé plus de 20 modifications de sa pratique en 2005. <sup>25</sup> Dans une deuxième étape, le Conseil fédéral a mis en vi-

<sup>20</sup> Cette publication peut être consultée sur Internet à l'adresse suivante: [www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst\\_bericht\\_f.pdf](http://www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_f.pdf).

<sup>21</sup> Cette publication peut être consultée sur Internet à l'adresse suivante:

[http://www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/publ\\_tls/pwc\\_tva\\_600\\_entreprise\\_ch\\_f.pdf](http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_tva_600_entreprise_ch_f.pdf).

<sup>22</sup> Cette publication peut être consultée sur Internet à l'adresse suivante (en allemand):

[www.kpmg.ch/library/publikationen\\_studien/12175.asp](http://www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp).

<sup>23</sup> Cette publication peut être consultée sur Internet à l'adresse suivante (en anglais):

<http://rru.worldbank.org/paperslinks/open.aspx?id=7381>.

<sup>24</sup> Cette publication peut être consultée sur Internet à l'adresse suivante (en allemand):

<http://www.mwst.com/Gesetzesentwurf-v3.4.pdf>.

<sup>25</sup> La publication «Modifications de la pratique à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005» est parue en novembre 2004; la publication «Modifications de la pratique à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2005» est parue en juin 2005. Ces publications peuvent être consultées sur Internet à l'adresse suivante: <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/indexf.htm>.

gueur la modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA) le 1<sup>er</sup> 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 de la pratique.<sup>26</sup>

Ces deux premières 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 impérative avec les assujettis et une procédure de recours 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 également optimisés. Ils devraient être moins longs, plus objectifs et donner aux assujettis le moins de travail possible. Enfin, l'AFC veut, à l'avenir, permettre aux assujettis de déclarer la TVA électroniquement.

### **1.1.8 Organe consultatif en matière de TVA**

Un problème souvent abordé dans le rapport «10 ans de TVA» concerne les rapports et la collaboration entre l'AFC et l'économie. Ils sont souvent tenus pour compliqués et insuffisants. On a donc suggéré que l'AFC collabore plus étroitement avec les entreprises et les experts fiscaux. Les modifications de la pratique et les questions d'application devraient être discutées avec les milieux concernés à un stade précoce et élaborées en commun.

Le 28 mai 2003, dans sa réponse à l'interpellation Raggenbass (03.3086), le Conseil fédéral s'est dit prêt à satisfaire à l'interpellation et à créer un organe consultatif sur la manière d'appliquer la TVA. Se fondant sur la décision du Conseil fédéral et sur l'art. 57, al. 1 de la loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration<sup>27</sup>, le DFF a édicté le règlement régissant cet organe consultatif. Il se compose du chef de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, qui occupe également la fonction de président et de 12 membres permanents (scientifiques, économistes, consultants, consommateurs et membres de l'administration fédérale).<sup>28</sup> Il peut donner son avis sur toutes les ordonnances envisagées par l'administration. Les projets sont également publiés dans une langue officielle sur le site internet de l'AFC.<sup>29</sup>

L'organe consultatif a commencé son travail en mars 2004. Les premières expériences sont positives. L'implication précoce de personnes extérieures à l'administration permet de tenir compte d'une manière adéquate des vœux et des besoins des personnes directement concernées par la TVA et améliore l'échange d'informations entre

<sup>26</sup> Cette publication peut être consultée sur internet à l'adresse suivante:  
<http://www.estv.admin.ch/data/mwst/indexf.htm>.

<sup>27</sup> LOGA; RS 172.010

<sup>28</sup> Actuellement, les personnes suivantes sont membres de l'organe consultatif. Prof. Dr. Klaus A. Vallender (sciences), Urs Habermacher, Dr. Gabriel Rumo, Ruedi Wydler (économie), Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser, Stéphane Gmünder, Rudolf Schumacher (conseil fiscal), Marco Taddei (arts et métiers), Dr. Frank Marty (économiesuisse), Andreas Tschöpe (Fondation pour la protection des consommateurs) et Dr. Philippe Jeanneret (seco). Un siège est vacant.

<sup>29</sup> <http://www.estv.admin.ch>.

l'AFC et les assujettis. L'organe consultatif a également été invité à donner son avis sur cet avant-projet et sera consulté sur la suite des travaux de révision de la LTVA.

## **1.2 Objectifs de la réforme**

### **1.2.1 Exigences posées à l'aménagement idéal de la TVA**

Idéalement, la TVA grève exclusivement la consommation indigène; elle ne grève ni les exportations ni les entreprises. En fait, la «TVA idéale» remplit cinq critères:

1. elle est conçue comme un impôt multistade net;
2. elle est conçue comme un impôt de consommation, c'est-à-dire que l'impôt frappant des biens en capital peut être déduit tout de suite et entièrement à titre d'impôt préalable;
3. elle est perçue d'après le principe du pays de destination;
4. elle ne comporte aucune exception;
5. elle connaît un taux unique.

Concrétiser cette TVA idéale n'est pas possible pour diverses raisons.<sup>30</sup> Sur de nombreux points, la TVA suisse s'écarte parfois beaucoup de cet idéal. C'est la raison pour laquelle le système actuel est considéré comme compliqué et peu convivial pour l'économie.<sup>31</sup> Il faut donc chercher des solutions pour se rapprocher le plus possible de cet idéal.

### **1.2.2 Ligne directrice: impôt général de consommation facile à appliquer**

Un impôt de consommation général facile à appliquer constitue l'objectif suprême de la réforme qui poursuit les buts suivants:

1. systématique de la loi et langage plus clairs;
2. amélioration du cadre et de la sécurité juridique pour les partenaires chargés de l'application de la loi, c'est-à-dire essentiellement les entreprises;
3. suppression de la taxe occulte si la systématique le permet et si cette diminution est politiquement acceptable;
4. taux unique;
5. garantie du dégrèvement des exportations et de la neutralité concurrentielle entre les concurrents suisses et étrangers;
6. garantie de la bonne application de la loi et poursuite des comportements punissables.

Le présent avant-projet a pour but d'améliorer le système. D'éventuelles hausses de la TVA (p. ex. pour les assurances sociales) ne font pas partie des objets de cet avant-projet. C'est pourquoi il vise la neutralité des recettes.

<sup>30</sup> v. p. ex. ch. 1.2.3.3.

<sup>31</sup> 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.

L'objectif de simplification doit être réaliste. Un système fiscal doit réagir objectivement aux conditions économiques. Dans une économie complexe et dans un État aux structures complexes comme la Suisse, le système fiscal sera toujours ressenti comme complexe. Cela vaut tout particulièrement pour la TVA. Contrairement à d'autres impôts, elle grève pratiquement toutes les transactions économiques et elle nécessite, de par sa nature, un important travail. Le législateur, l'administration et les assujettis ne peuvent pas y changer grand chose. Il faut cependant simplifier la TVA dans toute la mesure du possible. En particulier, il faut chercher à rendre l'application de l'impôt aussi simple que possible pour les entreprises assujetties.

Les moyens de simplification les plus importants sont:

1. des simplifications de la perception et du paiement de l'impôt (en partie en renonçant aux impôts peu rentables);
2. la suppression des pseudo-franchises dans la mesure où la technique de perception le permet;
3. des dispositions de procédure plus efficaces;
4. un taux unique.

Le consommateur indigène doit supporter la charge de l'impôt. Les entreprises ne doivent supporter la charge de l'impôt qu'exceptionnellement. Elles ont principalement pour tâche de prélever l'impôt auprès du consommateur et, après déduction de l'impôt préalable, de verser cet impôt à la Confédération. Les entreprises sont donc une sorte de bureau d'encaissement de la Confédération, donc plus des mandataires que des assujettis. C'est pourquoi la réforme vise à instituer une relation de partenariat empreinte de confiance entre la Confédération et les entreprises.

### **1.2.3 Diminution des exclusions du champ de l'impôt (pseudo-franchises)**

Il y a pseudo-franchise lorsqu'il y a exclusion du champ de l'impôt. En l'occurrence, la prestation n'est pas imposable et, en contrepartie, la déduction de l'impôt préalable n'est pas accordée. L'entreprise ne peut pas imputer l'impôt payé sur les prestations préalables ni sur les investissements nécessaires à la fourniture de ses prestations exclues du champ de l'impôt.

#### **1.2.3.1 Conséquences fiscales de la pseudo-franchise**

Les conséquences fiscales de la pseudo-franchise dépendent du stade du processus de création de valeur où celle-ci déploie ses effets:

- Si la pseudo-franchise 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. Étant 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 une sous-imposition.
- Si la pseudo-franchise intervient à un stade antérieur du processus de création de valeur, il y a en revanche une surimposition. Par un effet de cascade, la taxe occulte qui en résulte se répercute sur les stades suivants. L'entreprise touchée par la pseudo-franchise répercute la taxe occulte sur le prix de ses produits qui ser-

vent 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.

### 1.2.3.2 Inconvénients économiques de la pseudo-franchise

La pseudo-franchise présente les inconvénients suivants:

1. *Distorsion des décisions de production:* La pseudo-franchise sur les prestations préalables ou sur les 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 la pseudo-franchise, 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 la pseudo-franchise à un certain stade du processus de production peut s'étendre bien au-delà du secteur directement concerné. Une pseudo-franchise sur la production d'acier par exemple ne se traduit pas seulement par une distorsion des décisions de production du fabricant de machines qui utilise les produits en acier comme bien préalable, mais également 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 en pseudo-franchise sont ainsi désavantagés.

2. *Incitation à l'intégration verticale:* En raison de son effet de cascade, la pseudo-franchise 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 biens 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 peu de qualifications et offre peu d'économies d'échelle qui se prêtent le mieux à la production intégrée. Pour les banques qui offrent des services financiers qui sont exclus du champ de l'impôt, il peut être avantageux de se charger de leurs propres services de sécurité plutôt que de se les procurer auprès d'un tiers assujéti et de ne pas pouvoir récupérer l'impôt préalable.

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 peint 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.

Le traitement fiscal adéquat de l'autoproduction n'est pas évident. L'incitation à l'intégration verticale implique que l'organisation du processus de création de valeur est déterminée par des considérations fiscales plutôt que par des considérations économiques. Ce n'est pas efficace ni souhaitable. D'un autre côté, l'autoproduction peut être une réaction efficace à la distorsion provoquée par le non remboursement de l'impôt préalable. La pratique des différents pays n'est pas uniforme non plus. Si la priorité est accordée au premier aspect, le fisc doit

rassembler des ressources pour imposer l'autoproduction. En revanche, si la priorité porte plus sur le deuxième aspect (et sur le coût de l'imposition), l'autoproduction doit rester franche d'impôt. Pour savoir quel aspect est prépondérant, on a proposé de se fonder sur l'existence d'un marché sur lequel on peut se procurer le bien en question. Si c'est le cas, il faudrait imposer l'autoproduction, sinon pas.

3. *Violation du principe du lieu du destinataire*: la pseudo-franchise vide le principe du lieu du destinataire de sa substance. D'après ce principe, la TVA ne doit 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 en partie plus difficile car l'impôt sur les acquisitions, c'est-à-dire l'impôt sur les services importés, est souvent difficile à prélever lorsque le destinataire est un ménage.

La pseudo-franchise concerne essentiellement les services. Il existe deux possibilités d'aménager la pseudo-franchise. En Suisse, tous les services fournis par une entreprise sont concernés par la pseudo-franchise, sans égard au fait qu'ils sont écoulés en Suisse ou à l'étranger. En revanche, la 6<sup>e</sup> directive 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 en proportion de la part de l'impôt grevant ces exportations.

En Suisse, les biens exclus du champ de l'impôt sont grevés de la taxe occulte également lorsqu'ils sont exportés, ce qui n'est pas le cas dans l'UE, si les biens sont exportés dans un pays en dehors de l'UE et si le pays de l'UE concerné a fait usage de la possibilité que lui accorde la 6<sup>e</sup> directive. 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 de la pseudo-franchise sur des stades antérieurs du processus de création de valeur sont cependant bien plus lourdes que cet effet. La pseudo-franchise 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.

4. *Problèmes en cas de double affectation*: les entreprises qui fournissent à la fois des prestations imposables et des prestations exclues du champ de l'impôt font face à une complication supplémentaire. L'impôt payé doit en effet être réparti proportionnellement sur les activités imposables et sur les activités exclues du

champ de l'impôt. 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.<sup>32</sup> Dans ce cas, le fisc est confronté à une difficulté: il doit procéder à la réduction de l'impôt préalable de façon correcte, soit 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 crédibilité, 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 aussi bien pour le fisc que pour l'assujetti.

5. *Extension de la liste des opérations exclues du champ de l'impôt*: Une des caractéristiques de la pseudo-franchise réside dans la manière dont une opération exclue du champ de l'impôt en appelle d'autres. 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 la pseudo-franchise 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 2<sup>e</sup> niveau sont imposables et que celles de l'entreprise du 3<sup>e</sup> niveau sont exclues du champ de l'impôt, le bénéfice de l'entreprise du 3<sup>e</sup> 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 2<sup>e</sup> niveau est également exclue du champ de l'impôt, le bénéfice de l'entreprise du 3<sup>e</sup> niveau est généré par le fait que la création de valeur n'est imposée ni au 2<sup>e</sup>, ni au 3<sup>e</sup> niveau.

### **1.2.3.3 Justification de la pseudo-franchise dans certains cas**

Malgré les aspects négatifs de la pseudo-franchise présentés plus haut, elle se justifie dans quelques cas pour lesquels il faut prendre en compte la taxe occulte qu'elle génère. 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.

<sup>32</sup> Cette complication est attestée par l'Union suisse des arts et métiers (voir note de bas de page 20); «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA», p. 19 s.

*Micro-entreprises*: Pour ce qui est des petites entreprises, les frais de perception et d'acquiescement de l'impôt sont si disproportionnés par rapport aux recettes fiscales que celui-ci pourrait rapporter 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 pourquoi on accorde généralement une pseudo-franchise aux entreprises de petite taille. Cette pseudo-franchise 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'acquiescement 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.<sup>33</sup>

*Production non marchande*: Le fait que leur production reste inférieure aux valeurs du marché ou des 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 retirées des biens immobiliers utilisés par le propriétaires (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-prestations 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 diverses, 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 du système éducatif fournissent leurs prestations à des prix souvent très bas, ne couvrant de loin pas les coûts, voire gratuitement. Si ces prestations sont impossibles, elles ne sont cependant pas grevées par l'impôt, ou alors pour une petite partie, la contre-partie versée étant trop réduite. Par contre, les prestations fournies par une institution éducative privée, financées entièrement par les frais d'écologie, sont intégralement imposées. Une égalité de traitement pourrait être instaurée entre ces deux types d'institutions en les exonérant de l'impôt. Toutefois, une exonération reviendrait à privilégier les secteurs y ayant droit par rapport aux secteurs assujettis. Bien

<sup>33</sup> D'après l'art. 10 P-LTVA, ces entreprises peuvent demander volontairement à être assujetties à l'impôt.

que la pseudo-franchise 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.

En principe, il serait également possible d'imposer les autres productions non marchandes non plus sur la valeur de la contrepartie reçue sur le marché mais sur les coûts de production (méthode de l'addition). La base de calcul devrait dès lors être constituée par les prestations préalable, les rémunérations des employés, les amortissements, les frais de production, les montants versés pour les intérêts et l'affermage diminués du revenu de la fortune ainsi que par un éventuel bénéfice de l'entreprise. Pour les assujettis qui ont à la fois une production marchande et une production non marchande, la méthode de la pleine déduction de l'impôt préalable s'appliquerait en plus de la méthode de l'addition. L'impôt grevant le chiffre d'affaires considéré dans le cadre de la déduction de l'impôt préalable devrait alors être imputé sur l'impôt calculé selon la méthode de l'addition. Ainsi, le destinataire assujetti à l'impôt pourrait déduire l'impôt versé à titre d'impôt préalable; dans le même temps, la production utilisée dans le cadre de la consommation serait intégralement imposée. Aucun problème de délimitation ne se poserait et le système resterait neutre entre la production marchande et la production non marchande. Pour le moment, aucun pays n'a adopté ce système.

Si l'on abandonne la méthode de l'addition (complémentaire), l'imposition de la production non marchande est alors légèrement plus forte, les subventions étant considérées comme une contrepartie imposable (comme c'est actuellement le cas dans le cadre du sponsoring). Le sponsoring constitue un échange de prestations sous forme d'une prestation publicitaire que le destinataire des sommes versées s'engage à fournir au sponsor privé. En revanche, dans le cas de la subvention, le destinataire de la subvention fournit une prestation prévue par le législateur en faveur du public, prestation qui, sans cette subvention, ne pourrait pas être offerte, ou du moins pas dans les mêmes proportions ni avec les mêmes standards de qualité.

*Biens difficilement imposables:* Restent certains secteurs spécifiques, pour lesquels il est très difficile de déterminer les produits et prestations sur lesquels prélever la TVA. La pseudo-franchise 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 ou de la pseudo-franchise, 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 la pseudo-franchise 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, la pseudo-franchise serait plus avantageuse que l'exonération. On peut donc en gros en retirer les règles suivantes:

Cas 1: Si une prestation est (principalement) demandée par des entreprises assujetties, l'exonération est avantageuse. En effet, elle ne modifie en rien la dette fiscale grevant l'ensemble du processus de création de valeur lorsqu'elle intervient au dernier stade de ce processus. Dans ce cas, l'exonération n'entraîne

(presque) pas de diminution de recettes et ne génère (pratiquement) aucune distorsion.

Cas 2: Il en ressort donc que la pseudo-franchise est avantageuse lorsqu'une prestation est (principalement) demandée par le consommateur final. Une exonération aurait pour résultat la non-imposition (presque) intégrale du processus de création de valeur. Pour garantir la neutralité du système pour ce qui est des recettes, les taux d'imposition appliqués aux autres prestations devraient être relevés en conséquence, ce qui serait dommageable pour l'efficacité de l'imposition, pour autant que la prestation exonérée ne réagisse pas de façon très élastique par rapport aux prix et / ou par rapport au revenu et / ou elle ne soit pas fortement liée aux activités de loisirs. En revanche, la plupart des désavantages économiques mentionnés au ch. 1.2.3.2 disparaissent avec la pseudo-franchise appliquée au dernier stade de la chaîne (donc au niveau du consommateur final) ou sont, du moins, fortement atténués. Le dernier stade du processus de création de valeur restant exonéré, l'augmentation des recettes fiscales est donc moins importante que si la prestation était imposable. Elle peut toutefois rester substantielle, si le dernier stade du processus de création de valeur n'a pas un grand poids dans ce processus. Dans tous les cas, l'augmentation est plus importante qu'en cas d'exonération, où elle est nulle.

Les prestations immobilières, y compris l'utilisation d'un logement par son propriétaire, est l'exemple le plus caractéristique du cas n° 2. C'est pourquoi il faut, dans ce cas, privilégier la pseudo-franchise à l'exonération. Il est par contre plus difficile de déterminer si les prestations financières entrent plutôt dans le cadre du cas n° 1 ou du cas n° 2.

#### 1.2.3.4 Exceptions impossibles à supprimer

Certaines opérations posent de gros problèmes au niveau de la perception pour les intégrer 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.<sup>34</sup>

**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 contrepartie prennent 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 en se fondant sur le 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

<sup>34</sup> 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.

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 ajoute les difficultés posées par la délimitation entre les opérations imposables et les opérations exclues du champ de l'impôt (ex. affacturage). Bien que 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»)<sup>35</sup> 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.<sup>36</sup>
- Outre la taxe occulte avoisinant 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 1,6 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.<sup>37</sup> Cette conclusion surprenante tient au fait que la majeure partie des services bancaires sont fournis à des bénéficiaires se trouvant à l'étranger (dans quels cas ils bénéficieraient d'une véritable exonération 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<sup>38</sup> 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

<sup>35</sup> voir rapport «10 ans de TVA» ch. 4.1.4.2.2

<sup>36</sup> Cf. Document de consultation de la Commission européenne sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance, ch.4.1.

<sup>37</sup> Des calculs 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 2005: 1,6 milliard de francs), qui devrait disparaître partout où il est en conflit avec la TVA.

<sup>38</sup> 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 service 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<sup>39</sup>, 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 soit grevée et qu'il n'y ait 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 l'exclure du champ de l'impôt. Le cas échéant, les assureurs seraient confrontés à une inégalité de traitement concernant leurs produits d'assurance (en lieu et place 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 2005, a rapporté quelque 636 millions de francs dans le secteur des assurances de choses.

### **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

<sup>39</sup> Pour la description du modèle néo-zélandais, cf. ch. 6.4.2

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. La taxe occulte intervenant au dernier stade du processus de création de valeur, il y a sous-imposition; la distorsion reste donc très limitée.

Pour ce qui est de l'immobilier, il faut distinguer les immeubles commerciaux et les logements. 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'accorder, dans tous les cas, la possibilité d'opter pour l'imposition des immeubles.<sup>40</sup>

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 devraient 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 exécutées 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. L'éventuelle suppression de l'exception à l'imposition concernant l'immobilier et ses conséquences sont examinées au ch. 6.6.2).

### **Prestations des pouvoirs publics fournies dans l'exercice de la puissance publique:**

Les prestations fournies par les collectivités (Confédération, cantons et communes) dans l'exercice de la puissance publique se caractérisent par le fait que le destinataire est subordonné au fournisseur et que ce dernier exerce donc un pouvoir coercitif sur le destinataire. Ces prestations sont souvent liées à un monopole d'Etat. Ne pas imposer ces activités n'a pas d'effet de distorsion sur la concurrence, étant donné qu'il n'y a pas de concurrents privés (potentiels). Toutefois, cette catégorie de prestations non marchandes – selon la jurisprudence du Tribunal fédéral – doit être strictement limitée aux activités des collectivités pour lesquelles il y a clairement exercice du pouvoir public ou d'un monopole.

En principe, la TVA pourrait être prélevée sur les prestations des pouvoirs publics. Le fait qu'elle ne le soit pas ne relève pas, à proprement parler, d'une exception induite par le système. En fait, le caractère obligatoire du recours à la prestation fournie par les pouvoirs publics fait que cette prestation ne peut pas être soumise à la TVA. Il faut en effet éviter que l'Etat impose le recours à ses prestations simplement pour encaisser des recettes de TVA supplémentaires. Il serait également possible d'exonérer ces prestations pour ne pas générer de taxe occulte. Cette solution n'est cependant pas optimale, car cette option étant très intéressante du point de vue des assujettis, la pression pourrait se faire plus forte pour étendre la liste des prestations

<sup>40</sup> Cf. art. 15, al. 1, let. b, P-LTVA.

publiques. L'éventuelle suppression de l'exception à l'imposition concernant ces prestations publiques et ses conséquences sont examinées au ch. 6.7.2).

### **Production naturelle:**

Dans ce cas aussi, le fait que l'agriculture n'est 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<sup>41</sup> (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.<sup>42</sup>

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.

## **1.2.4 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.

### **1.2.4.1 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.

<sup>41</sup> La limite du chiffre d'affaires entraînant l'assujettissement étant de 100 000 francs. Il faut ajouter jusqu'à 25 000 exploitations qui opéreraient pour l'assujettissement volontaire à l'impôt du fait de la disparition de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable.

<sup>42</sup> Art. 23, al. 4, P-LTVA

On peut s'opposer à cette conception en lui reprochant de ne pas faire la différence entre l'équité horizontale et l'équité verticale.<sup>43</sup> 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<sup>44</sup>, empêchent toute équité horizontale et violent le principe de la capacité contributive.

Plusieurs pays de l'UE ont constaté ces dernières années qu'il était plus avantageux d'imposer les revenus élevés directement par l'intermédiaire de l'impôt sur le revenu plutôt qu'indirectement par l'intermédiaire de la TVA.<sup>45</sup> Ils ont donc éliminé le 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 zéro), aux Pays-Bas et 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).<sup>46</sup> 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.

<sup>43</sup> Cf. HOMBURG STEFAN; *Allgemeine Steuerlehre*, 2<sup>e</sup> édition; Munich: Vahlen, 2000, p. 221

<sup>44</sup> 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 est élastique, l'effet de la subvention fiscale est presque totalement, voire 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.

<sup>45</sup> Cf. CNOSEN SJUBREN; *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*; OC/FEB Research Memorandum 9802, 1998.

<sup>46</sup> Cf. OCDE; *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation*, Paris, 1998.

Un autre exemple qui remet en question l'efficacité des taux réduits dans le domaine de la politique de répartition vient de l'Irlande.<sup>47</sup> On y a constaté que les couches les plus pauvres de la population, bien qu'elles consacrent un pourcentage plus élevé de leurs revenus à l'achat d'aliments, 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 d'aliments à la poubelle. Par conséquent, le taux de TVA nul appliqué en Irlande constitue un allègement 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. Pour soutenir financièrement les personnes dans le besoin, il existe d'autres instruments bien plus efficaces, comme l'impôt sur le revenu ou des systèmes visant à soutenir les revenus.<sup>48</sup>

Les calculs de comparaison de charges effectués par l'AFC dans le cadre du projet soumis à consultation amènent à tirer des conclusions comparables.<sup>49</sup> 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:

Classes de revenu (francs par mois)	Tout les ménages	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Revenu mensuel par ménage	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
nombre de personnes par ménage	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

statu quo (charge fiscale grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool au taux de 2,4%)						
Charge fiscale en francs par mois	14.48	9.23	12.11	14.93	16.72	19.54
Charge fiscale en % du revenu	0.17%	0.29%	0.21%	0.19%	0.17%	0.12%

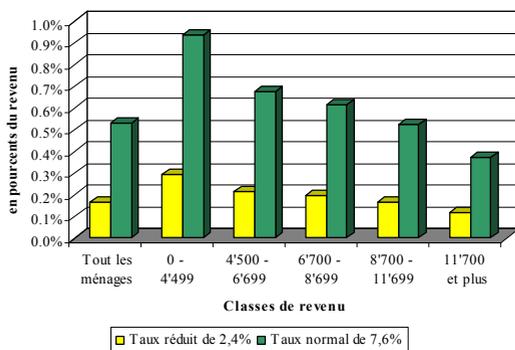
charge fiscale grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool en appliquant le taux de 7,6 %						
Charge fiscale en francs par mois	45.86	29.23	38.36	47.28	52.96	61.86
Charge fiscale en % du revenu	0.53%	0.93%	0.68%	0.62%	0.53%	0.37%

<sup>47</sup> Cf. Ireland, Commission on Taxation, Third Report: Indirect Taxation (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendix 9.

<sup>48</sup> Cf. CNOSSEN SIBBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation, Paris, 1998.

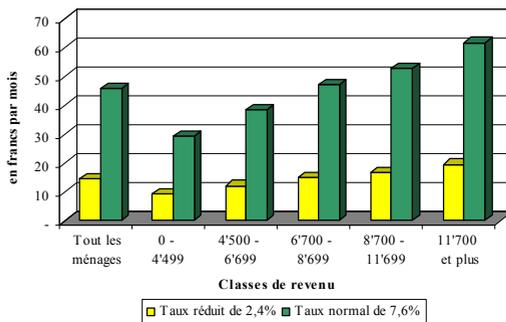
<sup>49</sup> Ces calculs s'appuient sur les enquêtes sur les revenus et la consommation de l'Office fédéral de la statistique portant sur la période allant de 2000 à 2002.

**TVA grevant la consommation des ménages  
(denrées alimentaires et boissons sans alcool)**



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.

**TVA grevant la consommation des ménages  
(denrées alimentaires et boissons sans alcool)**



Il faut ajouter que cet effet est principalement dû au nombre souvent différent de personnes qui forment le ménage.

### 1.2.4.2 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».<sup>50</sup> 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. Du point de vue de la politique fiscale, il s'ensuit que ce sont surtout les biens de première nécessité (ex. les aliments) 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.<sup>51</sup> 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 des biens. Par conséquent, la politique fiscale ne peut pas se fonder sur la règle de l'élasticité inverse.<sup>52</sup>
- 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.

Il est de fait que 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.<sup>53</sup>

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.<sup>54</sup> 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, etc.

### 1.2.4.3 Coûts de perception et d'acquiescement de la TVA

La TVA est difficile à percevoir avec des taux différenciés: ils entraînent en effet des problèmes de classification et incitent les assujettis à éluder l'impôt. L'autorité fiscale doit non seulement identifier et vérifier les chiffres d'affaires réalisés sur les

<sup>50</sup> Cf. Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; *Economic Journal*, 37, 1927, p. 47 à 61.

<sup>51</sup> Cf. Homburg, Stefan; *Allgemeine Steuerlehre*, 2<sup>e</sup> édition; Munich: Vahlen, 2000, p. 179.

<sup>52</sup> Cf. Homburg, Stefan; *Allgemeine Steuerlehre*, 2<sup>e</sup> édition; Munich: Vahlen, 2000, p. 182.

<sup>53</sup> Cf. Homburg, Stefan; *Allgemeine Steuerlehre*, 2<sup>e</sup> édition; Munich: Vahlen, 2000, p. 181.

<sup>54</sup> Cf. KLEVEN, HENRIK J.; RICHTER, WOLFRAM F. UND SØRENSEN, PETER B.; *Optimal Taxation with Household Production*; Mimeo, 1999.

différents produits, elle 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 le flou juridique sont inévitables. Ces réclamations constituent une charge administrative.

Les taux différenciés augmentent également les frais en matière de comptabilité auxquels doivent faire face les assujettis, ce qui augmente aussi les coûts d'acquittement de la TVA. Ce problème touche les petites entreprises, et ce, de manière disproportionnée.<sup>55</sup>

#### **1.2.4.4 Aspects politico-économiques**

Un taux unique institue un standard. Il est beaucoup plus difficile aux groupes d'intérêt, qui souhaitent bénéficier d'allègements fiscaux, de faire valoir leurs revendications, 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 allègements 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 de se vider de sa substance, ce qui serait plutôt nuisible au système fiscal.

#### **1.2.4.5 Conclusions: taux unique**

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 matière de perception et d'acquittement de la TVA. Les arguments en faveur de taux différenciés fondés sur la politique de répartition qui préconisent, en gros, une différenciation des taux dans un sens diamétralement opposé aux intérêts d'une politique axée sur l'efficacité<sup>56</sup>, sont plus faciles à mettre en oeuvre; d'ailleurs ils sont 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.

#### **1.2.4.6 Alternatives au taux unique**

Il est toutefois possible d'atteindre certains des objectifs de politique sociale ou de répartition dans le cadre de la TVA en procédant à des corrections. Ces corrections ne doivent cependant pas intervenir au sein même du système actuel de la TVA,

<sup>55</sup> C'est ce que montrent plusieurs enquêtes citées dans l'étude de l'Union suisse des arts et métiers (cf. note de bas de page 20): Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA, p. 9 ss.

<sup>56</sup> 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.

mais en-dehors de ce système. On peut ainsi alléger les charges pesant sur les petits budgets sans pour autant compliquer davantage – et inutilement – le système d'imposition par la TVA. Une proposition allant de ce sens est présentée au ch. 5.

### 1.3 Solutions possibles examinées

Pour atteindre les objectifs de la réforme indiqués au ch. 1.2, plusieurs solutions peuvent être envisagées.

1. 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.<sup>57</sup>

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 radicale du droit de la TVA peut apporter les simplifications et les allègements nécessaires à long terme, refonte qui, pour être efficace, devrait prévoir la suppression de toutes les exceptions et l'instauration d'un taux d'imposition uniforme. Le **module «taux unique»**<sup>58</sup> présenté dans l'avant-projet de loi joint au présent projet constitue une proposition de changement radical. La mise en application de ce module demande une volonté politique de simplifier durablement la TVA et de se rapprocher du modèle de TVA idéale. Hors de cet objectif, les demandes ne doivent pas être prises en considération, car tout compromis ou toute dérogation de la ligne stratégique adoptée conduirait inévitablement à créer de nouvelles distorsions et à compliquer à nouveau les critères de délimitation.

Le Conseil fédéral est conscient qu'une réforme radicale est un objectif ambitieux et dont la réalisation peut s'avérer difficile. Dans un autre module, il propose donc une nouvelle loi sur la TVA prévoyant deux taux d'imposition. Ce **module dit «deux taux»**<sup>59</sup> permet de réaliser certains des objectifs de politique sociale et de répartition qui sont poursuivis dans le cadre de la TVA. Pour y parvenir, ce module ne prévoit pas de pseudo-franchise (au contraire du système actuel) mais l'adoption d'un taux réduit (comme celui appliqué pour l'alimentation).

La liste des opérations soumises à ce taux réduit est influencée par des considérations non fiscales, axées principalement sur la politique sociale et économique. L'application de ce taux peut, par exemple, être liée à l'importance relative de certains groupes de produits entrant dans les dépenses courantes de ménages ayant un revenu modeste. Il faudra prêter une attention toute particulière à ce que la délimitation entre les marchandises et les services imposés au taux normal et celles imposées au taux réduit reste le plus simple possible. La liste des produits concernés comprend notamment:

<sup>57</sup> Rapport «10 ans de TVA », p. 33 s.

<sup>58</sup> Cf. ch. 1.4.

<sup>59</sup> Cf. ch. 1.4.

- l'alimentation (sans les boissons alcooliques), ainsi que les opérations de vente à emporter;
- les prestations de restauration et d'hôtellerie;
- les prestations de santé ainsi que les médicaments;
- les prestations en matière de culture et de sport.

Pour répondre à la demande de la motion Hess (04.3655), le taux réduit s'applique non seulement aux livraisons de produits comestibles et aux boissons (à l'exclusion des boissons alcooliques) et aux opérations de vente à emporter, mais aussi aux opérations effectuées dans le domaine de la restauration. Cette imposition constitue une solution simple qui permet de ne plus se heurter aux problèmes de délimitation rencontrés jusque-là. Pour ne pas non plus en créer d'autres, les prestations d'hébergement doivent, elles aussi, être imposées au taux réduit.

Une imposition à un taux encore inférieur au taux réduit n'a de sens que si la différence entre le taux normal et le taux réduit est importante (un tiers à la moitié du taux normal). L'instauration d'un taux réduit a donc pour effet d'empêcher toute réduction du taux normal par rapport au taux actuel, contrairement à ce qui se passerait en cas d'introduction d'un taux unique.

Toutefois, il est également possible de limiter la réforme à quelques points «techniques» (**module «loi fiscale»**)<sup>60</sup>, cette limitation impliquant que certains points problématiques – l'application de trois taux différents et les nombreuses exceptions autorisées – demeurent. Les écueils que contient encore la loi ont été aplanis autant que faire se peut, ce qui a permis de simplifier cette loi, notamment au 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.

2. 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 projet de loi présenté prévoit des modifications d'ordre matériel sur plus de 50 points. Nombre de dispositions légales doivent ainsi être reformulées et adaptées. Or, étant donné que tout changement de la loi a des répercussions sur d'autres dispositions et qu'il implique d'autres modifications, il n'est 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.

<sup>60</sup> Cf. ch. 1.4.

## 1.4 Forme et structure des avant-projets de loi

### 1.4.1 Contenu des avant-projets de loi

Comme précisé au ch. 1.3, la proposition de révision totale de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée comporte trois modules et une variante supplémentaire. Le **module «loi fiscale»** ne change rien pour ce qui est des trois taux en vigueur ni pour ce qui est des exceptions prévues par la loi. Il prévoit toutefois plus de 50 modifications par rapport à l'actuelle LTVA:

Modifications	Réalisé dans le PLTVA
Rentabilité de l'acquittement et du mode de perception mentionnées comme principes de loi.	art. 1, al. 2
Définitions d'autres notions importantes pour la TVA.	art. 3
Les montants qu'un assujetti reçoit en remboursement pour le compte et au nom de son client ne sont pas des contre-prestations. Il en va de même pour les impôts sur les billets d'entrée et les droits de mutation.	art. 3, let. h, ch. 5 et 7
Définition des montants qui ne font pas partie de la contre-prestation et qui n'entraînent pas de réduction de l'impôt préalable.	art. 3, let. h, et art. 25, al. 3
Principe du lieu du bénéficiaire comme nouvelle règle fondamentale en cas de prestations de services.	art. 5, al. 1
Soumission des prestations «d'aircraft management», de sécurité aérienne et des prestations d'analyse au principe du lieu du bénéficiaire.	art. 5, al. 2, let. f (a contrario)
Nouvelle définition des conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable. Liberté de la preuve avec clause de sauvegarde.	art. 7
Possibilité d'établir librement la preuve de la livraison des prestations à l'étranger ou la fourniture des prestations à l'étranger ainsi que pour les prestations acquises à l'étranger, avec clause de sauvegarde.	art. 7
Seuil d'imposition minimal unique pour l'assujettissement obligatoire à l'impôt.	art. 9, al. 1
Relèvement du seuil minimal du chiffre d'affaires de 75 000 à 100 000 francs.	art. 9, al. 1
Désormais, ce sont les contre-prestations convenues qui sont déterminantes pour la limite du chiffre d'affaires.	art. 9, al. 2
Option pour l'assujettissement volontaire indépendante d'un chiffre d'affaires minimal.	art. 10

Élargissement de l'option pour l'assujettissement subjectif des communautés de propriétaires par étage.	art. 15, al. 1
Option illimitée pour les chiffres d'affaires provenant de la vente, de la location ou de l'affermage de tous les immeubles utilisés à des fins autres que l'habitation.	art. 15, al. 1, let. b
Des 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. 16, al. 2
Nouvelle réglementation de la représentation.	art. 17
La liste des opérations exclues du champ de l'impôt est plus claire et plus simple.	art. 18
Exclusion du champ de l'impôt de la collaboration entre les écoles publiques et les écoles reconnues par l'état ainsi qu'entre les hôpitaux et d'autres institutions et personnes actives dans la médecine humaine.	art. 18, al. 1, ch. 2, let. g et ch. 5, let. f
Dans la liste des exceptions, disjonction de la notion de «prestation» du bénéficiaire de la prestation (ex.: la prise en charge des drogués reste une prestation exclue du champ de l'impôt, même si la commune la confie à un tiers [p. ex. association ou S.A.] qui lui facture ses prestations).	art. 18, al. 2
Exonération de l'impôt pour les agences de voyages étendue aux organisateurs de manifestations.	art. 19, al. 1, let. 10
Exonération du transport transfrontalier par bus.	art. 19, al. 2
Pour les opérations en chaîne, l'exportation directe d'étend à tous les fournisseurs.	art. 19, al. 3
Nouvelle définition de la liste des prestations soumises au taux réduit.	art. 22 (module «deux taux»)
En cas d'utilisation à des fins imposables, les dépenses relatives à la valeur du sol donnent désormais aussi droit à la déduction de l'impôt préalable.	art. 23, al. 2, let. c
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.	art. 23, al. 2, let. d
Suppression de l'institution des prestations à soi-même dans la branche de la construction.	art. 27
Rigueur accrue de la procédure de taxation par la réduction des délais de prescription relatif et absolu.	art. 30 et 32
Prescription de la perception de l'impôt inscrite	art. 31

dans la loi.	
Seules sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services soumises au principe du lieu du bénéficiaire.	art. 33, al. 1
Correction ultérieure de la base de calcul de l'impôt sur les importations possible dans le décompte de TVA.	art. 40, al. 2
L'AFC publie sans délai toutes les nouvelles pratiques définies.	art. 50, al. 3
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 visant à traiter les assujettis avec une attention particulière).	art. 50, al. 4
Possibilité de corriger ultérieurement les erreurs des décomptes.	art. 53
Si des erreurs systématiques sont difficilement identifiables, l'AFC accorde des facilités à l'assujetti conformément à l'art. 58, al. 4.	art. 53, al. 4
Élargissement 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 ainsi que par la possibilité d'abandonner cette méthode plus rapidement.	art. 54, al. 3 et 6
Contrôle par des tiers de la pertinence des taux de la dette fiscale nette fixés par l'AFC.	art. 54, al. 4
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. 57
La possibilité de calculer l'impôt et l'impôt préalable par approximation est inscrite dans la loi.	art. 58, al. 4
Aucun intérêt moratoire n'est perçu quand l'impôt est acquitté en retard, si une exécution correcte n'entraîne pas de recettes fiscales pour la Confédération.	art. 61, al. 2
Une base juridique est créée pour l'octroi de facilités de paiement.	art. 62
On inscrit dans la loi que les assujettis peuvent réclamer l'impôt qu'ils ont payé à tort, s'il n'est pas encore entré en force.	art. 63, al. 3
Élargissement des possibilités de remises de l'impôt indigène.	art. 64, al. 1
Droit des assujettis à des renseignements contraignants de la part de l'AFC.	art. 66
Dans le cadre de l'imposition de groupe, limitation	art. 68, al. 1, let. e

de la responsabilité en cas de sortie du groupe.	
Responsabilité subsidiaire du cessionnaire pour la dette fiscale du cédant.	art. 68, al. 5
Effet conclusif des contrôles fiscaux pour la période contrôlée. L'AFC rend une décision susceptible de réclamation à la fin de tout contrôle.	art. 74, al. 3
Sauvegarde du secret professionnel des commerçants de titres.	art. 74, al. 6
Contrôles à la demande de l'assujetti.	art. 74, al. 4
Principe de l'interdiction des reprises d'impôt pour des raisons purement formelles.	art. 74, al. 5
Possibilité pour l'AFC d'estimer l'impôt préalable.	art. 735 al. 2
L'art. 2, al. 1, de la loi fédérale sur la procédure administrative ne s'applique pas au P-LTVA. L'AFC est donc tenue de constater les faits d'office et d'admettre les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits.	art. 76, al. 2
L'AFC doit apprécier librement toutes les preuves et ne peut pas les faire dépendre de la présentation de certains moyens de preuves.	art. 76, al. 3
Le principe du traitement rapide des décisions est inscrit dans la loi.	art. 76, al. 4
Droit de l'assujetti à faire un recours direct ( <i>omnisso medio</i> ) au Tribunal fédéral.	art. 77, al. 2
Liste claire et exhaustive des sûretés possibles.	art. 81, al. 6
Mesures supplémentaires pour faciliter l'encaissement.	art. 80 à 82
Aménagement du droit pénal en matière fiscal dans le sens d'une plus grande importance attribuée à cette matière.	art. 83 à 88
Introduction de la dénonciation spontanée n'encourant pas de sanction pénale pour l'assujetti.	art. 89
Elargissement des compétences législatives du Conseil fédéral.	art. 90, al. 2
Garantie que les taux d'intérêt moratoire et d'intérêt rémunérateur sont conformes à ceux pratiqués sur le marché.	art. 90, al. 3, let. b
L'organe consultatif en matière de TVA est désormais régi par la loi.	art. 91

Le **module «taux unique»** prévoit l'application d'un seul taux d'imposition et conserve cinq exceptions seulement. Ce module est celui qui se rapproche le plus de la «TVA idéale». Le **module «deux taux»** prévoit d'adjoindre au taux normal un taux

réduit applicable aux opérations aujourd'hui exclues du champ de l'impôt. Pour récapituler, les trois modules se présentent comme suit:

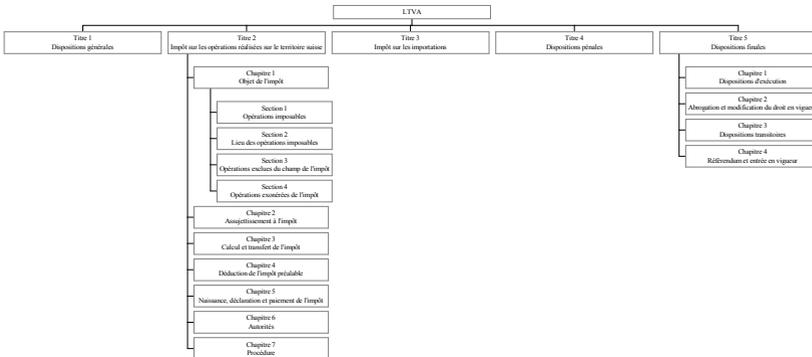
Module «loi fiscale»	Module «taux unique»	Module «2 taux»
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Loi totalement révisée</li> <li>- Nouvelle systématique</li> <li>- Plus de 50 modifications par rapport à la loi actuelle</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Loi totalement révisée</li> <li>- Nouvelle systématique</li> <li>- Plus de 50 modifications par rapport à la loi actuelle</li> <li>- Taux d'imposition unique</li> <li>- Plus que 5 exclusions du champ de l'impôt au lieu de 25</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Loi totalement révisée</li> <li>- Nouvelle systématique</li> <li>- Plus de 50 modifications par rapport à la loi actuelle</li> <li>- Deux taux d'imposition:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Taux normal pour tout ce qui est imposable actuellement au taux normal ainsi que quelques prestations actuellement exclues du champ de l'impôt ou imposables au taux réduit</li> <li>b) Taux réduit pour les autres prestations actuellement imposables au taux réduit, pour les prestations de la restauration (sans alcool), les prestations d'hébergement et la plupart des prestations exclues actuellement du champ de l'impôt</li> </ul> </li> <li>- Plus que 5 exclusions du champ de l'impôt au lieu de plus de 25</li> </ul>

La variante «Santé» est présentée comme alternative au module «taux unique». Dans cette variante, le taux unique est de 6,4 pour cent et les prestations du domaine de la santé sont exclues du champ de l'impôt, en plus des exclusions contenues dans le module «taux unique». Les conséquences de cette variante sont représentées au ch. 3.4.

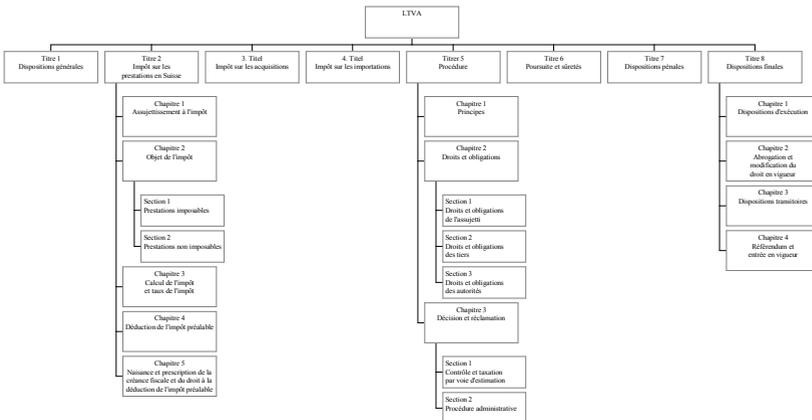
#### 1.4.2 Structure de la loi

La structure et la systématique de la loi ont elles aussi été modifiées. Les deux diagrammes ci-dessous indiquent les différences entre la structure de l'avant-projet de loi (P-LTVA) et celle de la loi actuelle:

### Structure de la TVA en vigueur



### Structure de la TVA selon l'avant-projet



## 1.5 Équilibrage 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 2003, la Suisse comptait 335 631 entreprises en activité.<sup>61</sup> Cette même année, le nombre des assujettis à la TVA était de 311 844.<sup>62</sup>

La population est, elle aussi, directement concernée par l'impôt, la TVA étant prélevée sur pratiquement l'ensemble des biens de consommation. C'est pourquoi il est indispensable de se doter d'un système de TVA moderne et efficace qui permettra de

<sup>61</sup> Office fédéral de la statistique, Actualités OFS, Démographie des entreprises, données 2003, p. 5, décembre 2005

<sup>62</sup> AFC, La taxe sur la valeur ajoutée en Suisse en 2002 – 2003, p. 21

surcharger le moins possible notre économie. Or, le système actuel ne remplit plus ces critères. Par conséquent, il est urgent de procéder à une révision totale de la TVA.

La charge que les entreprises doivent supporter en raison de cette révision totale est inévitable au vu des modifications qu'il faut nécessairement apporter aux processus de production. L'importance de cette charge dépend très fortement du module choisi. Si un grand nombre de prestations sont pour la première fois soumises à l'impôt et que le taux d'imposition est modifié (modules «taux unique» ou «deux taux», ch. 2.2 et 3.2 ainsi que ch. 2.3 et 3.4), les changements à effectuer vont représenter une charge considérablement plus élevée pour l'entreprise, ceci étant aussi vrai si les seules modifications apportées sont celles prévues dans le module «loi fiscale» (ch. 2.1 et 3.1). Si, dans ce dernier cas, les coûts se chiffraient à quelque dizaines de millions de francs pour l'ensemble des assujettis, les changements opérés selon les modules «taux unique» ou «deux taux» généreraient des coûts de plusieurs centaines de millions.

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. Pour tous les modules, les taux d'imposition sont fixés de telle manière que la Confédération n'enregistre pas de hausse ni de baisse de ses recettes.

Quant à savoir dans quelle mesure la réforme, notamment le module «taux unique» (ch. 3.2), pourrait renforcer la croissance économique et, par-là même générer - à moyen et à long terme - une hausse des recettes fiscales, la question fait actuellement l'objet de deux études.

Enfin, la Confédération n'a pas à endosser de nouvelles tâches en raison de la révision de la loi.

## **1.6 Comparaison avec le droit étranger**

### **1.6.1 Union européenne**

L'Europe a fait un pas vers l'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires en adoptant la Deuxième Directive du 11 avril 1967 instituant un impôt multistade avec déduction de l'impôt préalable (appelé taxe sur la valeur ajoutée) comme la forme d'imposition du chiffre d'affaires obligatoire au sein de la Communauté.<sup>63</sup>

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 États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [77/388/CEE]<sup>64</sup>, ci-après «6<sup>e</sup> Directive»), le Conseil des Communautés européennes a lancé la deuxième phase de l'harmonisation concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires. La Sixième Directive, qui prescrit la

<sup>63</sup> JO n° 71 du 14 avril 1967, p. 1301 ss.

<sup>64</sup> JO L 145 du 13 juin 1977, L 145, p. 1 ss.

création d'une base unique de calcul pour l'ensemble du système de la TVA, vise à rapprocher les législations, jusque dans les plus petits détails, afin que les Etats membres appliquent tous la même base de calcul et que les dérogations à la clef de répartition disparaissent. Certes, l'adoption de cette 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 6<sup>e</sup> Directive est structurée comme une loi fiscale. Elle est donc considérée comme un modèle pour toute loi concernant le chiffre d'affaires.

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 donc logiquement inspiré de la 6<sup>e</sup> Directive. Ainsi, 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 6<sup>e</sup> 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.<sup>65</sup>

Aujourd'hui encore, les avis restent unanimes quant à la nécessité de veiller à la compatibilité de la TVA suisse avec le système de la CE. 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 la CE. Les avant-projets proposés portent sur une réglementation qui diffère volontairement, sur certains points, de celle adoptée par la CE mais qui contribue à atteindre les objectifs définis au ch. 1.2. Toutefois, ces différences restent limitées.

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

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 de la CE est importante et nécessaire. Dans tous les cas, il faut éviter les doubles impositions et les doubles exonérations d'impôt.

Les ch. 2.1 à 2.3 et le ch. 4.4 exposent de façon détaillée dans quelle mesure les différentes dispositions du présent avant-projet de loi régissant la TVA se rapproche ou s'éloigne du droit européen, et en particulier de la 6<sup>e</sup> Directive.

<sup>65</sup> Cf. explications complètes au ch. 4.4.

Le tableau ci-dessous indique les taux d'imposition en application dans les Etats de l'UE voisins de la Suisse (état au 1<sup>er</sup> septembre 2006). Un aperçu de l'ensemble des taux en vigueur dans l'UE est présenté à l'annexe 2.

Etats voisins	Taux normal	Taux réduit <sup>66</sup>	Taux zéro <sup>67</sup>
Allemagne	19	7	Non
France	19,6	2,1 / 5,5	Non
Italie	20	4 / 10	Oui
Autriche	20	10 / 12	Non
<b>Suisse</b>	7,6	2,4 / 3,6	Oui
UE (moyenne)	20		

Source: Commission européenne; DOK/1829/2006-FR.

### 1.6.2 Pays de l'OCDE<sup>68</sup>

Les impôts sur la consommation sont également 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 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 %.<sup>69</sup> 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 cependant de grandes différences dans la manière dont ils l'appliquent. C'est

<sup>66</sup> Le taux réduit ne s'applique qu'aux livraisons de biens et aux prestations de services mentionnés à l'annexe H de la 6<sup>e</sup> Directive. Ces biens et services comprennent notamment: les denrées alimentaires, la distribution d'eau, les produits pharmaceutiques, la fourniture de livres, le droit d'admission aux spectacles et l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires.

<sup>67</sup> Le taux zéro implique que certaines prestations fournies sur le territoire national ne sont pas imposées mais donnent quand même droit à la déduction de l'impôt préalable (exonération). En général, les exportations exonérées d'impôt ne sont pas concernées par l'application de ce taux. Dans le cadre des dispositions transitoires, les Etats qui imposaient déjà les livraisons de biens et les prestations de services au taux zéro au 1<sup>er</sup> janvier 1991 peuvent continuer à l'appliquer (art. 28, al. 2, let. a, 6<sup>e</sup> Directive).

<sup>68</sup> Les pays membres de l'OCDE sont: Canada, Mexique, Etats-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.

<sup>69</sup> OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2004, édition 2005.

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 6<sup>e</sup> Directive<sup>70</sup> 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 %.<sup>71</sup>

Les Etats membres de l'OCDE ont reconnu qu'il était indispensable 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, tout comme le modèle de convention dans le cadre de la double imposition, 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'assujéti que pour les autorités fiscales:<sup>72</sup>

- une base de calcul étendue pour le taux normal;
- un nombre si possible réduit d'exceptions et de taux d'imposition réduits;
- un chiffre d'affaires minimum, qui permette de ne pas assujettir les petites entreprises et autorise les administrations fiscales à se concentrer uniquement sur les assujettis importants.

Le tableau ci-dessous donne un aperçu de la manière dont la consommation était imposée dans certains Etats membres de l'OCDE en 2005. Les Etats de l'UE n'y figurent pas (cf. annexe 2).

<sup>70</sup> Cf. ch. 1.6.1.

<sup>71</sup> OCDE, Consumption Tax Trends, édition 2006 (en anglais), p. 39

<sup>72</sup> OCDE, Consumption Tax Trends, édition 2006 (en anglais), p. 24

<b>Etats membres de l'OCDE</b>	<b>Taux normal</b>	<b>Taux réduit</b>	<b>Taux zéro<sup>73</sup></b>
Australie	10	-	Oui
Canada <sup>74</sup>	7	-	Oui
Etats-Unis	Pas de TVA Les Etats membres de l'Union prélèvent des «sales taxes» (impôts sur les ventes), à des taux différents.		
Japon	5	-	Non
Norvège <sup>75</sup>	25	7 / 11	Oui
Mexique	15	-	Oui
<b>Suisse</b>	<b>7,6</b>	<b>2,4 / 3,6</b>	<b>Oui</b>
OCDE (moyenne)	17,7		

Source: «Consumption Tax Trends, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues», OCDE 2006.

<sup>73</sup> Le taux zéro implique que certaines prestations fournies sur le territoire national ne sont pas imposées mais donnent quand même droit à la déduction de l'impôt préalable (exonération). En général, les exportations exonérées d'impôt ne sont pas concernées par l'application de ce taux.

<sup>74</sup> Les provinces de Terre neuve et Labrador, du Nouveau-Brunswick et de Nouvelle-Ecosse ont harmonisé leurs impôts provinciaux sur les ventes avec l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires et prélèvent un impôt de 15 %. D'autres provinces canadiennes, l'Alberta exceptée; appliquent un impôt provincial sur certaines livraisons de biens et sur certaines prestations de services. Ces impôts provinciaux sont prélevés en plus de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires qui est de 7 %.

<sup>75</sup> En Norvège, le taux réduit est appliqué aux transports publics, aux prestations des sociétés radiophoniques et télévisuelles et au cinéma (7 %) ainsi qu'aux denrées alimentaires et aux boissons sans alcool (11 %).

## **2            Commentaire des dispositions légales**

### **2.1         Commentaires des articles du module «loi fiscale»**

#### **Titre 1: Dispositions générales**

##### **Art. 1    Objet et principes**

*L'alinéa 1* précise que la taxe sur la valeur ajoutée est prélevée sur le territoire suisse. La définition du territoire suisse est donnée à l'art. 3 P-LTVA. La TVA est un impôt général à la consommation. L'objet de cet impôt est donc de taxer l'utilisation du revenu par le consommateur final (consommation de biens et de services). Pour des raisons pratiques, le consommateur n'est cependant pas directement assujéti, 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 assujétiée récupère l'impôt qui lui a été transféré en le déduisant au titre de l'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.

*L'alinéa 2* a été reformulé. Le principe de la rentabilité de l'acquittement et du mode de perception est explicitement mentionné. Ainsi, de cette façon, 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 demandes des entreprises assujétiées. Le législateur a élaboré les dispositions qui régulent la perception de l'impôt de façon à ce que les assujétiés investissent le moins de temps et de dépenses possible pour remplir leurs obligations. En outre, l'AFC qui perçoit l'impôt doit le faire de manière à ce que les frais de l'assujéti liés à la perception de l'impôt soient si possible maintenus à leur niveau le plus bas. Le législateur et l'administration doivent veiller tous deux à ce que la perception de l'impôt se fasse selon des principes les plus simples possibles. Les principes mentionnés guideront le législateur et l'administration dans leur tâche. On ne peut déduire directement de ces principes les droits 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 la rentabilité 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'aménagement de la taxe sur la valeur ajoutée en tant qu'impôt multistade avec déduction de l'impôt préalable et ressort de l'alinéa 1.

##### **Art. 2    Relation avec le droit cantonal**

L'article en vigueur est subdivisé en deux alinéas et devient ainsi plus clair. Les billets d'entrée et les droits de mutation ne devraient en soi pas inclure la TVA dans leur base de calcul afin d'éviter la perception d'un impôt sur l'impôt. La détermination de la base de calcul de ces impôts n'est toutefois pas de la compétence du législateur puisqu'il s'agit de taxes cantonales. Il doit par contre être stipulé dans cette loi que les impôts précités ne doivent pas entrer dans la base de calcul pour la perception de la TVA. Ce principe est explicitement réglé à l'art. 3, let. h, ch. 7, 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 *lettre a* correspond à l'art. 3 LTVA avec les modifications rendues nécessaires par la nouvelle loi sur les douanes. Les phrases 2 à 4 correspondent à l'art. 3, al. 3, LTVA et demeurent inchangées 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. La phrase 3 a été améliorée sur le plan rédactionnel.

La *lettre b* réunit les définitions de la notion de «biens» actuellement formulées aux art. 6, al. 3, et 73, al. 2, LTVA.

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

D'une part la nature de la prestation est l'un des critères permettant de déterminer le lieu de la prestation, d'autre part la prestation exclue du champ de l'impôt est le point de départ pour le calcul des réductions de la déduction de l'impôt préalable. En outre, l'attribution de la contre-prestation à une prestation imposable spécifique constitue le fondement pour déterminer la base de calcul de l'impôt et le taux de l'impôt applicable. Les différentes limites de chiffre d'affaires provenant de prestations imposables ont aussi une incidence sur l'assujettissement et les critères de délimitation utilisés pour la définition de la notion de prestation constituent en même temps les limites des possibilités d'intervention fiscale de l'Etat envers chacun en particulier. C'est pourquoi cette notion doit être définie au moins dans les principes fondamentaux. La notion de prestation comprend les éléments centraux suivants:

- *La valeur doit être économique:* la notion de «valeur économique» comprend tout ce qui, dans l'économie et la culture, est appréciable en argent ou en d'autres valeurs économiques. Il peut s'agir d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, laquelle comprend également l'engagement à s'abstenir. Par contre, les actes dans les domaines de l'éthique, de la morale, de la religion, de la politique ou dans des domaines analogues, qui ne sont pas appréciables en argent ou en valeurs économiques, ne sont pas concernés. La question d'une délimitation ne se pose guère, car chaque fois que de tels actes sont indemnisés par de l'argent ou par d'autres contreparties appréciables en argent, ils peuvent manifestement être appréciés en argent et représentent par conséquent une valeur économique.
- *La valeur doit être accordée à titre onéreux:* l'utilisation du verbe «accorder» dans le projet de loi a pour but d'exprimer que cette valeur économique peut être remise sous les formes les plus diverses par le prestataire au destinataire. 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. De surcroît, la valeur est accordée uniquement parce que en échange, une contrepartie sous la forme d'une contre-prestation est fournie. L'accomplissement d'une prestation, sans qu'une contre-

prestation soit fournie en retour, par exemple en cas de donations, ne constitue pas une prestation au sens du droit régissant la taxe sur la valeur ajoutée.

- *L'octroi de cette valeur doit intervenir sur la base d'une relation juridique*: les parties qui se fournissent mutuellement des prestations doivent être engagées dans un rapport de droit. Cela peut être un accord contractuel ou, selon les cas, également un rapport prévu dans la loi. L'exigence d'une relation juridique précise dès lors clairement qu'une prestation requiert la participation d'au moins deux parties. L'«octroi» d'une valeur en soi ne constitue pas une prestation au sens de la TVA. Il en va de même à l'intérieur d'une entreprise, soit un sujet TVA, où aucune prestation au sens de la TVA ne peut être fournie.
- *Extinction d'une dette sous forme d'un moyen de paiement et l'annulation d'une prestation*: le paiement de la contre-prestation due pour une prestation représentée en soi également l'octroi à titre onéreux d'une valeur économique et peut ainsi constituer une prestation au sens de la présente définition. Mais comme seule la prestation contractuelle principale et non l'extinction de la dette constitue l'objet de la TVA, il est nécessaire d'inscrire expressément une exception dans la définition de la prestation. La contrepartie doit être effectuée à l'aide d'un moyen de paiement universel (p. ex. monnaies nationales suisse et étrangères, chèques REKA, avoirs WIR), sans quoi il s'agit de la compensation de deux prestations. Le retour de biens achetés ne doit pas être considéré chez l'acheteur comme du chiffre d'affaires. Au près du vendeur, l'annulation d'une prestation doit être traitée comme une diminution du chiffre d'affaires. En soi, cette pratique est, aujourd'hui déjà, incontestée, mais elle est conditionnée au respect d'un court délai fixé à 30 jours pour le retour des biens. En pratique, ce délai de 30 jours a conduit à des difficultés par le fait que souvent il est apparu comme trop court. Si une prestation doit obligatoirement se fonder sur une relation juridique entre les parties, il est dès lors aussi possible de déterminer s'il s'agit, dans un cas particulier, de l'annulation d'une ancienne affaire ou d'une nouvelle affaire. Aussi, on peut renoncer à fixer un délai.

La *lettre d* définit la notion de «livraison de biens» et reprend pour cela les termes déjà utilisés à l'art. 6, al. 1 et 2, LTVA.

*Lettre e*: toute prestation qui ne constitue pas une livraison de biens est une prestation de services. Cela correspond à l'art. 7 LTVA. Les exemples servant à définir les prestations de services ont été supprimés afin de ne pas créer des contradictions.

La *lettre f* définit la notion d'«entreprise». Cette notion est essentielle dans le droit régissant la TVA, car seul quiconque exploite une entreprise peut être assujéti et tomber de ce fait sous le coup de cette loi. Les éléments essentiels de l'entreprise sont actuellement définis à l'art. 21 LTVA, d'une manière très large et sans qu'il soit expressément question d'«entreprise». La loi mentionne toutefois à divers endroits la notion d'entreprise (p. ex. art. 5, 9, 10, 19, 25, 27 ou 30 LTVA). Celle-ci est définie telle qu'elle est interprétée dans l'actuelle pratique en matière de TVA et également conçue de façon très large, mais la nouvelle formulation apporte une meilleure lisibilité de la loi. Que des recettes soient effectivement réalisées 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<sup>bis</sup>, LTVA deviennent ainsi superflus. L'activité de l'entreprise doit cependant être durable, c'est-à-dire orientée de façon à réaliser des recettes provenant de prestations durant un certain temps. Ainsi par exemple, la simple acquisition de participa-

tions à d'autres entreprises ne représente pas une utilisation d'un bien en vue de réaliser durablement des recettes, car un éventuel dividende n'est, en tant que résultat de cette participation, que la conséquence de la détention de ce bien. La vente d'un véhicule automobile par un particulier ne constitue pas non plus une activité entrepreneuriale.

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.

La *lettre g* reprend la définition de la «contre-prestation» donnée à l'art. 33, al. 2, LTVA. La contre-prestation est non seulement la condition nécessaire à l'existence d'un échange de prestations, mais constitue aussi la base de calcul de la TVA. Pour qu'il y ait échange de prestations, il doit exister un rapport économique étroit entre la prestation et la contre-prestation. Pour déterminer la base de calcul, soit l'étendue de la contre-prestation, il faut se baser sur ce que le destinataire dépense et non pas sur ce que le prestataire reçoit. Ce qui est en fin de compte déterminant pour le calcul de l'impôt, c'est la contrepartie intégrale que le destinataire de la prestation ou un tiers à sa place doit remettre au partenaire contractuel. Dans le cas de prestations fournies à des tiers proches, il faut admettre le principe de la comparaison avec des tiers indépendants (*dealing at arm's length*), ce qui est, par exemple, également le cas en matière d'impôt fédéral direct. 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 fautive. 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 bénéficiaire du «don» fournit sa prestation à titre de contrepartie que l'on peut parler de contre-prestation. Selon la définition, il ne s'agit alors justement pas d'un don. Dans ces conditions, les versements des sponsors pour des prestations publicitaires sont également des contre-prestations imposables.

La *lettre h* définit d'abord, de manière générale et abstraite, que les flux de fonds se trouvant en dehors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, ne représentent pas une contre-prestation au sens de la lettre g. Les montants qui sont considérés comme ne faisant pas partie de la contre-prestation ne constituent ainsi pas la contrepartie à une prestation, mais représentent des recettes qui ne sont pas importantes en matière de TVA. Enfin, des montants typiques qui sont considérés comme ne faisant pas partie de la contre-prestation sont énumérés de façon non exhaustive dans 7 chiffres.

*Lettre h, chiffre 1*: il faut entendre les apports faits dans une entreprise au sens large. Il s'agit par exemple des contributions des actionnaires et des associés, donc en par-

ticulier les apports de capitaux, les primes, les aides et les contributions versées à fonds perdu, l'abandon et la postposition 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 dites 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 participation dans l'entreprise ne sont par contre pas concernées par cette disposition; il s'agit là de dons ou de subventions.

*Lettre h, chiffre 5:* cette disposition correspond à l'art. 33, al. 6, let. a, LTVA, mais n'est plus limitée aux contributions de droit public. Il y a compte de passage lorsque l'assujéti qui encaisse et paie les montants agit, dans le cadre du trafic des paiements, uniquement comme médiateur sans avoir lui-même un droit sur ces montants vis-à-vis du prestataire et qu'il n'a pas non plus d'obligation de paiement envers le destinataire. Il ne doit donc exister aucun rapport de droit direct entre l'assujéti, par qui les montants transitent, et la personne ou la collectivité publique qui perçoit ces montants. Contrairement à la réglementation de la représentation fixée à l'art. 17 P-LTVA, il n'est pas exigé dans ce cas que l'opération soit effectuée expressément au nom et pour le compte d'un tiers. Les montants sont considérés comme ne faisant pas partie de la contre-prestation à condition que les montants soient indiqués séparément et à leur valeur effective vis-à-vis du destinataire de la prestation. On peut citer à titre d'exemple les émoluments pour l'expertise de véhicule et pour le permis de circulation que le garagiste avance pour ses clients, les émoluments du registre foncier et du registre du commerce, les droits d'organisation et les émoluments de justice que l'avocat avance pour ses clients, mais également les taxes de séjour dues par le vacancier que l'hôtelier encaisse et verse à la commune.

*Lettre h, chiffre 6:* ce chiffre doit garantir que les fonds qui ne sont pas versés pour une prestation concrète, mais en tant que compensation de différents frais «à redistribuer» à l'intérieur d'une branche, ne soient pas imposés à double par la taxe sur la valeur ajoutée. Dans la règle, cette compensation des frais est assurée par une unité d'organisation mise en place par les parties concernées, souvent par un fonds. De telles entités de compensation de frais existent en grands nombres. On peut mentionner par exemple les fonds qui gèrent les taxes d'élimination anticipée sur les piles ou les taxes de récupération des appareils électriques. La loi sur l'énergie (LEne; RS 730.0) exige à son article 7 que les entreprises chargées de l'approvisionnement énergétique de la collectivité sont tenues, sous certaines conditions, de reprendre les surplus d'énergie produits et, selon les circonstances, à un prix supérieur au prix du marché. Les coûts supplémentaires en résultant sont transférés par l'intermédiaire d'une entité indépendante de compensation de frais aux exploitants du réseau, lesquels les répercutent dans la règle sur les consommateurs finaux. Les paiements en compensation du fonds représentent chez le destinataire un complément de prix qui doit être en principe imposé par ce dernier à 7,6% en tant que contre-prestation. Par conséquent, la même substance fiscale est soumise deux fois à la taxe sur la valeur ajoutée, car déjà lors du prélèvement du paiement en compensation auprès des consommateurs, ledit paiement est facturé avec la taxe sur la valeur ajoutée. La révision totale de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée a pour but, entre autres, de supprimer dans une large mesure la taxe occulte. La modification envisagée correspond à cet objectif. En qualifiant les paiements en compensation en tant que montants qui

ne font pas partie de la contre-prestation, ce qui n'entraîne plus une réduction de la déduction de l'impôt préalable, la substance fiscale n'est – nouvellement - soumise qu'une seule fois à la taxe sur la valeur ajoutée.

*Lettre h ,chiffre 7:* les impôts invoqués doivent être mentionnés séparément. Comme ces impôts, qui conformément à l'art. 2, al. 2, P-LTVA peuvent continuer à être perçus parallèlement à la TVA, ne sont pas réputés faire partie de la contre-prestation, il peut être évité que la TVA soit encore perçue sur ces impôts, donc qu'un impôt sur l'impôt soit encore prélevé.

*Lettre i:* la facture joue également un rôle important en matière de droit régissant la TVA, raison pour laquelle cette notion est définie. Une facture est un document par lequel la contre-prestation relative à une prestation est facturée à un tiers. Peu importe le nom donné à ce document; par conséquent, les notes de crédit et autres documents qui, dans la marche habituelle des affaires, remplacent les factures, leur sont assimilés. Si les factures contiennent les indications exigées à l'art. 59 P-LTVA, elles sont réputées conformes du point de vue de la TVA et sont dans tous les cas acceptées pour prouver les faits diminuant l'impôt ou les faits générateurs de l'impôt (v. art. 7 P-LTVA).

*Lettre j:* la période fiscale est la période pendant laquelle l'impôt est perçu. Elle s'étend en principe à une année pour l'impôt perçu sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et pour l'impôt sur les acquisitions et est la même pour tous les assujettis. Conformément à l'art. 56, al. 1, P-LTVA, l'assujetti peut choisir l'année civile ou l'exercice commercial comme période fiscale pour l'impôt perçu sur les opérations réalisées sur le territoire suisse. Il n'y a pas de période fiscale pour l'impôt sur les importations, puisque la dette fiscale naît et est payable en principe lors de l'importation des biens. A l'intérieur de la période fiscale, l'assujetti doit décompter la taxe sur la valeur ajoutée de manière régulière. La durée de la période fiscale est variable et dépend de la méthode de décompte utilisée par l'assujetti - taux de dette fiscale nette ou méthode effective - (v. art. 56, al. 2, P-LTVA).

*Lettres k à m:* dans le projet de loi, les documents douaniers d'importation et d'exportation sont mentionnés à diverses reprises et c'est la raison pour laquelle ces concepts sont également décrits de manière claire. Des biens qui entrent dans le circuit économique de la Suisse et du Liechtenstein sont placés sous libre circulation douanière. Ainsi, ils reçoivent le statut de biens indigènes. On peut en disposer librement sur territoire suisse. Inversement, le document d'exportation atteste qu'un bien a quitté la libre circulation sur territoire suisse parce qu'il a été exporté vers le territoire douanier étranger. Aussi bien le document d'importation que le document d'exportation sont réglés dans la législation douanière. Dans le droit régissant la taxe sur la valeur ajoutée, aucune conséquence juridique directe n'est subordonnée à ces documents, mais les assujettis peuvent utiliser ces derniers pour documenter et faire valoir l'existence d'éléments pouvant réduire la charge de l'impôt, comme l'exonération proprement dite ou la prétention à déduire l'impôt préalable.

*Lettre n:* Dans la mesure où l'assujetti utilise des biens et des prestations de services afin de fournir une prestation imposable, il peut déduire, dans son décompte de la TVA, les montants de TVA qui lui auront été facturés par d'autres assujettis pour des prestations, qu'il aura acquittés sur l'importation de biens ou qu'il aura déclarés dans son décompte, sur ses acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Le système de la déduction de l'impôt préalable constitue un élément fondamental d'une TVA fondée sur le principe de l'impôt net à tous les sta-

des.<sup>76</sup> Il constitue l'instrument permettant à la fois un dégrèvement de toutes les dépenses de matériel qu'un contribuable doit faire pour réaliser des opérations imposables, et la suppression de l'imposition des biens d'investissements et des moyens d'exploitation, en bref de la taxe occulte.

#### **Art. 4 Lieu de la livraison de biens**

Cet article règle le lieu de la livraison de biens et reprend sans modification l'art. 13 LTVA.

#### **Art. 5 Lieu de la prestation de services**

*Alinéa 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 établissement stable, l'endroit où il a son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. A ce propos, le droit régissant la TVA subit un véritable processus en constante 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.<sup>77</sup> Cela est également exigé pour les prestations dans le domaine de la sécurité aérienne et les prestations d'analyse.<sup>78</sup> L'UE prépare une directive<sup>79</sup> mettant clairement l'accent, pour les transactions entre assujettis portant sur des prestations de services, sur le principe du lieu du destinataire.<sup>80</sup> 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. La modification entraîne une meilleure application du principe du pays de destination, qui est à la base du système de la TVA, de sorte que l'imposition se situe finalement au lieu de la consommation.

Cette modification a pour conséquence que les prestations de services dont le lieu est régi par le principe du lieu du prestataire doivent dorénavant être explicitement réglées, ce qui est fait à l'*alinéa 2, lettre f*, de la loi: il s'agit là, en règle générale, de prestations de services qui requièrent la présence physique du prestataire ou de l'instrument par lequel la prestation de services est fournie et la présence physique simultanée du client, et qui sont fournies pour la consommation immédiate. Dans un souci

<sup>76</sup> Cf. ch. 1.2.1.

<sup>77</sup> art. 1a OLTVA, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2006.

<sup>78</sup> voir à ce sujet le rapport «10 ans de TVA», ch. 5.2.2.4, 5.2.2.7 et 5.2.2.8.

<sup>79</sup> Proposition de directive du Conseil, du 20 juillet 2005, portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services.

<sup>80</sup> Les propositions de l'UE concernant le lieu de l'imposition des prestations de services contiennent - à l'instar des prescriptions en vigueur - des réglementations différentes pour les services fournis entre assujettis (B2B) et pour les services des assujettis aux non-assujettis (B2C). Ces distinctions compliquent le système, et la Suisse devrait donc éviter de s'en inspirer.

de clarté et de façon à fixer une réglementation précise, la loi opte pour une énumération exhaustive de ces états de fait au lieu d'en faire une description abstraite. Les prestations de services fournies en contrepartie de cotisations de membres et celles dans les domaines de la santé et de la protection de la jeunesse sont exclues du champ de l'impôt selon l'art. 18, al. 1, P-LTVA; toutefois, puisqu'il est possible d'opter pour l'imposition de ces prestations de services, le lieu de la prestation de services doit également être réglé. Par prestations de services dans le domaine des soins corporels, on entend les activités qui sont effectuées par exemple par des coiffeurs, des esthéticiennes, des studios de tatouage et autres. Par ailleurs, 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.

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

Les activités consistant en la location et l'expertise d'un bien immobilier, ainsi que la recherche d'un tel bien (entremise), ont été ajoutées à la *lettre a*. Il convient de préciser que le lieu de ces activités est le lieu où se trouve le bien immobilier. Les travaux de surveillance de chantier sont dorénavant également explicitement mentionnés. Ainsi, le contenu de cette disposition n'est pas modifié.

La définition du lieu des prestations de transport donnée à la *lettre b* correspond dorénavant textuellement à l'art. 9, al. 2, let. b, de la 6<sup>e</sup> Directive UE. Alors que cette nouvelle formulation ne modifie pas le contenu, elle fait clairement ressortir la compatibilité avec le droit communautaire. 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 soumise à l'impôt.

Les activités accessoires aux transports visées à la *lettre c* ne doivent pas seulement concerner 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 des 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.

Le terme «culturelles» a été ajouté à la *lettre d*. Afin d'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). Le projet de directive CE 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'assujetté 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.

## Art. 6 Dérogations aux dispositions générales

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 d'une part, la délimitation entre livraison de biens et prestation de services et d'autre part, la détermination du lieu où l'opération est imposable. Cette délégation de compétence est importante, car il est difficile d'énumérer de manière complète et exhaustive les opérations qui sont régies par le lieu du prestataire. La loi doit toutefois contenir une énumération exhaustive, sans cela l'assujetti ne trouverait pas dans la loi une réponse lui permettant de déterminer le lieu d'imposition de sa prestation de services et on serait alors en présence d'une lacune de la loi. Des états de fait nouveaux peuvent aussi survenir pour lesquels il est nécessaire de déterminer rapidement le lieu d'imposition optimal. De cette manière, il est possible de garantir, en particulier, l'égalité de traitement entre prestataires suisses et prestataires domiciliés à l'étranger.

## Art. 7 Preuve

Cet article est nouveau. Il résume l'ensemble de la problématique de la preuve dans le droit régissant la TVA, preuve qui n'est actuellement que partiellement réglée explicitement, par exemple aux art. 20 ou 38, al. 1, LTVA.

*L'alinéa 1* fixe comme règle de portée générale que le fardeau de la preuve des faits générateurs de l'impôt incombe aux autorités fiscales, mais que celui des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt incombe en principe à l'assujetti. Celui-ci doit non seulement alléguer des faits diminuant l'impôt mais également les prouver.<sup>81</sup>

Actuellement, les preuves des faits qui entraînent la libération ou la diminution de l'impôt sont soumises à des exigences formelles strictes. Si ces exigences ne sont pas remplies, la preuve est réputée non fournie et l'assujetti doit en supporter les conséquences. Cette rigueur quant à la forme a déjà été assouplie grâce aux art. 15a et 45a OLTVA, entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2006. L'art. 7 P-LTVA reprend les dispositions de ces articles. Dorénavant, on pourra uniquement exiger de l'assujetti qu'il comptabilise ses opérations commerciales conformément aux principes du droit commercial; s'il se plie à cette exigence, la preuve ne devra en principe plus répondre à des critères formels. Ce principe est fixé à *l'alinéa 2*.

Cet article concernant la preuve est complété par la disposition de l'art. 74, al. 5, P-LTVA qui prévoit clairement qu'un vice de forme à lui seul ne permet pas à l'AFC d'effectuer une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect de prescriptions formelles. De plus, la preuve est facilitée puisque l'assujetti n'est pratiquement plus limité dans le choix des moyens de preuve. L'art. 2, al. 1, de la loi fédérale sur la pro-

<sup>81</sup> ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et 121 II 273 consid. 3c/aa; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5<sup>e</sup> éd. 1995, p. 379 et 415; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, Archives 56 577 ss.; Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechtes, Archives 49 520; du même auteur, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, p. 109 s.

cédure administrative du 20 décembre 1968, qui est restrictif sur ce point, n'est donc expressément pas applicable en matière de TVA.<sup>82</sup> En outre, c'est le principe de la libre appréciation des preuves qui sera dorénavant applicable, ce qui a pour conséquence que les preuves ne peuvent pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Il est à noter toutefois que l'assouplissement des exigences pour la preuve ne dispense pas l'assujéti 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, respectivement aux tribunaux saisis de la cause.<sup>83</sup>

L'*alinéa 3* énumère les preuves de faits diminuant l'impôt reconnues dans tous les cas par les autorités fiscales de la Confédération. Cela contribue à la sécurité du droit, car l'assujéti sait que la preuve est dans tous les cas réputée fournie lorsqu'il présente les documents énumérés dans cet alinéa. De la clarté doit également être apportée concernant les prestations de services fournies à l'étranger. Ces prestations ne sont pas soumises à l'impôt lorsque, sur la base d'une facture portant les indications selon l'art. 59 P-LTVA et d'un ou plusieurs contrats, on peut sans conteste déterminer la nature et l'affectation des prestations fournies et constater que le destinataire a effectivement son siège social ou son domicile à l'étranger. Comme mentionné ci-avant, l'assujéti n'est pas tenu d'apporter la preuve au moyen des documents mentionnés à l'*alinéa 3*. Il peut bien au contraire produire d'autres pièces afin de prouver son droit. L'AFD doit accepter les documents présentés et les apprécier librement dans le cadre de l'établissement des faits.

Le trafic des voyageurs constitue une exception à la règle générale selon laquelle la preuve peut être apportée sans forme précise. Pour faire valoir un remboursement de l'impôt préalable, l'*alinéa 4* dispose, à l'instar des dispositions en vigueur, que la preuve doit être fournie par la copie timbrée par la douane d'un document d'exportation particulier prescrit par le DFF.

L'*alinéa 5* reprend la disposition, qui a fait ses preuves, mentionnée dans la 2<sup>e</sup> partie de phrase de l'art. 20, al. 2, LTVA.

L'*alinéa 6* contient finalement une mesure contre la fraude pour les cas où des assujétis abusent de l'assouplissement de la preuve en matière d'exportation de biens.

## **Art. 8 Indexation**

Cet article correspond pour l'essentiel à l'actuel art. 4 LTVA. Les dispositions contenant des montants en francs seront expressément énumérées dans la loi. On évite ainsi que les prix seuils mentionnés en valeur absolue ne s'éloignent pas trop des valeurs actuelles, en terme 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. 9, al. 1, P-LTVA et dont le dépassement entraîne l'assujétissement. En fixant la limite de 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, il faudra notamment veiller à pren-

<sup>82</sup> voir à ce sujet l'art. 76, al. 2, P-LTVA.

<sup>83</sup> art. 76, al. 3, P-LTVA.

dre en compte, outre le renchérissement, les taux d'imposition, pour des raisons de neutralité concurrentielle. 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.

## **Titre 2: Impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse**

Avec la nouvelle structure de la loi, les trois domaines dans lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est prélevée et qui sont définis à l'art. 3 P-LTVA sont nettement séparés les uns des autres, également du point de vue de la systématique. Le titre 2 contient les dispositions relatives à la perception de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'impôt sur les acquisitions est traité ensuite sous le titre 3 et l'impôt sur les importations sous le titre 4. Les articles qui suivent se réfèrent donc à l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse.

## **Chapitre 1: Assujettissement à l'impôt**

### **Art. 9 Assujettissement**

*Alinéa 1:* peut être assujéti selon la loi, celui qui exploite une entreprise au sens de l'art. 3, let. f, P-LTVA, qui apparaît publiquement en tant que tel et qui réalise des chiffres d'affaires. L'assujettissement ne se rattache pas à l'entreprise, mais au sujet de droit. 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. Il n'est en outre pas nécessaire que l'activité poursuive un but lucratif ou dégage des bénéfices. Ainsi, peuvent être assujétiées à l'impôt les personnes mentionnées 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)

Est assujéti à l'impôt celui qui fournit des prestations imposables selon les art. 14 ss P-LTVA et dont le chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse dépasse 100 000 francs par an. Le fait qu'il n'y a plus qu'une seule limite de chiffre d'affaires minimal déterminant l'assujettissement, au lieu de trois comme dans le droit en vigueur, simplifie considérablement la réglementation de l'assujettissement, jusqu'ici difficile à comprendre. La règle spéciale prévue à l'art. 25, al. 1, let. a et d, LTVA est supprimée. 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 notamment 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 le domaine de l'assujettissement subjectif et de garantir la sécurité du droit, il y a donc lieu de supprimer la limite plus élevée de chiffre d'affaires minimal qui est liée au solde de la dette fiscale nette. En compensation et pour décharger le plus possible les petites entreprises dont les charges administratives sont disproportionnellement élevées, la limite pour l'assujettissement 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 aujourd'hui encore sont assujetties, seront radiées du registre des contribuables et pourront ainsi profiter au maximum de l'allègement et de la simplification de leurs charges administratives.

La suppression de la limite de chiffre d'affaires minimal 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 de 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 obligatoire se soldera donc par environ 1000 assujettis supplémentaires.

L'élévation de la limite de 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. La 6<sup>e</sup> Directive CE ne prévoit en principe aucune limite de chiffre d'affaires minimal. Une règle particulière pour les petites entreprises est cependant prévue (art. 24 et 24a de la 6<sup>e</sup> Directive CE), mais il est laissé au libre choix des Etats membres d'en faire usage ou pas. La limite de chiffre d'affaires minimal en deçà de laquelle l'assujettissement n'est pas requis n'est toutefois pas encore harmonisée.<sup>84</sup>

Ainsi, la disposition prévue dans le projet de loi représente un rapprochement avec le droit communautaire, en ce sens qu'il n'y a plus qu'une seule limite de chiffre d'affaires minimal prévue. Elle va toutefois, sur ce point, plus loin que la 6<sup>e</sup> Directive CE, du fait que la limite de chiffre d'affaires minimal est, en principe, plus élevée (à l'exception de la France et de l'Angleterre dont la limite de chiffre d'affaires minimal s'élève à 121 274, respectivement 136 869 francs, ce qui est clairement au dessus de la limite proposée de chiffre d'affaires de 100 000 francs) et que les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas la limite sont entièrement exemptées de tout assujettissement.

*L'alinéa 2* prescrit comment le chiffre d'affaires minimal déterminant doit être calculé. Contrairement à la réglementation en vigueur, il sera dorénavant tenu compte des contre-prestations convenues. Par conséquent, pour calculer le chiffre d'affaires déterminant, on prendra en considération les contre-prestations facturées pour des prestations imposables sur le territoire suisse, mais sans la TVA perçue pour ces prestations. Aujourd'hui déjà, pour des raisons de simplification, ce ne sont pas toujours les contre-prestations reçues qui servent de base pour le calcul, notamment dans les cas suivants:

<sup>84</sup> L'aperçu des limites de chiffres d'affaires dans l'UE en annexe 2, présente un panorama des limites en vigueur dans les états membres de l'UE.

a) Au début de l'activité, le chiffre d'affaires se compose de contre-prestations reçues et de contre-prestations convenues (chif. 3.2.2 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 de contre-prestations reçues;

c) C'est uniquement 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 admettre que dans beaucoup de cas, les chiffres d'affaires annoncés sont des «liquidités».

Le changement 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, un chiffre d'affaires au sens de la lettre a devrait continuer à valoir pour les opérations réalisées au comptant et les opérations de crédit.

*L'alinéa 3* contient une disposition nécessaire pour éviter la double imposition de prestations 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 et la dette fiscale du prestataire. Les prestations régies selon le principe du lieu du destinataire, qui par conséquent sont soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 34 ss. P-LTVA), ne sont pas prises en compte pour déterminer le début de l'assujettissement obligatoire 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. 5, al. 3, P-LTVA, les chiffres d'affaires qui en résultent sont déterminants pour l'appréciation de son assujettissement obligatoire, assujettissement qui intervient lorsque le chiffre d'affaires minimum de 100 000 francs est dépassé.

Il y a une exception à cette exemption, qui concerne les entreprises de télécommunication étrangères qui fournissent des prestations de services en matière de télécommunication à des destinataires non assujettis sur le territoire suisse; les chiffres d'affaires relatifs à ces prestations doivent être pris en compte pour déterminer l'assujettissement. Cela correspond exactement au contenu de la disposition en vigueur (art. 25, al. 1, let. c, LTVA), qui a fait ses preuves. Le libellé est à cet égard aussi simple que la complexité de la matière le permet. Les entreprises de télécommunications sont déjà familières du problème. Quant aux entreprises suisses, elles n'ont pas besoin de se préoccuper de cette disposition difficile.

*Alinéa 4:* il existe une certaine insécurité juridique en ce qui concerne le traitement des établissements stables. Selon la pratique, les établissements stables sis sur territoire suisse et leur siège principal en Suisse, sont traités comme un seul sujet fiscal (unité de l'entreprise) En revanche, et ce sans base légale spéciale correspondante, les établissements sis sur territoire suisse ainsi qu'à l'étranger (siège principal ou

établissements stables) d'une entreprise ne sont pas traités, en ce qui concerne les prestations de services transfrontalières, comme un seul sujet fiscal. Afin de trancher cette question, l'*alinéa 4* 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, par exemple, pas être considérés comme appartenant au même sujet fiscal.

#### **Art. 10 Assujettissement volontaire**

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 s'assujettir volontairement à 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. L'assujettissement est ainsi possible alors qu'aucun chiffre d'affaires n'est encore réalisé. Cela concerne en particulier les *start-up*, entreprises nouvellement créées, 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 en vigueur est supprimée. Il faut toutefois que les conditions suivantes soient remplies, à savoir l'exploitation d'une entreprise et l'exercice d'une activité économique tendant à la réalisation durable de recettes.<sup>85</sup> La nouvelle réglementation rend également possible le fait que des entreprises domiciliées sur le territoire suisse puissent 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<sup>bis</sup> LTVA est également applicable à toutes les autres entreprises et la disposition spéciale devient elle-même superflue.

Pour l'assujettissement volontaire, les conditions suivantes sont requises:

- a. La disposition concernant l'assujettissement volontaire s'adresse essentiellement aux entreprises domiciliées sur le territoire suisse, c'est-à-dire à des entreprises dont le siège économique se trouve sur le territoire suisse ou du moins qui y ont un établissement stable. Le but n'est pas de désavantager les entreprises étrangères sur le territoire suisse, mais de tenir compte du fait qu'elles ne sont pas établies sur le territoire suisse et que cela peut occasionner pour l'AFC des complications administratives considérables et des pertes financières. En outre, il faut éviter que des entreprises étrangères s'engagent dans l'assujettissement volontaire afin de simplifier les conditions du remboursement de l'impôt préalable, au lieu d'utiliser le processus de demande de remboursement selon l'art. 90, al. 2, let. b, LTVA. Ainsi, les personnes dont les entreprises n'ont ni siège économique ni établissement stable sur le territoire suisse, ne peuvent en principe s'assujettir que si elles remplissent les conditions de l'assujettissement obligatoire (en particulier fourniture de livraisons de biens et prestations de services sur le territoire suisse).
- b. Dans des cas particuliers, l'assujettissement volontaire peut cependant se révéler judicieux également pour des entreprises domiciliées à l'étranger, qui ne réalisent pas de livraisons sur le territoire suisse et n'y possèdent pas d'établissement stable. Cela est notamment le cas si l'assujettissement conduit à une simplifica-

<sup>85</sup> v. notion d'entreprise, art. 3, let. f, P-LTVA.

tion administrative notoire ou s'il s'avère indispensable au bon déroulement des affaires. On pense ici par exemple à un fournisseur de fleurs hollandais, qui ne peut effectuer les formalités d'importation rapide exigées par son activité que grâce à son assujettissement volontaire.

L'entreprise doit garantir qu'elle satisfait régulièrement à ses obligations liées à l'assujettissement (envoi de décomptes TVA, réponse à la correspondance dans les délais, etc.).

*Alinéa 2:* la libéralisation de l'assujettissement volontaire représente une grande simplification pour les entreprises. Elle étend cependant aussi les possibilités de fraude à la TVA. En particulier, lorsque d'importants excédents d'impôt préalable (p. ex. lors de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable) sont payés en partie et parfois durant plusieurs années, à l'assujetti volontaire. S'il s'avère par la suite que l'excédent d'impôt préalable n'était pas justifié, il est certes possible d'effectuer une reprise d'impôt qui n'aboutira probablement pas au recouvrement de l'impôt payé à tort. C'est pourquoi, l'AFC doit pouvoir fait dépendre l'assujettissement volontaire de la remise de sûretés. En général, cela ne représente pas une charge supplémentaire pour les entreprises, puisqu'elles doivent aussi fournir des sûretés dans de nombreux autres cas (p. ex. pour l'obtention de crédits bancaires).

## **Art. 11 Services autonomes**

L'assujettissement des collectivités publiques est régi par un article distinct, comme dans le droit en vigueur, car cette disposition est relativement compliquée. Les conditions n'ont pas changé par rapport au droit en vigueur (art. 23 LTVA). L'énumération des services autonomes a été complétée par les instituts juridiquement dépendants, qui doivent être traités de la même manière que les services autonomes. Par contre, le concept flou et imprécis de «personnes et organismes chargés de tâches de droit public» est supprimé.

*L'alinéa 3* prévoit comme jusqu'à présent la possibilité de traiter plusieurs services d'une collectivité publique en tant qu'un seul sujet fiscal. Les collectivités peuvent choisir le type de décompte selon qu'elles auront opté pour une imposition en tant que groupe ou comme unité. Elles devront notamment décider si elles seront taxées dans leur ensemble ou si, comme aujourd'hui, chaque service autonome sera soumis à l'impôt. Elles pourront aussi réunir plusieurs services en un groupe et former plusieurs groupes au sein de la même collectivité, mais dans ce cas, un service ne pourra faire partie que d'un seul groupe. Contrairement au texte de loi actuel, on a renoncé dans la loi à l'indication du mot «groupes» afin de bien délimiter cette possibilité de celle prévue à l'art. 12 P-LTVA en matière d'imposition de groupe.

## **Art. 12 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, dont la formulation a été fortement simplifiée. Toutes les personnes, c'est-à-dire 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 direc-

tion 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 si elles peuvent, dans un cas d'espèce, être considérées comme étant sous une direction unique, par contrat de domination. Les limites à ce sujet ressortent avant tout du droit civil, qui n'admet pas les contrats léonins. De ce point de vue, la participation de personnes physiques devrait être possible dans un cadre très limité, comme c'est le cas actuellement. 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 en vigueur, autorise déjà selon une formule compliquée et néanmoins pratiquement creuse, que des sociétés appartenant à un groupe d'entreprises ne soient pas obligatoirement intégrées à un groupe d'imposition. Cet alinéa a été supprimé. 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 et par conséquent à un désamorçage de la problématique actuelle relative à la responsabilité et à l'administration. 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, également pour l'administration elle-même.

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 assujetti» (= 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 domicilié sur le territoire suisse. La renonciation à la qualité de sujet fiscal par l'entreprise faisant partie d'un groupe d'imposition et le nouveau sujet fiscal que représente le groupe sont ainsi les effets majeurs de l'imposition de groupe.

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. Cela est inévitable, car ni les établissements stables, ni l'AFC, ne doivent avoir obligatoirement connaissance de ces activités directes.

### **Art. 13 Début et fin 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 alinéa 3, LTVA sont rassemblés dans le nouvel art. 13 P-LTVA.

*L'alinéa 1* définit le début de l'assujettissement obligatoire. On distingue le cas normal à la *lettre a*, les services autonomes des collectivités publiques à la *lettre b* (un critère supplémentaire est requis pour le début de l'assujettissement, savoir que les chiffres d'affaires résultant de prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques doivent dépasser 25 000 francs par année) et le cas spécial à la *lettre c*.

Au lieu de l'année civile, c'est désormais l'année qui est déterminante; il s'ensuit que l'assujetti peut aussi choisir l'exercice commercial comme période fiscale (v. art. 56, alinéa 1, P-LTVA). Dans le sens d'une simplification, l'obligation de rapporter à l'année entière le chiffre d'affaires partiel, lorsque l'activité a commencé depuis moins d'une année, est abandonnée. Les entreprises se trouvant dans cette situation pourraient, dans la règle, s'assujettir volontairement dès le début de l'activité. Comme jusqu'à présent, lorsque l'activité déterminant l'assujettissement est nouvelle et qu'il faut s'attendre à ce que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera dépassé dans les douze mois suivants, l'assujettissement commence à ce moment-là. Par contre cette exigence n'est plus requise en cas d'extension de l'activité.

L'assujettissement obligatoire prend fin, selon *l'alinéa 2*, lorsque l'activité de l'entreprise se termine ou à la clôture de la liquidation. La fin de l'assujettissement est possible si l'entreprise annule son inscription parce qu'elle 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. Cela correspond à la disposition en vigueur. Ainsi, le fait que le chiffre d'affaires soit une fois inférieur à la limite, n'entraîne pas encore la fin de l'assujettissement obligatoire.

*L'alinéa 3* régit le début de l'assujettissement volontaire et correspond à la pratique en vigueur dans ce domaine. L'assujettissement volontaire - comme c'est le cas actuellement - n'est pas rétroactif mais possible au plus tôt au début de la période de décompte au cours de laquelle la demande est déposée. Si une entreprise n'opte par pour l'assujettissement 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. 26 P-LTVA) et ainsi éviter une taxe occulte. La période de décompte est traitée à l'article 56, alinéa 2, P-LTVA et elle dépend de la méthode de décompte utilisée. Une entreprise qui était assujettie

obligatoirement, mais qui ne remplit plus les conditions, est considérée comme assujettie volontaire si elle n'annule pas son inscription. Si une entreprise assujettie volontairement ne remplit pas ses obligations, elle peut être radiée d'office. Ceci est également valable, de manière impérative, si l'entreprise n'est plus exploitée ou s'il ne s'agit plus que d'un hobby.

*L'alinéa 4* règle la fin de l'assujettissement volontaire. L'assujetti peut demander sa radiation. Celle-ci aura lieu d'office si les conditions de l'assujettissement volontaire selon art. 10 P-LTVA ne sont plus remplies.

*L'alinéa 5* régit le début et la durée des possibilités d'assujettissement subjectif. Il s'agit de l'option pour l'assujettissement volontaire (art. 10 P-LTVA), de la possibilité pour les collectivités publiques de décompter globalement ou par groupes de services (art. 11, al. 3, P-LTVA) ainsi que de l'option pour l'imposition de groupe (art. 12, al. 2, P-LTVA). Les choix sont possibles pour le début de chaque période fiscale, c'est-à-dire au début d'une année civile ou d'un exercice commercial et ils doivent être conservés pendant une année au minimum.

## **Chapitre 2: Objet de l'impôt**

### **Section 1: Prestations imposables**

#### **Art. 14 Prestations obligatoirement imposables**

Cet article définit quand une prestation fournie sur le territoire suisse est soumise à l'impôt. Il correspond à l'art. 5, let. a, b et c, LTVA.

#### **Art. 15 Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt**

Cet article règle le droit d'option pour l'imposition volontaire de prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 P-LTVA. 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. Cependant, comme toute entreprise peut en principe demander à être assujettie volontairement (v. art. 10 P-LTVA), il n'y a pas de changement par rapport au droit en vigueur. 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.

*Alinéa 1:* 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. 18 P-LTVA pour lequel l'option est demandée qui doivent être imposées. Font exception à cette règle les ch. 13 à 15 de l'art. 18 P-LTVA, pour lesquels l'option est possible pour chaque relation contractuelle.

L'option pour la vente et la location d'immeubles a d'autre part 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. En outre, il doit être 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 utilise l'immeuble pour une activité de son entreprise. Le propriétaire peut aussi opter pour la location de bureaux s'ils sont mis à la disposition de holdings,

d'institutions étatiques, de fondations, etc. qui ne sont pas des entreprises. 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. Par contre, il n'est pas possible d'englober la valeur du sol dans l'option. 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 jusque là à la valeur du sol; v. aussi art. 23, al. 2, let. c, P-LTVA).

*Alinéa 2:* 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 est exclue du champ de l'impôt, car il n'y a, dans ces domaines, aucune possibilité satisfaisante de déterminer la base de calcul de l'impôt.<sup>86</sup>

*Alinéa 3:* l'assujetti a droit à l'option. L'option pour l'imposition de prestations exclues du champ de l'impôt n'est pas rétroactive, mais commence au plus tôt au début de la période de décompte au cours de laquelle la demande est déposée. Ceci est précisé à l'alinéa 3, qui confirme en même temps que l'option doit être conservée pendant cinq ans au moins. La prescription d'une durée minimale est nécessaire afin de maintenir dans un cadre raisonnable les charges de l'assujetti et de l'AFC relatives au processus et éviter les abus. Cela permet de s'assurer qu'une entreprise n'opte pas pour l'imposition d'opérations exclues du champ de l'impôt seulement pour une courte période, afin de pouvoir déduire l'impôt préalable sur de gros investissements.

*L'alinéa 4* reprend l'art. 26, al. 5, LTVA.

*Alinéa 5:* Comme dans le cas de l'assujettissement volontaire selon l'art. 10 P-LTVA, il peut s'avérer judicieux d'avoir la possibilité d'obtenir des garanties de la personne qui requiert l'option, car l'alinéa 4 dispose que, au terme de l'option, l'imposition des prestations à soi-même est réservée. Si l'impôt préalable a été remboursé, l'AFC peut certes établir un décompte complémentaire et faire valoir ses droits, mais recouvrer l'impôt peut s'avérer beaucoup plus difficile. Une garantie de l'assujetti peut dans ce cas représenter la sécurité nécessaire.

## **Art. 16 Prestations combinées**

*L'alinéa 1* confirme le principe selon lequel des prestations indépendantes entre elles doivent être traitées séparément. La contre-prestation pour chacune de ces prestations doit être imposée au taux correspondant.

*Alinéa 2:* L'assujetti peut néanmoins traiter fiscalement comme des prestations uniques des combinaisons de biens et de services en soi indépendants, lorsque l'une des prestations représente au moins 70 % de la valeur totale de la contre-prestation imposable. Les conséquences fiscales sont les mêmes pour les prestations accessoires que pour la prestation principale. 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. Les prestations accessoires sont alors qualifiées de presta-

<sup>86</sup> D'autres explications à ce sujet se trouvent aux ch. 6.4 et 6.5.

tions 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 1<sup>er</sup> juillet 2005, qui s'en trouvent complétées. Cette mesure entraîne une diminution des recettes fiscales de quelques millions de francs par année, étant donné que l'assiette fiscale rétrécit.

*L'alinéa 3* reprend l'art. 36, al. 4, LTVA, dans une formulation améliorée. La teneur du projet va toutefois plus loin que le texte de loi en vigueur; non seulement les conséquences juridiques de ces ensembles de prestations en relation avec le taux de l'impôt sont réglées, mais également le fait que leur traitement fiscal relève de manière générale du caractère d'opération unique. Cela concerne donc, en plus de la question de la hauteur du taux de l'impôt également l'exonération ou l'exclusion éventuelles du champ de l'impôt.

*L'alinéa 4* correspond à l'art. 36, al. 4, dernière phrase, et al. 5, LTVA. Restent réservées les consignes sur les emballages qui, selon l'art. 3, let. h, ch. 3, P-LTVA, ne font pas partie de la contre-prestation.

## **Art. 17 Représentation**

La représentation est réglée de manière totalement nouvelle dans le présent projet. Le critère décisif dans le cadre de la représentation doit toujours être la manière d'apparaître aux yeux des tiers neutres: 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.<sup>87</sup> 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.

*Alinéa 1:* la nouvelle formulation se fonde sur l'art. 23 CO. Comme la réglementation actuelle en matière de vente aux enchères de 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

<sup>87</sup> 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.

communiquer les données requises à l'art. 59 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 ainsi que le numéro sous lequel le représenté est inscrit dans le registre des contribuables.

*L'alinéa 2* règle la représentation indirecte: les dispositions de l'alinéa 1 ne sont valables que si le représentant agit au nom et pour le compte d'un tiers et établit de même la facture. S'il apparaît envers le destinataire de la prestation comme agissant en son propre nom, la prestation lui est attribuée. La commission, encore explicitement réglée dans la loi en vigueur, n'est plus reprise car il s'agit d'un cas typique de représentation indirecte, qui ne constitue qu'une explication par l'exemple de la représentation indirecte réglée à *l'alinéa 2*.

## **Section 2: Prestations non imposables**

### **Art. 18 Prestations exclues du champ de l'impôt**

*Cet article a été complètement remanié par rapport à la loi en vigueur. Les prestations énumérées à cet article ne sont pas soumises à l'impôt. L'acquéreur assujéti de ces prestations doit procéder à une réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable (v. art. 24, al. 1 let a, en relation avec l'article 25, al. 1, P-LTVA). C'est pourquoi ces prestations sont exclues du champ de l'impôt par opposition aux prestations exonérées de l'impôt (art. 19 P-LTVA) qui n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Tous les pays européens qui ont instauré la TVA connaissent des exceptions à l'assujettissement. La solution suisse s'inspire de la 6<sup>e</sup> Directive CE et elle en reprend même certaines dispositions. Dans la loi en vigueur, la longue liste des opérations exclues du champ de l'impôt pose des problèmes de délimitation. Il est très difficile de trouver une ligne de démarcation nette entre les prestations imposables et celles non soumises à l'impôt en raison de la pseudo-franchise prévu à l'art. 18.<sup>88</sup> En toute logique, le module «taux unique» supprime les opérations exclues du champ de l'impôt dans la mesure du possible. Dans le module-ci, «loi fiscale», une formulation précise et abrégée vise à améliorer l'application et la compréhension de cette disposition. Du point de vue du contenu, aucune modification essentielle de la formulation actuelle n'est envisagée. Les différences par rapport à la loi en vigueur sont énumérées ci-après.*

*L'alinéa 1* énumère toutes les prestations qui sont exclues du champ de l'impôt. La liste est en grande partie la même que dans la loi en vigueur.

Le *chiffre 1* correspond, sur le fond, exactement aux ch. 1 et 22, de l'art. 18 en vigueur. Il les résume et les abrège. Dans la catégorie des services réservés au sens de la loi sur la poste du 30 avril 1997<sup>89</sup> rentrent 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 du 26 novembre 2003<sup>90</sup>, les services réservés comprennent l'acheminement des envois adressés de la poste aux lettres postés en Suisse ou en provenance de l'étranger dont le poids n'est pas supérieur à 100 grammes. La livraison de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels qui sont ven-

<sup>88</sup> Voir à ce sujet le commentaire de l'art. 18 dans le module «taux unique», ch. 2.2.

<sup>89</sup> LPO, RS 783.0

<sup>90</sup> OPO, RS 783.01

du au maximum à leur valeur faciale (ou à une valeur inférieure) reste exclue du champ de l'impôt. Cette franchise d'impôt est comparable aux opérations portant sur des moyens de paiement légaux (art. 18, al. 1, ch. 12, let. e, P-LTVA).

*Chiffre 2.* Les traitements dispensés dans le domaine de la médecine humaine continuent d'être exclus du champ de l'impôt. Par contre, les traitements dispensés à des animaux sont imposables. Cette disposition correspond au droit européen.

*Chiffre 2, lettre a.* Sont aussi considérés comme des traitements ceux qui sont dispensés dans les centres de réhabilitation, dans les maisons de retraite, les homes médicalisés et par des organismes exploitant des appartements protégés. La condition étant que la prestation soit fournie par du personnel médical. Le terme «personnel médical» englobe toutes les professions mentionnées à l'art. 18, ch. 3, LTVA : les médecins, les dentistes, les psychothérapeutes, les chiropraticiens, les physiothérapeutes, les naturopathes, les sages-femmes, les infirmières et les membres de professions analogues du secteur de la santé, s'ils sont reconnus par l'Etat. Cette formulation permet encore de tenir compte des autorisations cantonales de pratiquer. Cependant, il serait aussi possible d'instaurer un registre fédéral du personnel médical reconnu, de parvenir ainsi à une plus grande égalité de traitement au niveau suisse et d'améliorer la neutralité concurrentielle en reconnaissant certains titres de médecins étrangers. La nouvelle expression «sous la surveillance et la responsabilité» inclus le rapport étroit à la prestation fournie par des médecins et du personnel soignant, ainsi que par toutes les professions médicales reconnues, y compris les prestations de leurs auxiliaires, sans pour autant exagérer la limite des prestations médicales.

*Chiffre 2, lettre b.* Les diagnostics comprennent les prestations des instituts de radiographie et des laboratoires médicaux, si elles sont fournies par du personnel médical reconnu par l'Etat. Les analyses, quant à elles, (p. ex. les examens sanguins ou l'examen de virus ou de poisons) ne requièrent pas, en règle générale, du personnel médical, mais d'autres spécialistes, raison pour laquelle cette exigence n'est pas posée. Toutefois, il doit s'agir d'analyses destinées à des patients bien définis et identifiables. Cela correspond pour l'essentiel à la règle en vigueur qui exonère les analyses de sang de patients «concrets», tout comme les conseils d'un médecin consultant au sujet des diagnostics émis pour des patients définis. Par conséquent, ne sont pas exclus du champ de l'impôt, par exemple, l'analyse de l'hygiène d'une salle d'opération faite par un médecin ou les conseils d'un médecin dans le domaine de la statistique sur les patients.

*Le chiffre 2, lettre d* exclut également du champ de l'impôt les opérations étroitement liées aux traitements dispensés dans les hôpitaux, les maisons de retraite, les homes médicalisés et les foyers pour handicapés. Entre spécialement dans cette catégorie d'opérations la remise de repas et de boissons préparés dans les cuisines des hôpitaux et fournis en rapport avec le traitement des patients ou des résidents. Les cafétérias, kiosques et stands de fleurs qui se trouvent dans les hôpitaux et les établissements du même genre doivent en revanche imposer leurs chiffres d'affaires, que leurs clients soient des patients, des visiteurs ou d'autres personnes. Cette règle correspond pour l'essentiel à celle en vigueur.

*Le chiffre 2, lettre e* correspond à la disposition en vigueur. Par déduction inverse, la livraison de prothèses et d'appareils orthopédiques qui ne sont pas fixés au corps du patient est imposable.

*Le chiffre 2, lettre f* correspond pour l'essentiel à la disposition en vigueur (ch. 4). Elle prévoit que les soins de base et les soins prodigués par les organisations d'aide

et de soins à domicile, publiques ou privées, sont exclus du champ de l'impôt si les prestations en question sont prises en charge par la caisse-maladie. L'ordonnance médicale ne constitue plus une condition étant donné qu'elle n'est plus exigée en pratique.

Le *chiffre 2, lettre g* prévoit une exception à l'imposabilité de la location de services et va plus loin que le chiffre 12 en vigueur. En particulier, les caractères religieux, philosophique et non lucratif ont été supprimés, de sorte que la location de services entre des hôpitaux publics et privés «normaux» soit aussi exclue du champ de l'impôt. Néanmoins, la location de services se limite à du personnel dispensant des traitements ou des soins aux patients. Cependant, ce personnel n'a pas besoin d'être du personnel médical reconnu par l'Etat, il peut s'agir d'auxiliaires. On peut aussi rattacher à cette catégorie le fait que du personnel soit mis à disposition entre des hôpitaux publics ou privés, par exemple en raison d'absences pour cause de vacances ou de maladie. Actuellement, la contre-prestation versée pour ce genre de prestations est soumise à l'impôt à titre d'opération préalable, bien que le traitement dispensé au patient par le destinataire de la prestation préalable soit exclu du champ de l'impôt. Cette disposition entraîne la suppression du ch. 6 de l'art. 18 LTVA, étant donné que ces prestations de services sont désormais comprises dans la teneur du chiffre 2.

Les *lettres h et i du chiffre 2* correspondent, dans une large mesure, aux chiffres 5 et 7 en vigueur.

Le *chiffre 3* correspond pour l'essentiel au chiffre 8 en vigueur. L'abandon des termes «aide sociale» et «sécurité sociale» ne change rien au contenu puisque ces notions ne sont pas définies et qu'elles se recoupent largement. Ce chiffre vise toujours à exclure du champ de l'impôt les prestations fournies par les institutions d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale. Les prestations fournies par des maisons de retraite, des homes médicalisés et des organismes exploitant des appartements protégés qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt en vertu de l'une des lettres du chiffre 2 rentrent dans le chiffre 3. Il en va de même pour les opérations réalisées par des organisations d'aide et de soins à domicile. Ce chiffre garantit que les soins dispensés à domicile sont considérés pour ce qu'ils sont et comme les soins dispensés à l'hôpital. Par conséquent, les prestations ménagères étroitement liées aux soins (préparation des repas, nettoyages indispensables, etc.) sont exclues du champ de l'impôt, comme c'est le cas à l'hôpital. En revanche, les assurances sociales telles que l'AVS, l'AI, l'assurance-chômage, les caisses-maladie, les assurances de prévoyance professionnelle obligatoire et individuelle ne font pas partie de ce chiffre. Les prestations de ces assureurs sont exclues du champ de l'impôt conformément au ch. 11. Il n'y a aucune raison de traiter les assurances obligatoires différemment des assurances individuelles (p. ex. assurances vie). Dans le domaine de la prévoyance professionnelle en particulier, cette différenciation peut entraîner des résultats choquants. Objectivement, les assurances sociales font aussi partie des assurances, car elles couvrent un risque en contrepartie d'une prime et elles compensent les risques.

Le *chiffre 4* correspond pour l'essentiel aux chiffres 9 et 10 de la loi en vigueur. Il exclut du champ de l'impôt les prestations de protection de l'enfance et de la jeunesse. Cette disposition s'applique aussi bien aux institutions de droit public qu'à celles de droit privé ; en font partie, par exemple, les orphelinats, les crèches et garderies, les maisons de jour. Les prestations de restauration et d'hébergement fournies aux apprentis ne sont pas exonérées en vertu de cette disposition.

Le *chiffre 5* correspond au *chiffre 11* en vigueur, mais les lettres *a* et *b* ont été reformulées. La limite entre les prestations de services ayant un caractère de formation, qui sont par conséquent exclues du champ de l'impôt et celles qui ont plutôt un caractère de conseil a donné lieu par le passé à des litiges et à des incertitudes. Avec le nouveau droit, le nombre des prestataires va certes d'une part diminuer, par contre le secteur des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt sera étendu pour les prestataires autorisés. La sécurité du droit est en conséquence plus élevée, du fait qu'il n'y a plus de critères de distinction délicats à définir tels que, par exemple, déterminer quand une conférence peut être qualifiée de formation et quand cela n'est pas possible.<sup>91</sup> La différence entre des prestations de formation exclues et des prestations de conseils imposables se fait par rapport au fournisseur de la prestation. Ce critère s'applique facilement et correspond par ailleurs au droit européen; en effet, on tient compte du fait qu'il s'agit d'institutions de droit public et d'institutions reconnues au niveau cantonal ou fédéral.<sup>92</sup> Les notions de «enseignement», de «formation», de «perfectionnement», de «reconversion», etc. sont toutes comprises dans le terme de «formation».

Le *chiffre 5, lettre f* est nouveau. Pour comprimer les coûts, ils arrivent de plus en plus fréquemment dans le domaine de la formation que des enseignants et des infrastructures entre autres soit mis à disposition dans un cadre scolaire ou de recherche entre des écoles reconnues par l'Etat (écoles primaires, écoles secondaires, écoles professionnelles, universités et HES, etc.). Cette collaboration ne doit pas avoir pour conséquence que des prestations exclues du champ de l'impôt deviennent imposables. Cette nouvelle disposition augmente sensiblement la liste des prestations fournies dans le domaine de la formation et exclues du champ de l'impôt. Par exemple, il n'y a pas que les conférenciers qui sont compris dans cette disposition; le personnel mis à disposition pour fournir des prestations dans le domaine de la formation rentre aussi dans cette catégorie. Cela joue avant tout un rôle pour les universités qui s'échangent des assistants techniques, des mentors et des chercheurs. Etant donné que ces échanges de personnel ont lieu en rapport avec l'objectif principal de la formation (aussi dans les universités), cette extension est justifiée. En outre, le problème de deux chaires est résolu.

Le *chiffre 6* empêche que les cotisations des membres d'associations soient soumises à l'impôt au cas où la limite minimum de chiffre d'affaires serait atteinte. Si toutefois un montant spécial qui n'est pas couvert par la cotisation de membre doit être payé pour la fourniture d'une prestation fournie par l'association, ce montant est soumis à l'impôt. En règle générale, les associations ne sont pas concernées par ceci, même si elles accordent un grand nombre d'avantages les plus divers en contrepartie de la cotisation de membre fixée statutairement.

Le *chiffre 7* reprend pour l'essentiel le contenu du *chiffre 14* en vigueur, même si le texte est plus condensé. Comme c'est le cas actuellement, l'ensemble des prestations de services culturelles sont exclues du champ de l'impôt. Comme il ressort de l'énumération du ch. 7, le cercle des opérations exclues peut être compris au sens large. En cas de doute, il faudra interpréter cette disposition de sorte que les manifestations qui ne rentrent pas dans l'une des catégories énumérées, mais qui, par leur nature, correspondent à l'une d'elles soient aussi exclues du champ de l'impôt. Doi-

<sup>91</sup> Avec la nouvelle loi, la brochure publiée par l'AFC concernant uniquement le domaine de la formation et de la recherche (brochure n° 19), qui comporte 69 pages pourra être notablement raccourcie.

<sup>92</sup> Art. 13, partie a, al. 1, let. i et j, de la 6<sup>e</sup> Directive CE ; cf. p. ex. § 4, ch. 21 et 22 D-UStG.

vent être exonérées les prestations de services à caractère culturel qui sont fournies directement au public. Le fait d'exiger du public une contre-prestation déterminée, par exemple sous forme d'un billet d'entrée, est un critère déterminant à cet égard. Ce n'est pas le cas lorsque, par exemple, un musicien ou un groupe musical engagé par un restaurateur ou un hôtelier joue de la musique pour divertir les clients (p. ex. un pianiste de bar); les recettes que le restaurateur ou l'hôtelier a obtenues, le cas échéant en majorant le prix des consommations, doivent donc être imposées en totalité. La situation est toutefois différente si la prestation fait l'objet d'un supplément sur les consommations qui est facturé à part. Sont également soumises à l'impôt les prestations préalables telles que la location de salles dans le domaine de l'hôtellerie ou la location et l'aménagement d'installations acoustiques. Les manifestations musicales comprennent tous les styles de musique. Peu importe que le public doive fournir une contre-prestation ou qu'elle soit versée directement à l'artiste ou à l'organisateur qui a engagé l'artiste pour son propre compte. Dans le cas de représentations artistiques de ce genre, personne n'a à payer la TVA, ni l'artiste (sur son cachet) ni l'organisateur. Toutefois, si l'artiste ne se produit pas directement devant le public, par exemple s'il enregistre une émission dans un studio de radio ou de télévision ou s'il est enregistré en studio, il devra payer la TVA. Parmi les musées et les galeries, on compte aussi les expositions de tableaux, d'œuvres d'art ou d'objets archéologiques. Les parcs zoologiques dont l'entrée est payante sont assimilés à des jardins zoologiques. Quant aux acteurs, ils ne font plus partie de cette liste, car ils ne fournissent aucune prestation de services culturelle.

*Chiffre 7, lettre c.* Les prestations de services fournies par des bibliothèques, des services d'archives et des centres de documentation sont toutes exclues du champ de l'impôt. Toutefois, cela concerne uniquement les prestations de services habituellement fournies par ce genre d'institutions. Si une bibliothèque par exemple exploite une cafétéria dans ses locaux, les opérations qui y sont réalisées sont imposables. Les livraisons de biens restent imposables. Cela concerne la vente de livres, mais aussi le prêt de livres, car selon le droit suisse en matière de TVA, la mise à disposition à des fins d'usage représente une livraison de biens et non une prestation de services.<sup>93</sup>

Le *chiffre 8* correspond au ch. 15 en vigueur. La TVA n'est perçue ni sur les billets d'entrée aux manifestations sportives ni sur les contre-prestations demandées pour la participation à ces manifestations. Il s'agit avant tout des finances d'inscription pour participer aux courses populaires et des montants (frais de licence) qu'il faut payer aux associations pour pouvoir participer aux différentes épreuves d'un championnat. L'art. 16, al. 2, P-LTVA prévoit que les prestations accessoires comprises dans la contre-prestation (ravitaillement durant la course, remise d'une médaille) ne sont pas imposables. Toutes les autres prestations fournies dans le domaine du sport et du fitness doivent être déclarées. Il s'agit notamment des entrées et des opérations dans les clubs de fitness, des ventes d'articles pour supporters, des activités de restauration dans les stades de sport, des fêtes organisées par les clubs sportifs, des recettes publicitaires et des droits de retransmission. A ce propos, il convient de ne pas oublier que la nouvelle limite du chiffre d'affaires annuel de 100 000 francs (art. 9 P-LTVA) s'applique aussi à ces opérations. Les recettes provenant d'une fête unique organisée durant l'année par un petit club qui fait appel au bénévolat, y compris les recettes publicitaires, ne dépasseront généralement pas ce montant.

<sup>93</sup> Voir art. 3, let. d, ch. 3, P-LTVA.

Le *chiffre 9* correspond au ch. 16 en vigueur. Le terme «sociétés de perception» a été remplacé par le terme «sociétés de gestion» par souci d'unité terminologique avec la loi sur le droit d'auteur.

Le *chiffre 10* correspond à l'actuel ch. 17, mais va plus loin. Il n'est plus important de savoir qui organisent les marchés aux puces, les ventes de bienfaisance et les brocantes. La seule condition est que le produit de ces ventes servent au financement de prestations d'utilité publique ou de prestations exclues du champ de l'impôt. Ainsi, cette disposition est considérablement simplifiée et raccourcie.

Le *chiffre 11* correspond à l'actuel ch. 18. Désormais, toutes les assurances (assurances sociales comprises) peuvent être rattachées à ce chiffre. Objectivement, les assurances sociales font aussi partie des assurances, car elles couvrent un risque en contrepartie d'une prime et elles compensent les risques. Ce chiffre exclut du champ de l'impôt toutes les primes encaissées par les compagnies d'assurances pour leurs prestations d'assurances et de réassurances, d'une part en raison de considérations d'ordre social et d'autre part parce que certaines de ces opérations sont déjà soumises aux droits de timbre. De plus, les prestations de services des agents et des courtiers d'assurances ne sont pas non plus soumises à l'impôt. Cette exonération s'étend aux prestations qui sont fournies dans l'exercice de l'activité visée. Il s'agit par exemple des conseils aux assurés dans des affaires d'assurances, de la détermination et de la constitution de la couverture d'assurance appropriée, de la représentation des intérêts des assurés en cas de sinistre, ainsi que du recouvrement. Le fait que la prestation fournie soit caractéristique de la profession est ainsi déterminant pour qu'il y ait exonération d'impôt. Ne font, par exemple, pas partie de l'activité professionnelle caractéristique d'un agent d'assurance l'activité d'administrateur pour une compagnie d'assurances ou des opérations accessoires telles que la vente de véhicules endommagés.

Le chiffre 12 correspond au ch. 19 en vigueur. Le contenu n'a pas été modifié, mais la disposition a été simplifiée. Ce chiffre exclut, en conformité avec le droit communautaire, l'imposition de la plupart des opérations dans le domaine des prestations bancaires. En ce qui concerne les opérations de crédit, on se rappellera que la TVA est un impôt sur la consommation et qu'elle doit par conséquent frapper les dépenses du consommateur pour les achats de marchandises, les prestations dans le domaine de la construction et les prestations de services sur le territoire suisse. Si l'octroi de crédits était aussi soumis à l'impôt comme prestation de services, tous les consommateurs qui ont recours au crédit pour acquérir des biens seraient sous le coup d'une double charge fiscale puisqu'ils devraient supporter tout d'abord l'impôt sur le crédit reçu, puis l'impôt sur l'achat des biens financés avec les montants prêtés. L'imposition de l'octroi de crédits impliquerait d'ailleurs celle des crédits hypothécaires; cela conduirait, tout au moins en ce qui concerne les crédits hypothécaires destinés à la construction de logements, à les grever d'une charge supplémentaire dont l'effet sur les loyers serait, en matière de politique sociale, tout à fait indésirable. On remarquera, en ce qui concerne le commerce de papiers-valeurs, que ce genre d'opérations est déjà imposé dans le cadre des dispositions de la loi du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT)<sup>94</sup>. La perception de la TVA serait, dans ce domaine, aussi peu appropriée que dans celui des prestations d'assurances. Il découle du ch. 12 que, dans les domaines des prestations bancaires, les prestations suivantes sont imposables:

<sup>94</sup> RS 641.10.

- a. la gestion de fortune: elle comprend aussi la gestion d'immeubles, la gestion de portefeuilles (garde et gestion de titres et de participations dans le cadre d'un dépôt ouvert, de même que les placements fiduciaires), ainsi que l'administration de successions;
- b. les opérations d'encaissement: il s'agit du recouvrement de créances.

Dans ce contexte, on relèvera que l'imposition des prestations de services relevant de la gestion de fortune et des opérations d'encaissement n'est pas limitée aux seules banques; si les prestataires de services qui les fournissent font partie d'autres entreprises, par exemple de sociétés fiduciaires, de bureaux d'encaissement, d'études d'avocats ou de notaires, elles doivent aussi être imposées. Dans la mesure où les opérations faites dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux ont pour objet des marchandises, les chiffres d'affaires ainsi réalisés sont, déjà en tant que livraisons de biens, soumis à l'impôt. C'est par exemple le cas dans le commerce des billets de banque et des monnaies qui ont une valeur de collection et ne servent pas de moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt du point de vue numismatique; c'est aussi le cas dans le commerce de médailles et de métaux précieux autres que l'or.

Les chiffres 13 et 14 correspondent à l'actuel ch. 20, qui a été divisé en deux pour en améliorer la compréhension.

Le chiffre 13 exclut du champ de l'impôt le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles. Sont assimilés à des droits réels notamment le droit d'emption et le droit de préemption, car ils constituent des droits obligatoires renforcés (qu'on appelle obligations réelles). La gestion d'immeubles par leur propriétaire n'est pas non plus soumise à l'impôt du fait qu'il s'agit de pures prestations de services à soi-même.

Le chiffre 14 prévoit que les prestations que les communautés de copropriétaires par étages fournissent à leurs membres en rapport avec l'exercice de la propriété commune doivent aussi être exonérées. Il s'agit spécialement ici des prestations que la communauté a acquises, avec le rabais de quantité correspondant, pour tous les membres, et qu'elle leur facture, par exemple du mazout ou des équipements qui doivent être installés dans les locaux communs.

Le chiffre 15 reprend les dispositions du ch. 21 en vigueur. Toutefois, il n'y est plus question de la «mise à disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance», mais de «location et d'affermage», ce qui signifie la même chose, mais en langage courant.

*Chiffre 15, lettre c.* la traduction erronée de «nicht im Gebrauch stehenden Plätzen» par «places de parc n'appartenant pas au domaine public» a été remplacée par «places de parc n'étant pas à usage commun».

Le chiffre 16 correspond au ch. 23 en vigueur.

Le chiffre 17 se réfère, dans le texte du projet de loi, exclusivement à des biens mobiliers d'occasion. Les biens immobiliers ne relèvent plus de ce chiffre. On veut ainsi établir clairement que la pratique actuelle, fondée sur l'interprétation stricte de l'AFC selon laquelle l'option n'est pas possible si l'immeuble était auparavant exclusivement affecté à des buts exclus du champ de l'impôt, ne sera plus valable après l'entrée en vigueur du projet de loi. Toutes les ventes d'immeubles sans option relèvent, dans tous les cas, du chiffre 13. 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 biens meubles, en absence de la disposition du chiffre 17.

Le *chiffre 18* est élargi aux chiffres d'affaires résultant des opérations que les caisses de compensation et les organes d'exécution dans le domaine des assurances sociales réalisent en exécution de la loi fédérale sur l'assurance-chômage. Il est unanimement admis que le traitement actuellement différencié de ces caisses de compensation, notamment des caisses de chômage officielles ou privées reconnues et des caisses de compensation AVS ou en matière d'allocations familiales, ne se justifie pas, mais il ne peut pas être supprimé dans la loi en vigueur, du fait que les caisses de compensation AVS ou en matière d'allocations familiales sont nommées expressément à l'article 18 chiffre 25 LTVA tandis que les caisses de chômage ne le sont pas. Il est néanmoins indiqué de traiter de manière égale des faits comparables. Ce sera le cas avec le complément de ce chiffre. Il faut compter que cela entraînera pour la Confédération une diminution des recettes d'environ 3 à 4 millions de francs.

*Chiffre 19.* Pour les raisons mentionnées sous chiffre 1.2.3.4, la production naturelle doit rester exclue du champ de l'impôt. Toutefois, pour des raisons de cohérence et de clarté, cette exclusion subjective dans la loi en vigueur est transformée en exclusion objective. Au lieu d'exempter de l'impôt les producteurs de produits naturels, se sont les prestations qu'ils fournissent qui sont exclues du champ de l'impôt. Le contenu reste identique à celui de la disposition en vigueur.

*Chiffre 20.* Les prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique restent également exclues du champ de l'impôt pour les motifs évoqués sous chiffre 1.2.3.4. Pour des raisons de cohérence et de clarté, les prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique sont désormais, à l'instar de la production naturelle, mentionnées dans le catalogue des prestations exclues du champ de l'impôt. Il n'est pas prévu de modifier le contenu. Agit dans l'exercice de la puissance publique, quiconque a la compétence d'obliger au moyen d'une décision, une ou plusieurs personnes à agir, à s'abstenir ou à tolérer une situation. En général cela signifie qu'il y a un rapport de subordination et qu'il existe une réglementation de droit public susceptible d'être imposée par la contrainte à un citoyen. L'art. 23, al. 2, LTVA contient une longue liste d'activités qui ne sont pas réputées fournies dans l'exercice de la puissance publique. Il s'agit de prestations qui sont souvent confiées à des tiers, lesquels se trouvent ainsi en situation de concurrence avec des prestataires privés, qui eux doivent dans la règle imposer la contre-prestation. Afin d'éviter au possible de telles distorsions de la concurrence on a, déjà dans le cadre de la loi en vigueur (Modifications de la pratique valables à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2005), qualifié les contrôles périodiques des installations de combustion de prestations commerciales, car de plus en plus de communes transféraient ces tâches à des privés sans leur transférer le droit de rendre des décisions. De ce point de vue la liste des activités professionnelles ou commerciales a pu être étendue également aux contrôles obligatoires des ascenseurs et des installations de transport à câbles ainsi qu'aux étalonnages et aux calibrages prévus dans la loi. Ces prestations sont souvent fournies à des personnes assujetties, qui peuvent procéder à la déduction de l'impôt préalable car il s'agit pour elles de dépenses affectées à des buts imposables. D'autres extensions sont envisageables. Aussi, afin de ne pas devoir à chaque fois modifier la loi et en vue de garder la flexibilité nécessaire, ces activités commerciales doivent-elles désormais être réglées au niveau de l'ordonnance. Le chiffre 27 contient la disposition nécessaire pour la délégation de compétences au Conseil fédéral.

En général, il faut retenir que le droit en vigueur et l'art. 90, al. 2, let. c, P-LTVA confèrent au Conseil fédéral la possibilité de préciser les prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 18. Les opérations exclues doivent donc être délimitées de façon plus précise par une ordonnance. Etant donné que la loi en prévoit les grandes lignes, cette compétence apparaît comme défendable dans un Etat de droit.

*L'alinéa 3* dispose que, pour déterminer si une prestation est exclue du champ de l'impôt en vertu de cet article, c'est le contenu de la prestation qui est déterminant et non pas son destinataire. On ancre ainsi dans la loi une disposition de portée générale, qui n'est valable dans le droit en vigueur que pour des chiffres d'affaires relevant de l'aide et de la sécurité sociales et de la protection de l'enfance et de la jeunesse, en vertu de l'art. 4a OLTVA entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2005.<sup>95</sup> Cette disposition permet d'éviter les distorsions de la concurrence entre des chaînes de valeur ajoutée formées différemment, résultant de la théorie en vigueur des «chiffres d'affaires en amont».

## **Art. 19 Prestations exonérées de l'impôt**

*Alinéa 1:* Les prestations exonérées de l'impôt n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Le catalogue de ces prestations n'a pas changé par rapport au droit en vigueur. Les modifications apportées sont de nature rédactionnelle.

*Chiffres 3 et 4:* La mise à disposition de biens à des fins d'usage ou de jouissance est également qualifiée de livraison. Si celle-ci s'opère par le biais du régime d'admission temporaire, les biens sont placés sous contrôle douanier. Selon la pratique en vigueur, une exonération de biens en raison d'exportation temporaire est exclue si ces biens sont mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance et s'ils ont été taxés selon le régime d'admission temporaire. C'est pourquoi ces chiffres doivent être adaptés. Une exonération selon chiffre 3 n'est possible que si les biens se trouvent sous le contrôle de la douane. C'est le cas lors de la procédure suivante: trafic des voyageurs selon l'article 49 LD, dédouanement selon les articles 50 ss LD, trafic frontière selon l'article 58 LD, procédure de perfectionnement actif selon l'article 59 LD et dépôt franc selon les articles 62 ss LD.

*Chiffres 5 et 6:* les biens peuvent être déclarés soit à la frontière, soit sur le territoire suisse pour la vérification de la marchandise à l'importation ou à l'exportation. Sur le territoire suisse, cela peut se faire dans un dépôt franc, 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 à l'importation 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 dédoua-

<sup>95</sup> Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA), RS 641.201

nement à l'importation) sont soumis à l'impôt lors de l'importation. Le lieu de destination est, selon l'article 40 alinéa 3 lettre b P-LTVA, le lieu où le bien doit être acheminé au moment de la naissance de la créance fiscale au sens de l'article 42 P-LTVA. La créance fiscale 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'article 47 alinéa 3 nLD. 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 créance fiscale. Etant donné que l'importation ne donne pas toujours naissance à une créance fiscale, il conviendrait, dans l'optique d'une réglementation uniforme, de régler également ces cas dans la loi (p. ex. conclusion de la procédure douanière d'admission temporaire de biens à l'étranger).

- **Exportation**

S'il y a un transport de biens qui se trouvent dans la libre circulation, 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 suite 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. Cette procédure donne également naissance à une créance fiscale conditionnelle (art. 49 al. 2 let. a nLD), raison pour laquelle le transport sur le territoire suisse est exonéré de l'impôt, conformément à l'article 19 alinéa 1 chiffre 5 P-LTVA.

*Chiffre 7:* les dépôts francs sont nouvellement définis 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 contrôle douanier peuvent également être transportés du premier lieu de destination en Suisse à un autre lieu en Suisse avant d'être réexportés ou placés dans la libre circulation. 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 contrôle douanier dans les cas suivants: procédure de transit selon l'article 49 LD, entrepôt de douane selon les articles 50 ss LD, régime d'admission temporaire selon l'article 58 LD, régime du perfectionnement actif selon l'article 59 LD et dépôt franc selon les articles 62 ss LD.

*Chiffre 8:* les affrètements et les locations sont considérées comme des livraisons, selon l'article 3 lettre 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'article 19 alinéa 2 chiffre 7 que les entreprises de navigation aérienne doivent être les destinataires de la livraison, respectivement que la transformation, la réparation, etc. doivent être fournies à des aéronefs que les en-

treprises 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 *chiffre 10* a été étendu aux organisateurs de manifestations, qui, selon la nouvelle pratique de l'AFC, sont également exonérées lorsqu'elles sont fournies à l'étranger.

Selon *l'alinéa 3*, le Conseil fédéral peut désormais aussi exonérer le transport transfrontalier par car. Les moyens de transport sont énumérés de manière exhaustive. Les prestations de transport dans le trafic maritime transfrontalier n'y figurent par exemple pas. Dans le trafic maritime transfrontalier, 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 par exemple celles fournies par les taxis, ne sont pas exonérées de l'impôt. L'élargissement de l'exonération de l'impôt au transport international par car entre dans le cadre des possibilités que la 6<sup>e</sup> Directive CE concède aux Etats membres dans ce domaine.<sup>96</sup>

Cette modification de la loi entraîne une diminution des recettes de 1 à 2 millions de francs et concerne moins de 100 assujettis.

*L'alinéa 4* 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, respectivement sous un régime douanier (art. 53 al. 2 nLD). La condition sine qua non pour qu'une livraison puisse être exonérée selon l'al. 1, ch. 1, de cet article, est de remplir les critères mentionnés. 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 peuvent 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 fournisseur assujetti (A) le bien acquis chez un tiers (C) dans le cadre d'une transaction commerciale, 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. Car il ne fait pas de doute que la marchandise est exportée mais 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'alinéa 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.

<sup>96</sup> v. art. 28 al. 3 let. b en relation avec l'annexe F ch. 17 de la 6<sup>e</sup> Directive CE

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

#### **Art. 20 Base de calcul de l'impôt**

Cet article correspond à l'art. 33, al. 1, 3 à 5 et à l'art. 44, al. 2 et 3, LTVA. Les modifications apportées sont de nature rédactionnelle.

La portée de l'*alinéa 6* a été élargie par rapport au droit en vigueur, en ce sens que ce n'est plus seulement l'impôt dû sur les livraisons et les prestations de services qui est considéré comme ne faisant pas partie de la contre-prestation, mais ce sont également les impôts sur les billets et les droits de mutation selon l'art. 3, let. h, ch. 7, P-LTVA.

#### **Art. 21 Imposition de la marge**

Cet article correspond à l'art. 35 LTVA. Par rapport au droit en vigueur, l'imposition de la marge ne subit pas de modification. Une possibilité de réforme de l'imposition de la marge est présentée au chiffre 6.9.3 ci-après.

#### **Art. 22 Taux de l'impôt**

Les trois taux de l'impôt, de même que le catalogue des prestations imposables au taux réduit restent inchangés. La remise de produits comestibles et de boissons dans le cadre de prestations de la restauration n'est pas soumise au taux réduit, mais au taux normal applicable aux prestations de la restauration, comme c'est le cas actuellement. Cependant, dans un but de clarification, l'*alinéa 1 lettre a chiffre 2* précise désormais que les produits comestibles et les boissons (à l'exception des boissons alcooliques) vendus dans des automates sont de manière générale 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 service, 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.

L'*alinéa 3* précise ensuite que le taux de 7,6 % représente le taux normal, la loi faisant référence à cette notion à plusieurs reprises.

De manière générale, la formulation de cet article est actuellement insatisfaisante. 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. Le module «taux unique» résout ce problème en appliquant le même taux à toutes les prestations. Les problèmes de délimitation parfois considérables peuvent ainsi être résolus de manière simple et durable.<sup>97</sup> Quant au module «deux taux», il contient un art. 22 amélioré et plus clair, qui lui aussi permet d'éviter des problèmes de délimitation.<sup>98</sup> Par contre, une modification et une amélioration profondes du catalogue des

<sup>97</sup> v. à ce sujet ch. 1.2 ci-devant.

<sup>98</sup> v. commentaire concernant art. 22 dans le module «deux taux».

prestations imposables au taux réduit ne peuvent pas se faire sans des répercussions sur les taux de l'impôt.

## **Chapitre 4: Déduction de l'impôt préalable**

### **Art. 23 Impôt préalable déductible**

*L'alinéa 1* correspond à l'art. 38, al. 1, LTVA en vigueur. Seules quelques modifications rédactionnelles ont été apportées pour rendre le texte plus clair.

*L'alinéa 2* correspond à l'art. 38, al. 2, LTVA en vigueur. La let. d introduit explicitement la notion de cadeaux publicitaires, qui donnent déjà droit, dans la pratique en vigueur, à la déduction de l'impôt préalable.<sup>99</sup> Ainsi, la remise d'échantillons et de cadeaux publicitaires qui servent à réaliser des opérations imposables ou exclues du champ de l'impôt 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 de l'entreprise. 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 300 francs par destinataire et par année donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, et ce indépendamment de leur affectation.

### **Art. 24 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable**

*L'alinéa 1* correspond à l'art. 38, al. 4 et 5, LTVA en vigueur, avec l'introduction du terme correct «utilisations privées» à la place de celui d'"activités" puisque dans les raisons individuelles en particulier, il n'existe pas d'activités privées réalisées à titre onéreux. Le terme «notamment» a été supprimé, car l'énumération est exhaustive.

*L'alinéa 2* correspond à l'article 39 alinéa 1 LTVA.

### **Art. 25 Réduction de la déduction de l'impôt préalable**

*L'alinéa 1* correspond à l'art. 41, al. 1, LTVA en vigueur.

*L'alinéa 2* reprend sur le fond la réglementation de l'art. 38, al. 8, LTVA en vigueur et l'élargit dans la mesure où il énumère de manière exhaustive les montants qui entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Ces montants peuvent représenter la contre-prestation à une prestation au sens large, respectivement ils permettent au bénéficiaire d'exécuter une prestation. De telles contre-prestations ne sont certes pas imposables, mais entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès des bénéficiaires.

*Lettres a et b*: les subventions et les dons sont traités de la même manière que sous le droit en vigueur.<sup>100</sup> L'obtention de tels montants entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès du bénéficiaire, comme c'est aussi le cas des contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement (*lettre c*) et des

<sup>99</sup> v. Instructions 2001 sur la TVA, ch. 443.

<sup>100</sup> v. toutefois les possibilités de réforme en relation avec le traitement des dons et des subventions aux ch. 6.1.3 à 6.1.5 ainsi que 6.2.3 et 6.2.4.

montants encaissés par les offices du tourisme de droit public et provenant exclusivement des taxes touristiques. Ces dernières représentent en effet également des subventions.<sup>101</sup> La distinction entre les dons non imposables et le sponsoring soumis à la TVA se fera de la même manière que sous le droit en vigueur; la teneur de l'article 33a LTVA devrait être réglée par ordonnance.

*Alinéa 3*: les montants qui ne font pas partie de la contre-prestation (v. art. 3, let. h, P-LTVA) ne doivent 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 par ceux provenant d'une opération imposable, en particulier de 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 concernant la TVA devrait aussi davantage se baser 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 imposable et que leur coût est couvert par cette activité et / ou par des montants qui ne font pas partie de la contre-prestation. L'art. 3, let. h, P-LTVA règle de manière explicite ce qu'est un montant qui ne fait pas partie de la contre-prestation.

L'*alinéa 4* correspond à l'article 40 LTVA en vigueur.

L'*alinéa 5* correspond aux art. 41, al. 2, et 43 al. 5, LTVA en vigueur.

## **Art. 26 Déduction ultérieure de l'impôt préalable**

La déduction ultérieure de l'impôt préalable garantit que l'assujetti pourra déduire l'impôt préalable ultérieurement si lors de la réception des biens ou des services ou encore au moment de l'importation il n'a pas pu le faire, car les conditions de la déduction de l'impôt préalable selon l'art. 23, al. 1, P-LTVA n'étaient pas remplies.

L'*alinéa 1* correspond à l'art. 42, al. 1, LTVA en vigueur.

L'*alinéa 2* correspond par analogie à l'art. 42, al. 3, LTVA en vigueur. Désormais, les biens et les prestations de services sont 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). Seul peut être déduit l'impôt préalable sur la valeur résiduelle du bien ou de la prestation de services. Pour calculer la valeur résiduelle, le montant de l'impôt préalable est réduit, pour les biens mobiliers et les services, linéairement d'un cinquième par année écoulée et, pour les biens immobiliers, d'un vingtième par année écoulée. L'al. 2 met ainsi clairement en évidence que l'amortissement comptable des biens et des prestations de services ne joue aucun rôle. Les prescriptions rigoureuses en matière d'amortis-

<sup>101</sup> v. également l'ATF non publié du 25 août 2000 (2A.233/1997).

sement 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 doit calculer séparément l'amortissement déterminant pour la TVA, ce qui entraîne un surcroît de travail. C'est pourquoi, l'art. 90, al. 2, let. d, P-LTVA prévoit que le Conseil fédéral peut 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'alinéa 3* est nouveau. Il représente le pendant de l'art. 27, al. 4, P-LTVA (prestations à soi-même), qui correspond à l'art. 34, al. 3, LTVA en vigueur. Ainsi, deux réglementations qui se font pendant sont réglées de manière uniforme, respectivement de manière symétrique et explicite, ce qui simplifie et clarifie l'application du droit.

### **Art. 27 Prestations à soi-même**

La notion de «prestations à soi-même» définit les circonstances selon lesquelles la déduction de l'impôt préalable doit être réduite ou annulée. C'est le cas lorsque les conditions selon l'art. 23, al. 1, P-LTVA qui donnaient droit à la déduction de l'impôt préalable ne sont plus remplies.

Dans le but de clarifier les choses, *l'alinéa 1* définit la notion de "prestation à soi-même". Du point de vue linguistique, cet alinéa s'appuie autant que possible sur l'art. 26, al. 1, P-LTVA, ceci pour exprimer le fait que la prestation à soi-même représente le pendant du dégrèvement ultérieur de l'impôt. C'est pour cette raison que ces deux normes se suivent directement.

*L'alinéa 2* correspond à l'art. 9, al. 1, LTVA en vigueur. Avec la nouvelle loi, il n'est plus nécessaire de déterminer si l'assujetti avait droit à la déduction de l'impôt préalable; seul compte le fait que l'assujetti a effectivement opéré la déduction. Si c'est le cas, les biens sont soumis, sur la base de cet alinéa, à l'imposition à titre de prestations à soi-même. La let. c a été modifiée dans le sens que la remise, pour les besoins de l'entreprise, de cadeaux publicitaires et d'échantillons n'entraîne jamais l'imposition à titre de prestations à soi-même, et ce, quelle qu'en soit la valeur. Cette disposition représente le pendant de l'art. 23, al. 2, let. d, P-LTVA.

*L'alinéa 3* reprend le domaine réglé dans l'art. 34, al. 1, let. b et al. 2, LTVA en vigueur. Comme auparavant, 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. La formulation se rapproche autant que possible de celle utilisée pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt (art. 26, al. 2, P-LTVA). Ici aussi, les services et les biens sont traités de la même manière. Les services ne sont soumis à l'imposition à titre de prestations à soi-même que s'ils ont été acquis de tiers. 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 doit calculer séparément l'amortissement déterminant pour la TVA, ce qui entraîne un surcroît de travail. C'est pourquoi, l'art. 90, al. 2, let. d, P-LTVA prévoit que le Conseil fédéral peut arrêter des dérogations aux prescriptions en matière d'amortissement dans le cas de prestations à soi-même et d'un dégrève-

ment ultérieur de l'impôt. L'*alinéa 4* correspond à l'art. 34, al. 3, LTVA en vigueur; il a été revu du point de vue rédactionnel pour en améliorer la compréhension.

L'*alinéa 5* règle désormais de manière unifiée le lieu de la prestation à soi-même au sens de l'art. 15, let. c, LTVA en vigueur: le lieu de la prestation à soi-même est l'endroit où la prestation quitte le secteur imposable de l'entreprise. Cette unification aboutit à une solution plus compréhensible et marquante tout en tenant compte du souhait des assujettis d'obtenir une plus grande sécurité juridique.

Le lieu des prestations à soi-même dans le domaine de la construction ne doit plus être réglé, car le projet de loi renonce à l'imposition de ce genre de prestations à soi-même. L'état de fait des prestations 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). Au nom 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 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.<sup>102</sup> C'est pourquoi, il faut supprimer l'imposition des prestations à soi-même dans le domaine de la construction. 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. Les pertes fiscales pour la Confédération restent donc limitées.

## **Chapitre 5: Naissance et prescription de la créance fiscale et du droit à la déduction de l'impôt préalable**

### **Art. 28 Naissance de la créance fiscale**

L'*alinéa 1* reprend ce que règle l'art. 43, al. 1, let. a, LTVA en vigueur.

L'*alinéa 2* fixe ce que dispose l'art. 43, al. 1, let. b, LTVA en vigueur. La naissance de la créance fiscale en cas d'établissement du décompte selon les contre-prestations reçues a été réglé dans un alinéa séparé pour donner une meilleure vue d'ensemble. La dernière partie de la phrase de l'actuelle let. b «cela vaut également pour les

<sup>102</sup> En Autriche, les loyers sont soumis à la TVA, raison pour laquelle la question de l'imposition des prestations à soi-même dans le domaine de la construction ne se pose pas.

paiements anticipés» a été supprimée, car il s'agit d'une évidence, qui résulte déjà de la teneur du reste de l'alinéa.

Les *alinéas 3 et 4* correspondent à l'art. 43, al. 2 et 4, LTVA en vigueur.

### **Art. 29 Naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable**

Cet article correspond à l'actuel art. 38, al. 7, LTVA. Du point de vue rédactionnel, il n'a été modifié que légèrement afin d'en faciliter la lecture. Il a en outre été adapté, sur le plan de la terminologie, à la nouvelle loi sur les douanes qui entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2007.

### **Art. 30 Prescription de la créance fiscale**

La prescription est actuellement réglée à l'art. 49 LTVA. Aux termes de cette disposition, une créance fiscale se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance. Elle peut être interrompue, c'est-à-dire qu'elle commence à courir à nouveau, par le biais en particulier de décomptes complémentaires, de décisions et décisions sur réclamations. L'interruption et la suspension de la prescription sont réglées aux al. 2 et 3 de l'art. 49 LTVA. L'al. 4 de l'art. 49 LTVA dispose que la créance fiscale se prescrit dans tous les cas par quinze ans (prescription absolue) à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance.

Les assujettis, les associations économiques, les fiduciaires et autres prestataires de conseil ainsi que les milieux politiques reprochent à la réglementation actuelle son côté unilatéral en ce qui concerne la répartition des risques. Elle serait en outre entachée d'insécurité au niveau du droit. La Chambre fiduciaire, appuyée en cela par le rapport Spori, a donc recommandé de prévoir dans la loi la suspension de la prescription en lieu et place de l'actuelle interruption de la prescription.<sup>103</sup> Toutefois, des clarifications complémentaires ont démontré que la suspension de la prescription est difficilement applicable et qu'elle soulève un grand nombre de questions nouvelles. C'est pourquoi, le présent projet reprend une nouvelle proposition de la Chambre fiduciaire et introduit dans la loi deux délais différents en matière de prescription, lesquels, tel que cela est le cas actuellement, peuvent être interrompus.

En principe, le délai de la prescription relative s'élève, selon *l'alinéa 1*, à cinq ans. Ceci correspond à l'actuel article 49 alinéa 2 LTVA et s'applique par analogie également aux autres impôts perçus par la Confédération.<sup>104</sup> Si l'AFC constate une erreur, par exemple lors de l'examen du décompte de l'assujetti, et qu'elle la corrige au moyen d'un décompte complémentaire ou d'un avis de crédit, la prescription sera interrompue en ce qui concerne les postes corrigés, ce qui aura pour conséquence que le délai de la prescription relative recommencera à courir sur une nouvelle période de cinq ans.

Si l'AFC communique à l'entreprise assujettie qu'elle va procéder à un contrôle en vertu de l'art. 74, al. 2, P-LTVA ou, exceptionnellement, si elle procède à un tel contrôle sans avis préalable, la prescription sera, selon *l'alinéa 3*, également interrompue. Toutefois, après le contrôle, le délai de la prescription relative ne recom-

<sup>103</sup> Cf. rapport Spori, p. 43.

<sup>104</sup> P. ex. art. 17, al. 1, LIA, art. 30, al. 1, LT, art. 7, al. 1, LFisE, art. 120, al. 1, LIFD.

mencera pas à courir sur une période complète de cinq ans, mais uniquement sur une période de deux ans (*alinéa 2*). Si la prescription n'est pas de nouveau interrompue au cours de ces deux années (p. ex. du fait que le paiement d'un montant d'impôt est exigé ou qu'une décision est rendue), la créance fiscale est prescrite. Le projet prévoit en outre à l'art. 74, al. 3, que l'AFC doit terminer son contrôle en tout cas dans les deux ans qui suivent le préavis de contrôle, comme elle doit le cas échéant, dans le même délai, rendre une décision à son sujet. 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. D'autre part, elle permet 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, ce qui est également à l'avantage des assujettis.

*L'alinéa 4* correspond à l'art. 49, al. 2, 2<sup>e</sup> partie de la phrase, LTVA.

*L'alinéa 5* correspond à l'actuel art. 49, al. 3, LTVA.

*L'alinéa 6* règle ce que l'art. 49, al. 4, LTVA normalisait jusqu'à maintenant. La prescription absolue (nouveau) a toutefois été réduite 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 (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, elle sera à chaque fois prescrite et son paiement ne pourra plus être exigé par l'AFC. Celle-ci sera donc obligée de rendre ses premières décisions et décisions sur réclamations le plus rapidement possible.

### **Art. 31 Prescription de la perception de l'impôt**

Cette disposition est nouvelle. La prescription de la perception de l'impôt n'était auparavant pas explicitement réglée dans la loi, elle n'était intégrée que de manière implicite dans l'art. 49 LTVA. Cette nouvelle énonciation sert à clarifier les choses et permet une meilleure vue d'ensemble. Par le biais de la réduction de la prescription de la perception de l'impôt à 10 ans (cf. art. 30 P-LTVA), la problématique inhérente à l'impossibilité de réclamer le paiement de créances fiscales, fixées et entrées en force, est accentuée, si entre-temps, la prescription est arrivée à son terme. Ceci conduirait à des résultats choquants et aurait pour conséquence de prêter les assujettis qui paient correctement l'impôt dont ils sont redevables à l'AFC. La prescription de la perception de l'impôt ne contredit en outre pas le postulat relatif à l'amélioration de la sécurité juridique, étant donné que ce n'est que par le biais de la fixation d'une créance fiscale ayant valeur de chose jugée, que l'on obtient la clarté juridique.

*Alinéa 1:* Dorénavant, il est donc fait la distinction entre la prescription de la taxation de l'impôt et la prescription de la perception de 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 de la taxation de l'impôt ait été réduite, d'un tiers, à 10 ans, la

perception de l'impôt dû (après que l'assiette de l'impôt ait valeur de chose jugée suite à une procédure) doit demeurer possible et ne pas être empêchée par toute tentative visant à retarder le paiement. Les mesures d'exécution forcée peuvent prendre beaucoup de temps à cause, par exemple, des procédures de recours contre les décisions de l'Office des poursuites au sens des art. 17 ss LP<sup>105</sup>, 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. D'autre part, il y a lieu de prendre en considération que l'AFC, dans des cas fondés, devrait accorder des facilités de paiement aux assujettis par le biais de plans de paiement. La prescription de la perception de créances fiscales pour lesquelles une procédure de décision a été conduite commence à courir dès lors que la détermination desdites créances fiscales est entrée en force. Elle dure cinq ans.

*Alinéas 2 et 3:* La prescription de la perception de 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.

*Alinéas 4 et 5:* 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 de sa perception est régie par les dispositions idoines de la LP (art. 149a LP), comme c'est le cas pour toutes les autres créances.

### **Art. 32 Prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable et au remboursement de l'impôt**

La réglementation relative à la prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable et au remboursement de montants d'impôt payés à tort est réglée de la même manière qu'aujourd'hui. Ainsi, un assujetti peut, à la condition que la déduction de l'impôt préalable ou les montants d'impôt payés à tort n'aient pas déjà été fixés dans une décision entrée en force, dans un délai de cinq ans, mais au plus tard dans les 10 ans après sa naissance, faire valoir sa créance vis-à-vis de l'AFC. A la différence de l'AFC, la position de l'assujetti est améliorée, étant donné qu'en ce qui concerne le délai de la prescription relative n'a pas été réduit, mais qu'il s'élève toujours à cinq ans.

*L'alinéa 1* correspond à l'article 50 alinéa 1 LTVA. Toutefois, et ceci est nouveau, il règle non seulement la prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable, mais aussi celle du droit au remboursement de montants d'impôt payés à tort.

*L'alinéa 2* reprend, lui aussi, le droit actuellement applicable (art. 50 al. 2 LTVA).

*L'alinéa 3* correspond à l'article 50 alinéa 3 LTVA.

*L'alinéa 4* correspond à l'article 50 alinéa 4 LTVA. Toutefois, la prescription absolue a été, de manière analogue à ce que prévoit l'article 30 P-LTVA, réduite de 15 à 10 ans. En l'espèce, la motivation est la même que celle valable pour l'art. 30 P-LTVA. Il est ainsi tenu compte des vœux formulés par les assujettis en relation avec des procédures plus rapides, et sont ainsi créées en l'état les contraintes en vue de parvenir à une sécurité juridique immédiate.

<sup>105</sup> Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP), RS 281.1.

### **Titre 3: Impôt sur les prestations de services fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger (impôt sur les acquisitions)**

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

#### **Art. 33 Assujettissement**

La réglementation actuelle visée aux articles 24, 10 et 28 alinéa 4 LTVA a été reprise, à peu de chose près, sous cet article 33. Il s'agit en particulier d'adaptations rédactionnelles. Il faut toutefois relever que les prestations de services, soumises au principe du lieu du prestataire conformément à l'article 5 alinéa 2 lettre f P-LTVA, ne doivent (nouveau) plus être saisies par cet impôt sur les acquisitions (de l'étranger). 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 minimales. 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 les personnes déjà assujetties doivent en principe (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'article 5 alinéa 1 P-LTVA, est applicable. Cela constitue également une simplification substantielle qui ne devrait pas avoir de conséquences en principe, étant donné que les personnes assujetties peuvent mettre en compte cet impôt, dans leur décompte, à titre de la déduction de l'impôt préalable.

*L'alinéa 1 lettre 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 traitant de l'objet de l'impôt sur les importations. Il n'existe pas de valeur marchande pour des logiciels importés sur la base d'un contrat qui ne prévoit pas, pour sa durée, le nombre et/ou la fréquence de la livraison de supports de données (p. ex. contrat de maintenance) et qui comprend d'autres prestations (p. ex. assistance). Il n'y a pas non plus de valeur marchande pour un support de données importé lorsqu'il faut payer, pour un logiciel, des droits de licence périodiques ou lorsqu'un logiciel n'est pas disponible sur le marché. De même, lors de la livraison de plans par des architectes et des ingénieurs ainsi que lors de la cession de droits et pour d'autres valeurs immatérielles, il n'existe pas de valeur marchande si ces prestations sont fournies sur la base de contrats indépendants. Il en va ainsi également lors de la remise de mémoires par des avocats, de rapports d'expertise et de traductions de textes. La forme du support (papier, disquettes, CD-ROM, etc.) est sans importance.

#### **Art. 34 Calcul de l'impôt et taux de l'impôt**

Cet article dispose que pour le calcul de l'impôt et les taux de l'impôt applicables en matière d'impôt sur les acquisitions, ce sont les dispositions valables pour l'impôt sur

les opérations réalisées sur le territoire suisse qui s'appliquent (articles 20 et 22 P-LTVA).

### **Art. 35 Naissance et prescription de la créance fiscale**

*L'alinéa 1* se réfère à l'actuel article 43 alinéa 3 LTVA. 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.

*L'alinéa 2* reprend l'intention mentionnée à l'actuel article 45 alinéa 1 LTVA (en particulier à sa let. c) tout en la modifiant sur le plan rédactionnel. Du point de vue de son contenu, cet alinéa correspond toutefois au droit actuel.

La prescription (nouveau) est réglée explicitement à *l'alinéa 3*. Elle est toutefois, aujourd'hui déjà, en adéquation avec le droit applicable aux opérations effectuées sur le territoire suisse (art. 30 à 32 P-LTVA).

## **Titre 4: Impôt sur les importations**

### **Art. 36 Droit applicable et autorité compétente**

*L'alinéa 1* correspond à l'actuel art. 72 LTVA.

Les *alinéas 2 et 3* correspondent, dans leur teneur, à l'art. 82 LTVA en vigueur. En outre, à l'alinéa 3, les renvois à d'autres dispositions de la LTVA 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 sous le titre "Impôt sur les importations", une telle mention pourrait être comprise dans le sens que sont concernées à ce titre les personnes qui sont redevables de l'impôt à l'importation, alors que cette disposition se réfère plutôt aux entreprises qui sont immatriculées dans le registre des assujettis de l'AFC ou de l'Administration fiscale de la Principauté du Liechtenstein.

### **Art. 37 Sujet fiscal**

L'art. 37 P-LTVA correspond, dans sa teneur, à l'art. 75 LTVA en vigueur. Seules des adaptations rédactionnelles y ont été apportées par rapport, en particulier, à la nouvelle loi sur les douanes (nLD) qui entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2007. En outre, l'intitulé du titre a été modifié.

### **Art. 38 Objet de l'impôt**

L'art. 38 P-LTVA correspond à l'art. 73, al. 1 et 3, LTVA en vigueur.

*L'alinéa 3* est nouveau. Il 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 l'impôt dû sur de telles opérations effectuées sur le territoire suisse (cf. art. 16 P-LTVA).

### **Art. 39 Importations franches d'impôt**

A l'*alinéa 1* le ch. 2 de l'art. 74 LTVA en vigueur n'a pas été repris et un nouveau chiffre 7 y a été intégré. Il s'agit ici d'une adaptation en prévision de la nouvelle loi sur les douanes. A part cela, seules des modifications rédactionnelles ont été apportées à l'al. 1 dans le sens de clarifications. Toutefois, afin de permettre une meilleure vue d'ensemble, les chiffres ont été ordonnés de manière différente. Premièrement, il est fait mention, nommément, des biens admis en franchise d'impôt et ensuite de ceux qui ne sont admis en franchise d'impôt que dans le cadre d'une procédure douanière de taxation déterminée.

Le *chiffre 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 en franchise d'impôt d'un avion sur le territoire suisse loué à l'étranger par une compagnie aérienne, après que les rapports de location soient arrivés à leur terme, doivent être réglés dans l'ordonnance.

L'*alinéa 2* est nouveau. Il s'agit d'une adaptation en relation avec la nouvelle loi sur les douanes.

### **Art. 40 Calcul de l'impôt**

A l'*alinéa 1* ce sont principalement des modifications rédactionnelles qui ont été apportées par rapport à l'actuel art. 76, al. 1, LTVA. L'intitulé du titre a été modifié.

La *lettre c* est formulée de façon nouvelle. Dans le passé, il est arrivé que des contribuables soient partis de l'idée que l'assujettissement à l'impôt sur les importations était également donné dès lors qu'une entreprise étrangère ne faisait qu'importer du matériel de montage qu'elle n'incorporait pas dans ses travaux, mais qui, par conséquent, était utilisé en vue de fournir, sur le territoire suisse, des prestations dans le cadre de contrats d'entreprise, respectivement en vue d'exécuter des travaux. Afin d'éviter de tels malentendus, le texte de loi doit être formulé de manière plus claire.

L'*alinéa 3 lettre 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 transportés en libre pratique sur le territoire suisse, il en résulte une créance fiscale conditionnelle en ce qui concerne la déclaration de transit et une créance fiscale impérative lors de la déclaration en vue du passage en libre pratique. Tel que cela ressort déjà de l'article 19 alinéa 1 chiffre 5 P-LTVA, il faut s'efforcer à 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, en raison aussi de la systématique du nouveau droit douanier, 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. La description de ce lieu est identique à celle normalisée à l'article 76 alinéa 3 lettre b LTVA. Il s'agit donc 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'article 42 P-LTVA. Ces modifications relèvent d'une clarification, de même qu'elles sont la conséquence de l'introduction du nouveau droit douanier. Elles sont enfin en concordance avec les dispositions prévues à l'article 19 alinéa 1 chiffre 5 P-LTVA.

### **Art. 41 Taux de l'impôt**

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

### **Art. 42 Naissance et prescription de la créance fiscale**

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

Les *alinéas 1 à 3* correspondent à l'art. 78 LTVA en vigueur. Seules des modifications rédactionnelles y ont été apportées dans le sens de clarifications et en vue de l'introduction de la nouvelle loi sur les douanes.

La teneur de *l'alinéa 4* 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 à l'importation doit se régler (nouveau) d'après la loi sur les douanes. C'est pourquoi, un renvoi y a été intégré. Pour le débiteur des droits douaniers, la distinction entre le paiement de l'impôt à l'importation ou de droits douaniers a peu d'importance. En ce qui concerne l'AFD, la rentabilité de la perception de l'impôt est améliorée. En raison de la modification et de la réduction des délais relatifs à la prescription de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et sur les acquisitions (de l'étranger), le délai de la prescription en matière d'impôt à l'importation est dorénavant différent (cf. art. 30 ss P-LTVA). La prescription absolue s'élève, pour l'impôt à l'importation, à 15 ans et pour l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et sur les acquisitions (de l'étranger), à 10 ans. En la matière, il y a lieu d'accorder plus d'importance à l'analogie par rapport à l'art. 75 nLD 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. 43 Intérêt moratoire**

L'art. 43 est nouveau. La LTVA en vigueur ne règle explicitement l'intérêt moratoire et l'intérêt rémunérateur 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, laquelle entre en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2007, l'intérêt moratoire et l'intérêt rémunérateur y sont, entre autres, 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 correspondantes relatives à l'intérêt moratoire et rémunérateur sont prévues aux art. 19d à 19f OLTVA, lesquelles entreront en vigueur en même temps que la nouvelle loi sur les douanes. 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 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. 45 al. 1 P-LTVA). C'est pourquoi, outre la dérogation par rapport aux dispositions applicables en la matière sur les 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 entreprises immatriculées en qualité d'assujetties à la TVA suisse auraient bien de la peine à comprendre, lors de la modification, en raison du droit douanier, d'une taxation provisoire en une taxation définitive, qu'un intérêt moratoire leur soit réclamé.

#### **Art. 44 Exceptions à l'obligation de payer un intérêt moratoire**

Cet article est nouveau. Sa teneur est actuellement reprise dans l'ordonnance relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA). Concernant sa motivation, il est renvoyé aux explications relatives à l'art. 43 P-LTVA.

#### **Art. 45 Prescription du droit au remboursement de l'impôt**

Les *alinéas 1 ainsi que 3 à 5* correspondent au droit actuel (art. 80 LTVA).

*L'alinéa 2* a été complété. Il correspond à l'article 80 alinéa 2 LTVA après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur les douanes.

#### **Art. 46 Remboursement pour cause de réexportation**

Cet article correspond, dans sa teneur, à l'actuel art. 81 LTVA. Des modifications rédactionnelles y ont été apportées dans le sens de clarifications.

L'art. 11 nLD, en relation avec l'art. 38 de la nouvelle ordonnance sur les douanes (nOD), 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 l'économie administrative 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.

#### **Art. 47 Intérêt rémunérateur**

Cet article est nouveau. Sa teneur est actuellement reprise dans l'ordonnance relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA). Concernant sa motivation, il est renvoyé aux explications relatives à l'art. 43 P-LTVA.

#### **Art. 48 Report du paiement de l'impôt**

Cet article correspond à l'actuel art. 83 LTVA. Les modifications qui y ont été apportées concernent des améliorations sur le plan de la linguistique.

## **Art. 49 Remise**

Cet article correspond, dans sa teneur, à l'art. 84 LTVA en vigueur. Seules des adaptations rédactionnelles et de linguistique en relation avec le nouveau droit douanier y ont été apportées.

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

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 et qu'elle est rangée dans la loi à un endroit clairement délimité par rapport aux dispositions matérielles. La première partie de la loi contient le droit matériel et la deuxième partie le droit procédural.

Le titre 5 règle la procédure applicable à l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse ainsi que sur les acquisitions (de l'étranger). En soi, il faudrait également mentionner ici la procédure applicable à l'impôt sur les importations. Toutefois, étant donné que cette procédure relève des dispositions de la loi sur les douanes, elle est donc réglée dans cette loi. Les dispositions procédurales, en soi peu nombreuses, qui ont dû être normalisées en dérogation ou en complément de la loi sur les douanes, sont directement reliées aux dispositions matérielles du titre 4 relatives à l'impôt sur les importations.

## **Art. 50 Principes**

Cet article correspond, dans sa teneur, à l'actuel art. 52 LTVA. Afin de permettre une meilleure vue d'ensemble, cet article a été scindé (nouveau) en deux alinéas. En outre, la notion d'«impôt sur les opérations faites sur le territoire suisse» a été remplacée par «impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse» et «impôt sur les acquisitions».

L'*alinéa 3* stipule nouvellement que l'AFC doit 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'*alinéa 4* régit le principe visant à traiter les assujettis avec une attention particulière. 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 définition de la pratique en général.

## **Chapitre 1: Droits et obligations de procédure**

### **Section 1: Droits et obligations de l'assujetti**

#### **Art. 51 Déclaration d'assujettissement, retrait de la déclaration**

*L'alinéa 1* correspond à l'actuel art. 56, al. 1, LTVA.

*L'alinéa 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. Ceci s'explique en relation avec l'art. 13 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 (nouveau) doit être communiqué (cas de la liquidation d'une entreprise excepté) par les assujettis eux-mêmes. Cette façon de procéder rend inutile l'art. 29<sup>bis</sup> LTVA en vigueur dont la règle normative est intégrée dans la nouvelle réglementation. Cette modification améliore de manière significative la position des assujettis. 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). Il en résulte, pour les entreprises ayant cessé leur exploitation mais qui doivent encore procéder à des travaux d'élimination ou de désaffectation confiés à des tiers, qu'elles se trouvent confrontées à une charge fiscale irrécupérable, étant donné qu'elles ne peuvent plus mettre en compte l'impôt préalable qui leur a été facturé par les tiers à qui elles ont confié ces travaux. C'est précisément dans le cadre de la désaffectation d'installations nucléaires que les sommes en jeu peuvent être très importantes, cas de figure, d'ailleurs, en raison duquel l'art. 29<sup>bis</sup>, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2005, a été inscrit dans la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Dorénavant, selon la réglementation proposée, les entreprises assujetties le resteront aussi longtemps qu'elles ne font pas part à l'AFC du retrait de leur déclaration, ce qui aura pour conséquence d'éliminer les problèmes précités. Cette solution n'est pas applicable qu'aux installations nucléaires, mais bien à toutes les entreprises, en particulier aux décharges, lesquelles, en raison des dispositions légales relatives à la protection de l'environnement, doivent être assainies.

*L'alinéa 3* correspond, dans sa teneur, à l'actuel art. 56, al. 4, LTVA. Cet article a été complété en y ajoutant (nouveau) que les acquisitions (de l'étranger) doivent être déclarées simultanément à la déclaration d'assujettissement. Il s'agit ici d'une clarification.

#### **Art. 52 Autotaxation**

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

*L'alinéa 2* règle séparément (nouveau) 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. 53 Correction d'erreurs dans le décompte**

Cet article est nouveau. Les décomptes d'impôt doivent en principe être conformes aux faits et rapports juridiques réels. Aujourd'hui déjà, une certaine tolérance prévaut dans le sens que l'AFC prescrit aux personnes assujetties qu'elles doivent vérifier périodiquement (au moins une fois par année) la concordance des chiffres d'affaires.

faire déclarés, ainsi que des montants d'impôt préalable déduits avec les chiffres qui ressortent de leur comptabilité et que les éventuelles corrections doivent être annoncées à l'AFC. Ceci ressort actuellement du chiffre marginal 968 des Instructions 2001 sur la TVA.

Selon la pratique actuelle de l'AFC, des contrôles en relation avec la concordance des chiffres d'affaires déclarés et la plausibilité des montants d'impôt préalable déduits sont effectués sur un exercice commercial annuel complet. Si des différences ne sont pas constatées, l'AFC n'examinera pas si les chiffres d'affaires ont été correctement déclarés par trimestre. Il en va de même pour les erreurs d'imposition déclarées ultérieurement. Si celles-ci sont communiquées par écrit à l'AFC, elle procède aux corrections matérielles qui s'imposent dans le décompte du 4<sup>e</sup> trimestre. La personne assujettie peut également procéder elle-même à la correction dans le 1<sup>er</sup> trimestre de l'année suivante, sans que cela ait des conséquences pour elle. Cette pratique doit être ancrée dans la loi au moyen de cet article.

*L'alinéa 1* dispose que la personne assujettie doit vérifier si les chiffres d'affaires déclarés et les montants d'impôt préalable déduits concordent avec les chiffres ressortant du bilan annuel.

*L'alinéa 2* 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, ceci au cas où, dans le cadre du contrôle de la concordance des chiffres d'affaires déclarés, elle constaterait des erreurs dans son décompte.

*L'alinéa 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.

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 prescriptions applicables en matière d'autotaxation. Dite possibilité de correction renforce toutefois la sécurité du droit en ce qui concerne les personnes assujetties.

Une autre simplification est prévue à l'*alinéa 4*, à savoir que l'AFC accorde 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. 58, al. 4, 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. 54 Méthode de décompte**

Les *alinéas 1 et 2* disposent que la méthode de décompte effective est la règle. Ils consacrent ainsi explicitement, et de manière autonome, le droit et la pratique applicables en la matière. Ceci facilite et améliore la lecture et la compréhension de la loi. Les modifications apportées sont de nature rédactionnelle.

*L'alinéa 3* 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 310 000

assujettis recensés à ce jour décomptent l'impôt dû de cette façon. Afin de permettre l'utilisation de cette méthode de décompte à 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 actuelle de la dette fiscale de 60 000 francs est relevée, quant à elle, à 100 000 francs. Cet élargissement est d'autant plus justifié du fait que cette méthode de décompte représente une simplification essentielle pour les assujettis. En effet, la méthode des taux de la dette fiscale nette met à la disposition des assujettis un mode de décompte qui leur facilite énormément les obligations qui leur sont dévolues en rapport avec les travaux administratifs liés à la comptabilité et à l'établissement des décomptes. 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 valable 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 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. 56, al. 2, 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 en plus auront la possibilité d'établir leurs décomptes par le biais de taux de la dette fiscale nette.

*L'alinéa 4* 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 une branche d'activité le taux de la dette fiscale nette dont la valeur moyenne lui est la plus proche. 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 sont, 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 publication, par l'AFC, des bases de calcul n'est pas possible en raison notamment du secret fiscal. Par contre, 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, fasse régulièrement des vérifications sur le bien-fondé des taux de la dette fiscale nette fixés par l'AFC.

*L'alinéa 5* est nouveau. Toutefois, il ne règle que la pratique actuelle de l'AFC concernant en particulier les collectivités publiques et qui a été 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<sup>106</sup>, ainsi que les associations et les

<sup>106</sup> Sont réputés domaines analogues, par exemple, les hôpitaux privés ou les écoles, les entreprises de transport public ainsi que les organisateurs de manifestations ne se déroulant pas régulièrement dans les domaines du sport et de la culture.

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 de décompte forfaitaire.<sup>107</sup>

*L'alinéa 6* 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 chaque fois, au plus tôt, qu'au terme d'une période de cinq ans. Or, l'obligation légale de devoir notamment appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette pendant au moins cinq, incite bon nombre d'entreprises à ne pas adhérer à cette méthode de décompte simplifié. La raison principale découle du fait que 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. 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 de pouvoir 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 qu'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, chaque fois à la fin d'une année, les assujettis, dans les années où des investissements sont réalisés ayant comme corollaire une charge d'impôt préalable 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 à des fins d'économie d'impôt, 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 la rentabilité du paiement de l'impôt auprès des assujettis, mais aussi la rentabilité de la perception de l'impôt auprès de l'administration fiscale.

## **Art. 55 Mode de décompte**

*L'alinéa 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

<sup>107</sup> Cf. à ce sujet la brochure n° 18 «Collectivités publiques», ch. 9, pp. 41 ss.

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'alinéa 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, étant donné qu'elles ne sont pas très importantes et qu'il s'agit d'offrir aux assujettis une solution aussi flexible que possible.

*L'alinéa 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. Cette réglementation est évidente, étant donné que la période fiscale englobe et clôt une «année fiscale» (cf. à ce sujet l'art. 56 P-LTVA). C'est pourquoi, les mêmes règles et les mêmes principes doivent prévaloir durant cette période, afin de garantir une application uniforme, claire et digne de confiance des normes légales à toutes les parties.

*L'alinéa 4 lettre a* correspond à l'actuel art. 44, al. 5, LTVA. *La lettre 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. 56 Période fiscale et période de décompte**

*L'alinéa 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. A l'art. 45 LTVA, seule la période de décompte est définie. 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. Par contre, la période fiscale est la période sur laquelle l'impôt est perçu. Du point de vue de la pratique, cette distinction n'aura aucune incidence par rapport à la situation juridique prévalant actuellement, ceci étant donné, qu'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.<sup>108</sup>

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 (p. ex. exercice commercial se clôturant au 31 mars), ce choix représente une simpli-

<sup>108</sup> Instructions 2001 sur la TVA, ch. 968.

fications importante lors du décompte final. Pour l'AFC, cela engendrera un surplus de travail. Toutefois, au vu de la mise en œuvre d'une nouvelle solution informatique, l'AFC devrait être en mesure d'y faire face.

*L'alinéa 2* 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, tout autant qu'auparavant. La durée de la période de décompte dépend de la méthode de décompte choisie.

*L'alinéa 3* correspond, dans sa teneur, à l'actuel art. 45, al. 2, LTVA. Il n'a fait l'objet que de modifications rédactionnelles minimales.

## **Art. 57 Procédure de déclaration**

Cet article règle la procédure de déclaration en cas de transfert de patrimoine, comme c'est le cas de l'art. 47, al. 3, LTVA en vigueur. Son contenu a toutefois été remanié du point de vue stylistique afin d'être plus clair et il a été adapté conformément à la loi sur la fusion<sup>109</sup>. Ainsi, la procédure de déclaration doit obligatoirement être appliquée, comme jusqu'à ce jour, lorsque les conditions énumérées sont remplies.

*Alinéa 1* : La réglementation de la procédure de déclaration fixée à l'art. 47, al. 3, LTVA conduit à des difficultés résultant avant tout du texte même de la loi qui énumère un certain nombre de notions juridiques imprécises (patrimoine, partie de patrimoine, restructuration d'entreprises). Le rapport Spori propose d'élargir la procédure de déclaration.<sup>110</sup> Le projet de loi tente de concilier les objectifs de l'Administration fédérale des contributions (procédure de déclaration comme sécurité contre les pertes fiscales) avec ceux des assujettis (clarté, travaux administratifs simples).

Comme les purs flux financiers ne sont pas imposables, la valeur patrimoniale à transférer dans le cadre de la procédure de déclaration représente toujours les actifs, avec ou sans les passifs, et non pas uniquement l'argent ou les créances. La procédure de déclaration ne s'applique donc pas en cas de fondation par apports en espèces ou d'augmentation de capital en espèces. Contrairement au règlement actuel, le fait que les actifs transférés constituent «tout ou partie d'un patrimoine» ne joue plus de rôle. Le transfert d'un seul actif suffit également dans le domaine fiscal pour que la procédure de déclaration s'applique (p. ex un droit, un brevet ou un immeuble). Elle s'applique également lors du transfert de l'entier des actifs. Comme l'application de cette procédure obligatoire est élargie sur ce point par rapport à la réglementation actuelle, l'examen minutieux de la notion de tout ou partie de patrimoine peut donc être abandonné.

La procédure de déclaration est obligatoire dans les cas de restructuration en tout genre, dans la mesure où les autres conditions sont remplies. Le terme de restructuration n'est pas utilisé, car il est déjà englobé dans d'autres notions de la loi sur la fusion. Il s'agit ici également, en plus des éléments constitutifs d'un transfert de patrimoine fiscalement neutre (pour les impôts directs), de la création, de l'augmen-

<sup>109</sup> Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (loi sur la fusion, LFus) ; RS 221.301.

<sup>110</sup> Rapport Spori, p. 44 s. Pour un élargissement de la procédure de déclaration, v. ch. 7.3 ci-après.

tation de capital et de la liquidation d'entreprises, qui ne constituent souvent pas une partie d'un transfert de patrimoine fiscalement neutre selon la loi sur la fusion.

L'*alinéa 2* est nouveau et prévoit à ce sujet une facilité pour les assujettis, en ce sens que l'AFC doit renoncer à l'avenir à appliquer la procédure de déclaration 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 qu'ils déclarent et versent l'impôt et que le destinataire fasse valoir l'impôt préalable. Dans de tels cas, on doit renoncer à l'application (ultérieure) de la procédure de déclaration, sans que cela porte préjudice au fisc. Ce nouvel alinéa 2 permet ainsi une application quelque peu flexible de la procédure de déclaration.

Enfin, il faut mentionner la nouvelle disposition de l'art. 90, al. 2, let. k, P-LTVA qui délègue la compétence au Conseil fédéral de décider dans quels autres cas la procédure de déclaration peut ou doit être appliquée.

### **Art. 58 Comptabilité**

Le contenu du *1<sup>er</sup> alinéa* correspond à celui de l'actuel art. 58, al. 1, LTVA. Il a cependant été modifié et surtout raccourci. 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<sup>111</sup>) doit être suffisant pour ce qui concerne la TVA. L'AFC peut édicter à titre exceptionnel des obligations allant au-delà si elles s'avèrent 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 *2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> alinéas* reprennent le contenu de l'actuel art. 58, al. 2, LTVA. Ils ont été remaniés du point de vue stylistique afin d'être plus clairs et ont été adaptés aux nouvelles dispositions relatives à la prescription. Dans le champ d'application du *2<sup>e</sup> al.*, le délai de conservation a ainsi été raccourci, ce qui représente un allègement pour les assujettis. Dans le champ d'application du *3<sup>e</sup> al.*, 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. 27, al. 2 et de l'art. 28, al. 3, P-LTVA, les biens immobiliers sont, en ce qui concerne la TVA, amortis après plus de vingt ans.

Ainsi, la réserve formulée à l'égard de l'art. 962 CO relatif à l'obligation de conservation a 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<sup>112</sup>, l'art. 962 CO ne traite plus que la

<sup>111</sup> Loi fédérale complétant le code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) du 30 mars 1911 ; RS 220.

<sup>112</sup> Entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2002.

durée et le début de l'obligation de 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.

Le 4<sup>e</sup> *alinéa* correspond à l'actuel art. 58, al. 3, LTVA. Afin d'être précis, il est clairement précisé que non seulement l'impôt dû, mais également l'impôt préalable, peuvent être déterminés par approximation.

### **Art. 59 Forme de la facture**

Le contenu du 1<sup>er</sup> *alinéa* correspond à l'actuel art. 37, al. 1, LTVA. Il a été présenté de manière plus claire et modifié du point de vue rédactionnel, dans la mesure où il n'est nouvellement question que du destinataire et non plus du destinataire assujéti. En effet, un destinataire qui n'est pas assujéti 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. 26 P-LTVA).

Les allègements de la pratique introduits entre-temps par l'AFC ont été intégrés.<sup>113</sup>

Le 2<sup>e</sup> *alinéa* correspond à l'art. 37, al. 2, LTVA et n'a subi que des changements stylistiques minimes.

Le 3<sup>e</sup> *alinéa* est nouveau. Ainsi, la pratique confirmée et non contestée<sup>114</sup> est reprise dans la loi. Conformément aux explications données dans la communication concernant la pratique de l'AFC (en particulier le renvoi à l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 juin 2003 [2A.326/2002]), le titre de l'actuel art. 37 et son 6<sup>e</sup> al., LTVA ont été également modifiés. Si l'on constate ultérieurement que le montant de TVA facturé au client est trop élevé ou trop bas (erreur de calcul, application d'un taux de l'impôt erroné, base de calcul fautive, etc.), la correction devra être faite par un débit complémentaire ou par un avis de crédit conforme aux exigences formelles. Le débit complémentaire ou l'avis de crédit fera mention de la pièce justificative initiale et chaque justificatif complémentaire sera comptabilisé et remis au destinataire de la prestation. A défaut de correction, les montants d'impôt éventuellement calculés à tort ou en trop restent dus en totalité. Le destinataire assujéti rectifiera ensuite, dans les mêmes proportions, la déduction de l'impôt préalable. La question du transfert de l'impôt relève de la sphère privée des parties et n'est plus réglée dans le chapitre relatif à la facturation. Ce principe est nouvellement repris à l'art. 71, al. 1, P-LTVA.

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 arrêtée à l'art. 3, let. i, P-LTVA englobe aussi les notes de crédit, car elles sont également considérées comme un document par lequel on facture une prestation à un tiers, peu importe le nom qui lui est donné dans les transactions commerciales.

Le 4<sup>e</sup> *alinéa* correspond à l'art. 37, al. 5, LTVA.

<sup>113</sup> Voir la communication concernant la pratique de l'AFC du 1<sup>er</sup> janvier 2005, ch. 2.1.

<sup>114</sup> Voir la communication concernant la pratique de l'AFC du 30 janvier 2004.

## **Art. 60 Mention de l'impôt**

Le *1<sup>er</sup> alinéa* correspond à l'actuel art. 37, al. 4, LTVA, mais a été modifié du point de vue rédactionnel.

Le *2<sup>e</sup> alinéa* est nouveau. La description précise dans la loi des conséquences d'une mention erronée de l'impôt répond en particulier à un besoin des assujettis. La disposition confirme d'abord le principe général et valable en droit de la TVA, selon lequel un impôt mentionné est également dû (impôt facturé = impôt dû). 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.

Le *2<sup>e</sup> alinéa* règle la situation où quelqu'un mentionne un impôt, bien qu'il n'y soit pas autorisé et qu'il contrevient ainsi à l'interdiction dont il est fait mention au *1<sup>er</sup> alinéa*, ce qui implique une conséquence juridique. Quiconque, et non pas seulement des assujettis, peut donc être concerné par ce *2<sup>e</sup> alinéa*. Dans ces cas, l'impôt mentionné est en principe dû. Cependant, la loi prévoit une possibilité d'allègement, en ce sens qu'elle reconnaît explicitement le droit de corriger ultérieurement une facture erronée. En outre, une exception au principe énoncé de l'impôt dû existe, à savoir lorsque l'auteur de la facture prouve, suite à sa facturation erronée, que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier, notamment s'il prouve que le destinataire n'a pas déduit l'impôt préalable sur la base du document erroné. Ainsi, le *2<sup>e</sup> alinéa* règle le cas où un assujetti mentionne un taux d'impôt trop haut. En principe, il a le droit de mentionner l'impôt. Le taux figurant sur la facture ne correspond cependant pas aux taux fixés à l'art. 22 P-LTVA, parce que l'assujetti indique le taux normal alors que la prestation est imposable au taux réduit, ou indique un taux fantaisiste.

Dans ce cas, 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. 22 P-LTVA s'applique d'office dans tous les cas.

## **Art. 61 Paiement de l'impôt**

Les *1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> alinéas* correspondent à l'actuel article 47 alinéas 1 et 2 LTVA. Le *2<sup>e</sup> alinéa* reprend la modification de la pratique de l'AFC intervenue le *1<sup>er</sup> janvier 2005*, selon laquelle, en cas d'erreur qui peuvent encore être corrigées ultérieurement, aucun intérêt moratoire n'est perçu. Cette modification s'étend en ce sens que de manière générale aucun intérêt moratoire n'est perçu en raison d'erreurs commises par l'assujetti, pour autant qu'elles n'entraînent aucun préjudice financier pour la Confédération. Cela représente une facilité pour l'assujetti, car une charge financière injustifiée est supprimée, mais cette mesure conduit également à une perte de recettes minime pour la Confédération. Le délai de 60 jours pour la remise du décompte et le paiement de l'impôt correspond exactement au délai que doit tenir l'AFC pour le paiement des excédents d'impôt préalable en faveur de l'assujetti, afin de ne pas être redevable d'un intérêt rémunérateur.

Le 3<sup>e</sup> *alinéa* est nouveau. Dans le cadre de procédures d'exécution forcée en vertu des dispositions de la LP, des biens du débiteur assujetti sont réalisés ou des prestations de services sont fournies. Selon l'actuel art. 8, al. 1, LTVA, ces livraisons et prestations de services, qui sont réalisées, respectivement effectuées, par l'office des poursuites et des faillites en vertu de la LP, constituent pour l'assujetti des prestations imposables. Dans la pratique toutefois, cette disposition a conduit à des incertitudes. Pendant longtemps, il n'était pas défini clairement qui doit payer la TVA due en relation avec 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 des produits. Le Tribunal fédéral a confirmé cet opinion, dans son arrêt du 10 janvier 2003 concernant la réalisation d'un immeuble dans le cadre d'une faillite.<sup>115</sup> 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 4<sup>e</sup> *alinéa* de manière claire et compréhensible pour les concernés, formulation qui correspond à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Seules les livraisons, prestations de services ou prestations à soi-même 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 l'exercice 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 52 000 poursuites, il est très important de fixer une règle légale claire relative à cet état de fait.

## **Art. 62 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 déjà, l'AFC accorde des facilités de paiement selon les possibilités, sans que ce soit expressément prévu par la loi.

Le 1<sup>er</sup> *alinéa* prévoit que l'assujetti n'a pas le droit à un paiement échelonné de l'impôt dû. Cette possibilité doit par contre lui être accordée, lorsqu'il existe une volonté de payer et que l'assujetti se trouverait dans une situation financière délicate (ou une autre situation difficile) s'il devait verser l'impôt immédiatement. Les facilités sont à octroyer de telle manière 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 consommateur et qui appartient à la Confédération dès le moment de l'échéance de

<sup>115</sup> ATF 129 III 200.

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<sup>116</sup>. En particulier, les facilités de paiement doivent éventuellement être accordées si les conditions pour bénéficier d'une remise de l'impôt sont également remplies (v. art. 64 P-LTVA). Renoncer au prélèvement d'intérêts moratoires est un acte de remise d'impôt. Il doit uniquement intervenir lorsque les montants sont insignifiants. Dans le cas de montants importants, les conditions pour une remise d'impôt doivent par contre être remplies.

L'*alinéa 2* prévoit que les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de garanties appropriées. Celles-ci sont énumérées à l'art. 81, al. 6, P-LTVA.

L'*alinéa 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.

### **Art. 63 Remboursement de l'impôt**

Le *1<sup>er</sup> alinéa* correspond à l'actuel article 48 alinéa 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 du droit privé de l'article 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 suisse 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 inaccessibilité des créances soit facilement reconnaissable dans la loi pour tous les assujettis, ce complément a été expressément ajouté.

Le *2<sup>e</sup> alinéa* correspond à l'actuel article 48 alinéas 2 et 3 LTVA. La disposition a été améliorée du point de vue rédactionnel. En particulier, l'actuel principe de droit tacite est clairement fixé à la lettre d. Selon ce principe, 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. Ceci pour autant que les conditions générales de compensation (p. ex. genre de créances identique) soient remplies et que la compensation ne soit pas exclue en raison de prescriptions particulières du droit public.<sup>117</sup>

Le *3<sup>e</sup> alinéa* est nouveau. Il abroge le principe actuellement valable selon lequel un assujetti ne peut plus revenir ultérieurement sur une créance fiscale payée sans réserve. Jusqu'à l'entrée en force, tant l'assujetti que l'AFC doivent pouvoir revenir sur des décomptes remis et les rectifier lorsqu'il apparaît qu'ils ne correspondent pas

<sup>116</sup> A l'exception de la charge administrative qui incombe à l'assujetti pour le prélèvement de l'impôt.

<sup>117</sup> Voir également l'ATF 111 Ib 158 consid. 3.

aux faits réels. Si un impôt a été payé par erreur, sur la base d'un décompte erroné et qu'il ne soit effectivement pas dû, il peut être remboursé. Cette nouvelle disposition vise le maintien de rapports corrects objectifs et clarifie le principe général du droit administratif suisse, selon lequel une prestation sans fondement juridique est à restituer. 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

Le 4<sup>e</sup> alinéa correspond à l'actuel art. 48, al. 4, LTVA.

#### **Art. 64 Remise d'impôt**

En vertu de l'article 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'article 84 alinéa 1 lettre c LTVA, remettre tout ou 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. Déjà dans le cadre de la procédure de consultation du rapport «10 ans de TVA», le souhait d'élargir l'application de la procédure de remise d'impôt, déjà prévue pour l'impôt à l'importation, à l'impôt sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions a été émis, afin d'éviter des cas de rigueur.<sup>118</sup> Le projet de loi tente de répondre à cette demande.

Le 1<sup>er</sup> alinéa 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 des assujettis qui ont prélevé préalablement la TVA. Il apparaît évident que l'AFC ne puisse aujourd'hui accorder une remise d'impôt que dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire, puisqu'une telle procédure est conforme à la LP, c'est-à-dire que l'AFC est liée à une procédure concordataire judiciaire tout comme n'importe quel 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.<sup>119</sup> 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 concernant la question de facilités de paiement.<sup>120</sup> En matière de taxe sur la valeur ajoutée également, l'on prendra en considération que l'AFC, sur la base du système multistade de l'impôt sur le chiffre

<sup>118</sup> Voir le rapport „10 ans de TVA“, p. 96.

<sup>119</sup> A l'exception de la charge administrative qui incombe à l'assujetti pour le prélèvement de l'impôt.

<sup>120</sup> ATF non publié 2A.344/2002 du 23 décembre 2002.

d'affaires et de l'impôt préalable, doit rembourser au destinataire assujetti la taxe sur la valeur ajoutée facturée, même si une remise d'impôt a été accordée au fournisseur. Par conséquent, la remise de la taxe sur la valeur ajoutée doit être uniquement accordée aux conditions suivantes : il s'agit d'impôts qui sont dus en vertu de la loi ; ils n'ont pas, pour un motif excusable, été encaissés par l'assujetti et n'ont donc pas été versés par les consommateurs ; ils n'ont pas non plus conduit à une interruption du système multistade net. Ces conditions doivent être cumulativement remplies.

Pour ces raisons, les motifs de remises sont à apprécier de manière restrictive et sont énumérés de façon exhaustive au 1<sup>er</sup> alinéa. L'AFC ne doit pas intervenir d'office, mais l'assujetti doit adresser une demande de remise de l'impôt motivée et prouver les faits avancés. La *lettre 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 lettre a doivent être remplis.

Le 1<sup>er</sup> alinéa lettre b règle le cas où l'assujetti est redevable de l'impôt uniquement parce qu'il ne s'est pas tenu aux 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 dans la loi – dans la mesure du possible – de prescriptions formelles. En particulier, les preuves à fournir par les assujettis ne seront plus soumis à aucune exigence de forme (art. 7 P-LTVA). Pour des raisons de sécurité, 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 1<sup>er</sup> juillet 2006 (v. art. 45a OLTVA).

Le 1<sup>er</sup> alinéa lettre 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. 75 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 créances d'amendes se fondent sur les dispositions du droit pénal et ne peuvent donc pas être remises dans le cadre des remises de créances réglées ici.

Le 2<sup>e</sup> alinéa correspond pour l'essentiel à l'actuel article 51 LTVA. La disposition a toutefois été complétée avec «ou renoncer à la garantie de sa créance».

*Alinéa 3:* La remise prévue dans la LTVA n'est pas sans problèmes. La norme potestative («peut») utilisée à l'article 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'article 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 LP, 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 LP, de-

mander aux créanciers le motif de leur refus, raison pour laquelle l'on ne voit pas pourquoi l'AFC devrait le faire.

Comme les assujettis n'ont en principe par le droit de bénéficier d'une remise de l'impôt, il est justifié que l'AFC puisse en décider en dernier ressort. Une procédure de recours n'améliorerait pas la situation juridique de l'assujetti, car l'instance supérieure ne pourrait qu'examiner si l'AFC a manifestement exercé son appréciation de manière abusive. Les autres lois fiscales ne prévoient pas non plus de rendre des décisions pouvant faire l'objet de réclamations à ce sujet.<sup>121</sup> Si l'AFC ne satisfait pas à ses obligations de fonction (p. ex. égalité de traitement des assujettis), l'assujetti peut procéder à un recours hiérarchique. Il y a lieu à ce sujet de préciser que suite à la réforme de la justice, une modification de la Constitution est prévue et qu'une disposition figurera nouvellement à l'art. 29a Cst., selon laquelle les citoyens auront le droit, en cas de litige, de s'adresser à un tribunal indépendant (garantie de l'accès au juge). Ce droit sera limité. Ainsi, l'article 83 lettre m de la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007<sup>122</sup> prévoit que les recours sur la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement ne pourront pas être déférés au Tribunal fédéral.

Du point de vue de la rentabilité de la perception, la décision d'élargir la remise de l'impôt aurait des conséquences, car elle entraînerait pour l'AFC un supplément de travail nécessitant du personnel et du temps. Les charges administratives seraient donc encore massivement augmentées si l'AFC n'obtenait pas le pouvoir de décision final. Dans ce cas, les autorités de recours devraient également en supporter les conséquences. L'art.90, al. 2, lettre l, P-LTVA délègue au Conseil fédéral la compétence d'arrêter les conditions et de fixer la procédure en matière de remise.

## **Art. 65 Obligation de fournir des renseignements**

Cet article correspond à l'actuel art. 57 LTVA.

Au 2<sup>e</sup> alinéa, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) a été remplacée par le Tribunal administratif fédéral en raison de la nouvelle situation juridique. A la suite de la nouvelle loi sur le Tribunal administratif fédéral<sup>123</sup>, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007, le nouveau Tribunal administratif fédéral remplace la CRC. Dans un but de clarté, le 2<sup>e</sup> alinéa confirme que les noms et adresses 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. 66 Droit d'obtenir des renseignements**

Cet article est nouveau. Le fait d'ancrer expressément un droit de l'assujetti vis-à-vis de l'AFC d'obtenir des renseignements 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.<sup>124</sup> Les renseigne-

<sup>121</sup> P. ex. art. 167 al. 3 IFD.

<sup>122</sup> Loi sur le Tribunal fédéral (LTF) ; RS 173.110.

<sup>123</sup> Loir sur le Tribunal administratif fédéral (LTAf) ; RS 173.32.

<sup>124</sup> 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.

ments communiqués sans une réserve expresse lient aussi aujourd'hui l'AFC en vertu du principe de la bonne foi. Ce lien est toutefois notamment assorti au fait que l'état de fait déterminant soit correct et complet. L'introduction de ce nouvel article, qui fixe la pratique relative aux renseignements contraignants et existant depuis des années, permet d'ancrer clairement dite pratique dans la loi.

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 celui de l'assujetti quant à la présentation complète de l'état de fait dont découle le traitement juridique diffère. En outre, il est délicat d'assortir des conséquences juridiques au non respect d'un délai de réponse.

## **Section 2: Droits et obligations des tiers**

### **Art. 67 Succession fiscale**

Le *1<sup>er</sup> alinéa* correspond à l'actuel article 30 alinéa 1 LTVA.

Le *2<sup>e</sup> alinéa* correspond à la première phrase de l'actuel article 30 alinéa 2 LTVA et a été adapté conformément à la loi sur la fusion. Le reste de la disposition a été supprimé. La responsabilité lors du transfert d'une entreprise est nouvellement réglée à l'article 68 alinéa 1 lettre 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 responsabilité du droit privé de l'article 181 CO. Le 1<sup>er</sup> 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 de responsabilité fixées à l'article 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 articles 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. 68 Responsabilité solidaire**

Le *1<sup>er</sup> alinéa lettres a à d* correspond à l'actuel article 32 alinéa 1 lettres a à d LTVA.

Le *1<sup>er</sup> alinéa lettre e* 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 nouvellement 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 que responsable 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.<sup>125</sup> 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. 12 P-LTVA).

Le 1<sup>er</sup> alinéa lettre f est nouveau. La dernière phrase de l'article 30 alinéa 2 LTVA a été reprise. Suite à l'introduction de la loi sur la fusion<sup>126</sup> et de la modification du CO, la responsabilité 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. Cette disposition entraînera cependant des problèmes en cas de reprise d'une entreprise provenant d'une masse en faillite ou concordataire.

Les 2<sup>e</sup>, 3<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup> alinéas correspondent à l'actuel article 32 alinéas 2, 3 et 4 LTVA.

Le 5<sup>e</sup> alinéa est nouveau. L'assujetti et le consommateur supportant l'impôt ne sont pas identiques. En effet, les assujettis n'exercent, en ce qui concerne la TVA, qu'une fonction de fiduciaire et transmettent l'argent qui appartient dès le moment de l'échéance directement et exclusivement à la Confédération.<sup>127</sup> 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 qu'ils ont sur leurs clients (cession globale) résultant de livraisons de biens et de prestations de services qu'ils ont fournis. Ces créances contiennent également de la TVA qui n'est en soi pas cessible, ce qui n'entraîne aucune conséquence tant que la TVA est correctement prélevée. 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. De plus, il s'agit seulement d'une responsabilité à titre subsidiaire. 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 demeurée 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. 80 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 dite 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.

<sup>125</sup> Rapport „10 ans de TVA“, p. 85 s.

<sup>126</sup> Voir le commentaire de l'art. 65 P-LTVA.

<sup>127</sup> ATF 2A.344/2002 du 23 décembre 2002.

Une telle disposition relative à la responsabilité existe aussi dans les pays européens. Le paragraphe 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<sup>128</sup> 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 significatif 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 estimé en millions à deux chiffres.

La prescription citée à l'article 31 LTVA est supprimée. Cet article stipule que l'exécution des obligations fiscales incombant aux sociétés étrangères incombent également à leurs associés. Matériellement, l'article 68 P-LTVA fixe le cadre de la responsabilité pour ces associés. Une discrimination des associés d'entreprises étrangères par rapport aux associés d'entreprises suisses n'est pas justifiée. Eu égard au fait que le paiement de la créance fiscale est primordial pour la Confédération et qu'à ce sujet la responsabilité solidaire prévue à l'article 68 P-LTVA laisse une marge de manœuvre suffisante, l'importance de l'article 31 LTVA est minime et l'on peut le supprimer.

#### **Art. 69 Obligation de fournir des renseignements**

Cet article correspond à l'actuel article 61 LTVA. Les modifications sont purement stylistiques.

### **Section 3: Droits et obligations des autorités**

#### **Art. 70 Entraide administrative**

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

*L'alinéa 1<sup>er</sup>* parle nouvellement des «autorités fiscales de la Confédération». L'AFD doit aussi être considérée comme une telle autorité, puisque la perception de la TVA lui est aussi confiée. En raison de cette nouvelle formulation, l'alinéa 6 de l'article 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 la lettre de l'alinéa 1<sup>er</sup>.

*L'alinéa 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 la facturation 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. Des renseignements et des justificatifs ne sont partiellement donnés 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

<sup>128</sup> Voir à ce sujet le commentaire de l'art. 62 P-LTVA.

communiqués sur demande. Il s'agit d'une clarification. Le contenu de la norme ne change pas.

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

*L'alinéa 5* est nouveau. Une obligation de renseigner de l'AFC vis-à-vis des autorités chargées de tenir le registre du commerce est également prévue dans la loi de manière à ce que l'échange d'informations entre les services impliqués facilite l'accomplissement de leurs tâches (p. ex. annonce de l'AFC à l'Office du registre du commerce concerné qu'une entreprise a réalisé le volume de chiffre d'affaires déterminant de 100'000 francs pour l'inscription). Une obligation mutuelle de collaborer et d'informer devrait sans aucun doute permettre une meilleure coordination de la gestion des banques de données entre l'AFC et les autorités chargées de tenir le registre du commerce. Un renforcement de la collaboration entre les autorités fiscales et celles chargées de tenir le registre du commerce apparaît dès lors comme étant judicieux dans le but d'accomplir les tâches de manière efficace et optimale.

L'alinéa 5 de l'article 54 LTVA n'a pas été repris dans le projet de loi. Cette disposition est confuse et n'a acquis aucune importance dans la pratique.

## **Art. 71 Cours civiles et transfert de l'impôt**

Cet article correspond à l'actuel article 37 alinéa 6 LTVA.

*L'alinéa 1<sup>er</sup>* est nouveau. La modification consiste en la reprise de la jurisprudence du Tribunal fédéral ainsi que de la pratique et représente ainsi la pratique et la jurisprudence en vigueur.<sup>129</sup>

## **Art. 72 Banques de données et conservation des données**

Cet article correspond à l'actuel article 53 LTVA. Il a cependant été complété par un alinéa 4 et modernisé sur le plan linguistique.

*Alinéa 1<sup>er</sup>*: La LTVA confie à l'AFC l'exécution de la loi. Pour accomplir ce devoir, l'AFC est habilitée à percevoir, traiter et sauvegarder 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 assistée par des moyens de traitement de l'information. Par voie de conséquence, l'alinéa 1 actuellement en vigueur a été adapté à cette réalité sans modification de son contenu. Afin de satisfaire aux exigences de la loi sur la protection des données, les données utiles au prélèvement de la TVA seront décrites avec précision. Il s'agit de renseignements requis pour la détermination et la perception de l'impôt. En font également partie les données sur les poursuites et les sanctions administratives et pénales.

*Alinéa 2*: Afin de tenir compte de la demande de protection des données selon une base légale formelle, une base légale appropriée a été adoptée dans l'actuelle LTVA

<sup>129</sup> ATF du 2 juin 2003 (2A.326/2002) et communication de la pratique de l'AFC du 30 janvier 2004.

avec l'article 53 alinéa 2. Cette dernière a été conservée. La modification du contenu prévue à l'alinéa 2 établit la référence à l'article 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.<sup>130</sup>

*Alinéa 3:* Les phrases 2 et 3 de l'article 53 alinéa 1 LTVA, à savoir l'exécution par 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.

*Alinéa 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, respectivement à l'autorité d'exécution forcée. Dans ce cas, les documents enregistrés en vertu de l'actuel article 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 article 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 tout au plus que difficilement, faire valoir ses droits. C'est pourquoi une clarification à ce sujet est prévue à l'échelon de la loi.

### **Art. 73 Secret**

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

*L'alinéa 2 lettre b* a été formulé plus clairement. Dans la pratique, l'organe judiciaire demande à l'AFC des renseignements (p. ex.: la consultation des dossiers fiscaux). Il doit présenter une (courte) requête motivée. L'AFC examine la requête et fait une pondération des intérêts. La requête est envoyée au DFF avec une demande correspondante, sur la base de laquelle le DFF décide d'accorder l'autorisation de délivrer des renseignements. Il s'ensuit que l'AFC est autorisée à délivrer des renseignements et non l'organe judiciaire à en demander.

*L'alinéa 2 lettre c* a été complété. A l'article 55 alinéa 2 lettres a à d LTVA sont actuellement énumérés les cas dans lesquels il n'existe pas d'obligation de garder le secret. La possibilité doit être donnée en plus à l'AFC, 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 dans ces cas, il n'existe aucun intérêt au secret. Lorsque les procédures de LP 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 utilisées (art. 169 CP), ou l'assujetti n'a pas réglé la part de son revenu mensuel saisissable malgré une décision officielle (art. 292 CP). Dans les deux cas, le débiteur agit contrairement à une décision officielle 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

<sup>130</sup> Ordonnance sur les livres de comptes (Olico), RS 221.431.

poursuites dans toute la Suisse. Il peut donc arriver que les assujettis, qui ne se sont pas comportés correctement, doivent compter avec une plainte dans certains cantons et pas dans d'autres. Jusqu'à présent, l'AFC devait obtenir l'autorisation du DFF en vertu de l'article 55 alinéa 2 lettre 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 plainte pénale.

*L'alinéa 2 lettre d* a été complété. Il est aussi régulièrement demandé à l'AFC si quelqu'un était inscrit dans le registre. 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. Du reste, il est répondu par oui ou par non à la question de savoir si quelqu'un est enregistré au registre. Ainsi, la question de savoir si quelqu'un n'est pas enregistré au registre est superflue et ne doit pas être réglée dans la loi.

## **Chapitre 2: Procédure: décision et réclamation**

### **Section 1: Contrôle et taxation par voie d'estimation**

#### **Art. 74 Contrôle**

*Alinéa 2:* 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 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'alinéa 2 prévoit donc nouvellement que dans des cas fondés, il peut exceptionnellement être renoncé au préavis d'un contrôle. Un cas fondé peut par exemple exister lorsque, à plusieurs reprises, un assujetti reporte ou ne tolère pas un contrôle sans donner de raisons concrètes. Un cas fondé peut aussi se présenter 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 des raisons concrètes pour 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'alinéa 2 dispose ensuite clairement que non seulement le contrôle sur place, mais également l'exigence de remettre un grand nombre de documents ou un ensemble de pièces justificatives par l'AFC dans le but de contrôler les obligations des assujettis, constituent un contrôle au sens de la TVA.

*L'alinéa 3* est nouveau. Une des demandes importantes des assujettis est d'avoir plus de sécurité juridique. Cela a été répété du côté des associations économiques, des conseillers fiscaux et des milieux politiques.<sup>131</sup> Aujourd'hui, lors d'un contrôle sur place, les décomptes TVA des cinq dernières années sont en principe vérifiés. Si une

<sup>131</sup> Voir aussi rapport Spori, p. 46 s.

erreur est découverte, l'inspecteur la corrige et établit un décompte complémentaire (DC) et/ou un avis de crédit (AC). Le décompte complémentaire, respectivement 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.

Si l'assujetti conteste le décompte complémentaire, l'AFC rend une décision qui peut faire l'objet d'une réclamation. Dès l'entrée en force de chose jugée, la période contrôlée est définitivement taxée. Cependant, si le décompte complémentaire n'est pas contesté, mais payé tacitement, l'AFC peut en tout temps revenir sur la période contrôlée dans le nouveau délai de prescription qui court à partir de la date d'établissement du décompte complémentaire, pour autant qu'il n'y ait eu aucun changement de pratique. Une modification rétroactive est exclue en cas de changement de pratique.

Aujourd'hui, environ 10 000 contrôles sur place, c'est-à-dire au siège de l'entreprise ou de son représentant fiscal, sont effectués annuellement. Une procédure légale est introduite dans seulement environ 5 % de ces contrôles, c'est-à-dire qu'environ 95 % des résultats des contrôles sont acceptés par les assujettis. Si l'AFC constate, dans un de ces cas non contestés, qu'à l'occasion du contrôle, une faute lui a échappé, cette faute est aujourd'hui encore corrigée ultérieurement. Pour le reste, déjà actuellement, l'AFC ne revient plus sur une période contrôlée, bien que formellement il n'y ait pas de décision entrée en force.

L'introduction du nouvel *alinéa 3*, qui dispose que le résultat d'un contrôle doit être fixé dans une décision qui peut faire l'objet d'une réclamation, doit conduire à encore plus de sécurité juridique pour les assujettis. Après l'entrée en force de cette décision, ni l'AFC ni l'assujetti ne peuvent revenir sur la période fiscale et le domaine qui font l'objet de la décision, ceci indépendamment de l'existence d'un changement de pratique ou de l'expiration d'un délai de prescription. L'impôt est fixé de manière contraignante du point de vue juridique pour ce domaine.

Afin que l'assujetti ne soit pas tout de suite confronté à une procédure judiciaire, la loi prévoit que, à la fin d'un contrôle, l'inspecteur doit remettre à l'assujetti une 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 dans un délai de 60 jours et la discuter avec l'inspecteur. A l'échéance de ce délai, l'AFC rend une décision portant sur les périodes et les secteurs contrôlés, ainsi que le résultat du contrôle selon l'estimation. Cette décision comprend l'essentiel de l'estimation motivée succinctement. Comme l'estimation a en principe été discutée auparavant avec l'assujetti, la décision ne contient pas d'éléments nouveaux essentiels. Si l'assujetti n'est pas d'accord avec l'estimation, il a 30 jours après la notification de la décision pour former réclamation et ainsi ouvrir une procédure judiciaire. Sans réclamation, la décision entrera en force pour l'AFC comme pour l'assujetti.

Le nouvel *alinéa 3* fixe également qu'un contrôle doit être clos dans les deux ans par une décision. Ainsi des rapports clairs sont aussi créés. Ces deux délais, aussi bien

celui de 60 jours que celui de deux ans, sont des délais en faveur de l'assujetti qui s'adressent à l'AFC. S'ils ne sont pas tenus, il n'y a toutefois pas de conséquences juridiques directes. Ainsi par exemple, le délai de deux ans ne peut pas être tenu lorsque l'estimation est effectuée peu avant l'échéance du délai de deux ans et que 60 jours doivent être accordés à l'assujetti pour l'examiner. Dans ce cas, le délai de deux ans doit être prolongé du délai d'examen.

*L'alinéa 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 également 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.

L'introduction de la clôture d'un contrôle au moyen d'une décision a pour conséquence que l'AFC doit rédiger beaucoup plus de décisions que jusqu'à présent. La modification conduit par conséquent à un surplus de travail pour l'AFC. De surcroît, il faut compter 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 d'une décision. C'est pourquoi il faut compter avec une hausse importante des contrôles liée à une hausse du nombre de décisions. Par conséquent, la modification aura de l'importance en ce qui concerne la rentabilité de la perception. Avec les ressources existantes en personnel, il ne sera pas possible d'assumer l'établissement général de premières décisions en relation avec un contrôle externe. A ce moment, il n'est pas possible de faire une estimation à ce sujet.

*L'alinéa 5* dispose en relation avec le contrôle des décomptes par l'AFC prévu dans cet article que l'AFC ne peut pas procéder à une reprise d'impôt seulement sur la base d'un vice de forme s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme. Certes, ceci ne devrait plus être que l'exception après la révision de la loi, parce que partout où cela était possible, il a été renoncé aux prescriptions formelles. En particulier, la preuve qui doit être apportée par l'assujetti, n'est plus liée à une forme précise (art. 7 P-LTVA). De cette manière, on assure que l'assujetti ne subit plus une charge fiscale pour des raisons purement formelles et on reprend ainsi la modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA opérée au 1<sup>er</sup> juillet 2006 (v. art. 45 OLTVA).

*L'alinéa 6* a été complété 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 ait introduit, le 1<sup>er</sup> 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, approuvée par le Conseil fédéral le 26 novembre 2003 et renvoyée par le Conseil des Etats le 2 mars 2004, peut être accomplie.<sup>132</sup>

<sup>132</sup> La transmission au Conseil national est encore attendue.

## Art. 75 Taxation par voie d'estimation

Jusqu'à présent, la taxation par voie d'estimation est réglée à l'article 60 LTVA. En vertu de cet article, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation si les documents comptables font défaut ou s'ils sont incomplets ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité.

Cette disposition sera complétée par un nouvel *alinéa 2*. Chez les assujettis à l'impôt qui comptabilisent conformément aux principes de la régularité les dépenses de l'entreprise, mais qui ne peuvent cependant pas produire de pièces justificatives complètes (factures, etc.), l'AFC devra aussi fixer l'étendue de la déduction de l'impôt préalable au moyen d'une estimation. Bien que le droit à la déduction de l'impôt préalable doit par principe être prouvé par l'assujetti (v. art. 7 al. 1 P-LTVA), il doit avoir le droit à une estimation de l'impôt préalable. Du reste, l'estimation de l'impôt préalable n'est effectuée que là où l'impôt préalable ne ressort pas clairement de la comptabilité de l'assujetti: si, par exemple, à la suite de recettes non comptabilisées une estimation du chiffre d'affaires atteint, qui s'appuie sur la totalité des achats de marchandises comptabilisés, est effectuée, les montants d'impôts préables déductibles sont déterminés à partir des charges comptabilisées et ne doivent pas être estimés. L'estimation est prévue particulièrement pour des contrôles ainsi que lors d'une inscription rétroactive d'une entreprise qui ne veut pas établir les décomptes au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires. Une prise en compte de l'impôt préalable sous forme d'une estimation réglementaire peut être imputée au maximum jusqu'au montant de l'impôt déclaré ou estimé dans la période de décompte en question. Sur la base du principe général selon lequel les faits de nature à diminuer l'impôt (donc aussi le droit à l'impôt préalable) doivent être prouvés par l'assujetti<sup>133</sup>, l'impôt préalable ne devrait pas être estimé, car il n'est pas prouvé. Dans le sens d'une simplification pour les assujettis, ce principe est cependant ici limité. Une estimation de l'impôt préalable allant au-delà de l'impôt dû va cependant trop loin et ne serait pas appropriée. Cela inciterait à ne plus déterminer précisément l'impôt et l'impôt préalable, puisque ces montants seraient estimés. Ainsi, le principe de l'auto-taxation sur lequel est fondé la TVA 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 déjà actuellement estimé au moyen du taux de la dette fiscale nette et dans les limites du pouvoir d'appréciation, mais l'impôt préalable déduit n'est pas explicitement désigné.

La nouvelle réglementation introduit, à la place de la détermination correcte de l'impôt préalable nécessitant beaucoup de temps et de moyens, une simplification administrative, non seulement pour les contrôles externes, mais également pour les contrôles internes. Seul en cas de double affectation, il existera encore une charge administrative supplémentaire. 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'*alinéa 3* renferme le principe selon lequel le résultat de l'estimation doit être communiqué à l'assujetti. Du reste, ceci est déjà effectué à l'heure actuelle par l'établissement d'un DC ou d'un AC.

<sup>133</sup> Ce principe est aussi nouvellement fixé explicitement; v. art. 7 al. 1 P-LTVA.

## Section 2: Procédure administrative

### Art. 76 Décisions de l'Administration fédérale des contributions

L'article correspond pour l'essentiel à l'actuel art. 63 LTVA.

Le 1<sup>er</sup> alinéa procède à une attribution générale de compétence, dont la nécessité résulte du système d'autotaxation caractérisant la TVA. Tant qu'un contribuable s'acquitte de ses obligations sans que l'on puisse lui trouver à redire, l'AFC n'a aucun motif d'intervenir. C'est uniquement lorsque la perception de l'impôt est mise en péril ou qu'un contribuable le requiert qu'elle rend une décision formelle où elle se prononce sur un état de fait donné de manière à lier juridiquement le destinataire. L'objet éventuel d'une décision de ce genre est illustré par les exemples énumérés aux let. a à f. L'expression «en particulier» révèle que cette liste n'est pas exhaustive. En cas de contestation ou lorsqu'un contribuable ne partage pas la manière de voir de l'AFC, celle-ci se devra de statuer formellement, avant de prendre toute autre disposition de son ressort à l'égard de l'intéressé. Cette exigence revêt une importance particulière lorsque le contribuable, ou une personne répondant solidairement de son paiement, ne verse pas l'impôt (let. d). Ce n'est qu'une fois la décision fixant le montant dû passée en force que pourra être exigée ou continuée une poursuite en vue de le recouvrer (v. art. 80 P-LTVA).

L'alinéa 2 est nouveau dans la mesure où l'ensemble de la loi fédérale sur la procédure administrative<sup>134</sup> s'applique à la procédure en matière de TVA. Comme c'est la règle pour les autres impôts de la Confédération, les procédures instruites en relation avec la TVA y sont donc soumises, sous réserve des art. 12 à 19 et 30 à 33 (art. 2, 1<sup>er</sup> al., 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 son exercice et des griefs tirés d'éventuelles violations, l'ayant droit ne peut cependant se prévaloir des art. 30 à 33 PA, mais bien des dispositions posées à cet égard par la présente loi et la Constitution. Dans la pratique, les dispositions réservées 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 moyens et, dans la mesure où elles paraissent de nature à clarifier les faits, accepte 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. 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. La restriction des moyens de preuve est difficilement compatible avec un système d'autotaxation selon le «rapport Spori»: d'une part, on attribue à l'assujetti la responsabilité intégrale et exclusive, d'autre part, on le limite dans la constatation des faits. Cette restriction des possibilités de preuve n'est pas indiquée, également à cause de la portée financière.<sup>135</sup>

En supprimant ces restrictions, le formalisme souvent reproché à l'AFC sera réduit. Cette suppression ne connaît pas que des effets positifs. A l'avenir, il sera possible

<sup>134</sup> Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021).

<sup>135</sup> Rapport «Spori», p. 48

de recourir à l'audition de témoins. Quant à savoir si cette mesure est appropriée, l'avenir nous le dira. 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 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, si la preuve refusée peut entraîner un désavantage qui ne pourrait être réparé.<sup>136</sup> Il en résulte une augmentation du travail administratif et une prolongation de la durée de la procédure. Par ailleurs, les auditions de témoins peuvent poser un problème au secret fiscal. On peut se demander dans quelle mesure un témoin peut répondre aux questions de l'administration sans que celle-ci lui représente en long et en large les faits et qu'elle livre des détails. Même si le témoin est proposé par l'assujetti, l'AFC doit d'abord être libérée du secret fiscal, ce à quoi procède le Département fédéral des finances sur la base d'un avis de l'assujetti. Pour l'assujetti aussi, la charge de travail augmente dans cette situation.

L'*alinéa 3* prévoit que les preuves fournies doivent être appréciées librement (principe de la libre appréciation des preuves) et qu'il n'est pas permis d'exiger uniquement la présentation de certains moyens de preuve pour qu'une preuve soit reçue. L'inscription de cette disposition dans la loi répond aussi à une demande des assujettis et de leurs représentants. Cet alinéa permet de supprimer le formalisme de la TVA.

L'*alinéa 4* oblige les autorités à rendre leurs décisions rapidement.

## **Art. 77 Réclamation**

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

A l'*alinéa 2*, il a été pris en considération qu'à l'avenir ce ne sera plus la Commission fédérale de recours en matière de contributions mais le Tribunal administratif fédéral qui sera compétent.

La totalité de la procédure de recours externe à l'administration (la possibilité de recourir contre la décision sur réclamation auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions respectivement du Tribunal administratif fédéral, puis auprès du Tribunal fédéral) n'est plus contenue dans le droit sur la taxe sur la valeur ajoutée. Avec l'entrée en vigueur de la loi sur le Tribunal fédéral, ainsi que de la loi sur le Tribunal administratif fédéral, la procédure de recours est, dans un but d'unification du droit, nouvellement réglée dans ces deux lois.<sup>137</sup> Cela ne change rien à la procédure. L'assujetti peut toujours déférer les décisions sur réclamation de l'AFC au Tribunal administratif fédéral. Ensuite, la voie de droit au Tribunal fédéral reste ouverte aussi bien pour l'assujetti que pour l'AFC.

En outre, l'assujetti peut recourir contre une décision de l'AFC directement auprès du Tribunal administratif fédéral lorsque la décision est déjà suffisamment motivée (re-

<sup>136</sup> Par une décision incidente; cf. art. 46 PA

<sup>137</sup> Art. 31 ss LTAF et art. 82 ss LTF.

cours *omisso medio*). Ainsi, on peut renoncer à une étape auprès de l'AFC et par conséquent la procédure judiciaire peut être accélérée.

L'*alinéa 4* fixe la suite à donner aux réclamations qui ne satisfont point aux exigences de l'al. 3 ou dont les conclusions ou les motifs manquent de clarté. Dans l'un et l'autre cas, le réclamant se voit impartir un délai supplémentaire pour régulariser sa réclamation. Il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la disposition analogue figurant dans la loi sur la procédure administrative que ce «court délai» peut compter trois jours au plus. Cette pratique fort stricte se justifie pleinement puisque, à ce défaut, le dépôt d'une réclamation entachée d'un vice aurait pour effet de prolonger le délai impartit pour ce faire. Le réclamant négligent se trouverait de la sorte indûment avantagé par rapport à celui qui est consciencieux. Les conséquences de l'inobservation d'un délai supplémentaire varient en fonction des deux hypothèses qui viennent d'être évoquées. Si les conclusions ou les motifs manquent de clarté (les prescriptions formelles étant pour leur part observées), le délai supplémentaire est impartit avec avis que, s'il n'est pas respecté, l'AFC statuera sur la base du dossier. En revanche, si les conclusions, les motifs, la signature ou la procuration font défaut, l'avis portera que, s'il n'est pas remédié à ces lacunes en temps utile, la réclamation sera déclarée irrecevable.

L'*alinéa 5* est déduit de l'obligation où se trouve l'AFC d'appliquer d'office le droit avec justesse et équité. De là s'ensuit que dans la procédure de réclamation, elle n'est pas liée par les conclusions du réclamant et peut donc modifier la décision attaquée aussi bien en sa faveur qu'à son détriment (*reformatio in melius vel pejus*). Dans la seconde hypothèse, l'intéressé ne peut pas prévenir le préjudice en retirant sa réclamation. Inversement, il ne subit aucun tort du fait d'un tel retrait, si l'AFC se rend compte que sa décision n'est pas conforme à la loi et doit être modifiée au bénéfice du contribuable.

L'*alinéa 6* est la conséquence d'un principe propre à l'Etat de droit, suivant lequel l'AFC doit motiver ses décisions et y indiquer les voies de recours à disposition pour les attaquer. L'AFC ne doit pas inutilement retarder le traitement de la réclamation.

#### **Art. 78 Révision, interprétation et correction**

Le terme «correction» a été introduit dans le titre et dans le texte. Pour le reste, seuls des ajustements rédactionnels aux nouvelles lois sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF) et sur le Tribunal fédéral (LTF) ont été effectués afin d'en préciser la portée.

#### **Art. 79 Frais et indemnités**

Cet article correspond à l'actuel article 68 LTVA. L'*alinéa 1* est formulé plus clairement et dispose explicitement qu'en procédure administrative aucune indemnité de partie n'est allouée.

## **Titre 6: Poursuite et sûretés**

### **Art. 80 Poursuite**

*Alinéa 1:* Selon les dispositions légales actuelles, l'AFC peut prendre elle-même uniquement les mesures mentionnées à l'art. 69, al. 1, LTVA (ouvrir la poursuite). Toutes les autres mesures utiles doivent être effectuées par l'Administration fédérale des finances (AFF), conformément à l'art. 59 LFC<sup>138</sup> et à l'art. 68 OFC.<sup>139</sup> Etant donné le grand nombre de procédures, l'AFC n'est pas en mesure d'exécuter ces tâches, raison pour laquelle elle a donné à l'AFC le pouvoir de les accomplir. 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 régressant les poursuites.

En outre, l'exigence de la sommation fixée à l'*alinéa 1* est biffée. La raison en est qu'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 de l'art. 61, al. 1 et 2, P-LTVA. Il n'y a donc pas besoin de sommation pour la mise en demeure. Aujourd'hui, lorsque l'impôt n'est pas payé, l'AFC envoie une sommation deux fois à des intervalles réguliers (après env. 25 jours et après env. 55 jours). Ainsi, environ 183 000 sommations sont envoyées annuellement et 52 000 poursuites sont ouvertes.<sup>140</sup> Cela montre que la sommation produit en partie des effets, raison pour laquelle l'AFC continuera d'utiliser l'instrument de la sommation. Elle n'en a cependant plus l'obligation, et cela pour une raison importante: les sommations sont envoyées aujourd'hui par simple courrier postal. Toutefois, selon une récente décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, l'AFC, étant donné que la sommation est fixée dans la loi, ne peut ouvrir la poursuite que si elle a préalablement envoyé une sommation, ce que l'AFC doit pouvoir prouver. L'AFC ne peut cependant apporter la preuve de la sommation que si à l'avenir, compte tenu de la situation juridique en vigueur, elle envoie les sommations par courrier recommandé, ce qui entraîne des frais supplémentaires d'environ un million de francs par an pour l'envoi de 183 000 sommations.

*Alinéa 3:* La pratique montre que lorsque l'AFC, après deux sommations, ouvre la poursuite conformément à l'art. 69, al. 1, LTVA actuellement en vigueur, certains contribuables font opposition et stoppent la poursuite sans délai, et ceci 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 est entrée en force, le juge de mainlevée du 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

<sup>138</sup> Loi du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération (Loi sur les finances, LFC), RS 611.0.

<sup>139</sup> Ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération (OFC), RS 611.01.

<sup>140</sup> pour environ 310 000 contribuables.

qu'une temporisation (avantage 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'il doit s'attendre à une mainlevée de l'opposition.

*Alinéa 6:* Il ne s'agit pas - bien que l'AFC puisse «renoncer» à la poursuite - d'une norme permettant une remise d'impôt. Elle ne doit pas garantir une remise d'impôt au contribuable, mais donner seulement à l'AFC la possibilité, dans des cas exceptionnels, de renoncer à une poursuite manifestement inutile. Selon les dispositions actuellement 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 s'il 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 biffée du registre du commerce. Cette nouvelle disposition assure par conséquent l'économie administrative et profite également aux contribuables.

## **Art. 81 Sûretés**

La disposition actuellement en vigueur ne correspond pas à l'article 49 OFC. La modification doit permettre d'ancrer dans la loi la pratique en vigueur selon le droit fédéral.

Le 1<sup>er</sup> alinéa dresse, aux let. a à d, la liste des cas où l'AFC peut exiger des sûretés en garantie d'impôts, d'intérêts et de frais. Il n'est point requis que les montants en jeu soient définitivement arrêtés ni 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 a 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'autotaxation (demeure de celui qui en est redevable, let. c), et d'autre part, de dispositions du contribuable ou du débiteur de l'impôt ou tout simplement des circonstances donnant à penser que le recouvrement de la prétention est menacé (let. a, b, d). D'ailleurs, la réquisition de sûretés s'annule lorsque les motifs qui l'ont fondée ont disparu.

*Alinéa 5:* il est biffé sur la base des nouvelles dispositions de la loi sur le Tribunal administratif fédéral et de la loi sur le Tribunal fédéral. La qualité pour recourir est maintenue; elle est réglée désormais dans l'ordonnance relative à la loi sur la TVA.

A l'*alinéa 6*, 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 solitaires solvables, de garanties bancaires, de reconnaissances de dette ou de cédulés

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. 82 Autres mesures relatives aux sûretés**

*Alinéa 1 lettre b:* L'AFC peut, pour garantir l'impôt, mettre en compte les excédents d'impôt préalable. 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, pas 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'ait plus - ou plus entièrement - à payer l'impôt prélevé auprès des consommateurs finaux, l'impôt étant financé - entièrement ou partiellement - par les intérêts que l'AFC doit verser. L'excédent induit un intérêt dont le taux s'élève au maximum au taux de l'intérêt rémunérateur. Selon l'art. 89, al. 3, let. b, P-LTVA, le DFF a la compétence de fixer le taux de l'intérêt moratoire et le taux de l'intérêt rémunérateur.

*Alinéa 1 lettre c* est nouveau. La disposition règle les conditions selon lesquelles l'AFC peut compenser un excédent d'impôt préalable. 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. 70, 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. 70, 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. 70, 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.

*Alinéa 2:* Actuellement, l'AFC peut demander aux contribuables sans domicile ni siège social sur le territoire suisse de garantir les dettes fiscales prévisibles. Le montant de la garantie se limite aux dettes prévisibles. La formulation en vigueur «les dettes fiscales prévisibles» a été biflée. Si le contribuable remet, en vertu du principe de l'autotaxation, des décomptes présentant des excédents d'impôt préalable, il est difficile de prouver les «montants d'impôt dus»<sup>4</sup>. Si l'AFC a une fois versé les excédents et qu'il apparaît ultérieurement (p. ex. lors d'un contrôle) que ceux-ci n'étaient pas justifiés, une reprise peut certes avoir lieu, mais il est souvent difficilement possible de l'encaisser. Un changement est dès lors indiqué.

En outre, les sûretés qui peuvent être fournies ont été adaptées dans la disposition de l'art. 49 OFC.

## **Titre 7: Dispositions pénales**

Les dispositions proposées s'inscrivent dans la tradition des dispositions pénales de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Elles s'appliquent aussi bien aux opérations réalisées sur le territoire suisse qu'aux importations. Cette unification se justifie principalement par le souci de respecter le principe de l'égalité. Il serait aussi souhaitable de régler clairement la prescription pénale, éventuellement dans la LTVA. La nouvelle réglementation de la prescription en matière pénale (v. art. 11 DPA en relation avec l'art. 333, al. 5, CP) requiert des explications plus approfondies au sein de l'administration à cause de la réforme de la partie générale du Code pénal. Elles seront données dans le courant de l'année. La nouvelle norme qui en découlera sera présentée dans le cadre du message.

### **Art. 83 Soustraction de l'impôt**

*Alinéa 1:* Comme c'est le cas actuellement, la soustraction d'impôt doit être punissable qu'il y ait intention ou négligence. Cette idée est connue et répandue dans le droit fiscal suisse. On conserve ainsi le statu quo et aucun nouveau cas de délimitation ne se crée. La plus grande importance accordée au droit pénal contribue aussi à renforcer l'orientation-client, qui constitue l'un des buts de la révision, étant donné que le principe d'opportunité a été introduit dans la partie générale du code pénal au 1<sup>er</sup> janvier 2007. Selon ce principe, il est possible de renoncer à l'action pénale si la faute et les faits sont de peu de gravité.

La pratique montre qu'il y a des contribuables qui encaissent la TVA auprès de leurs clients mais qui ensuite ne la versent pas à la Confédération, alors qu'ils remplissent correctement leurs autres obligations (déclaration de l'impôt). Ce faisant, ces contribuables portent non seulement préjudice à la Confédération, mais ils se procurent également un avantage économique (illicite) vis-à-vis des contribuables décomptant l'impôt correctement. Si on considère le texte actuellement en vigueur de l'art. 85 LTVA, une soustraction ne peut être sanctionnée que si on s'aperçoit en fait qu'un contribuable n'ayant pas payé l'impôt dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période fiscale (art. 47 LTVA) s'est procuré un avantage fiscal illicite. Pour des raisons relevant de la sécurité du droit, il apparaît nécessaire de régler expressément dans la loi la notion de „soustraction de l'impôt“. Cette formulation fait ressortir clairement que le contribuable a encaissé la TVA à titre fiduciaire sans qu'il l'ait versée dans le respect de la loi.<sup>141</sup> La modification proposée reprend la formulation utilisée dans l'ancienne ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (art. 60 OTVA) et qui correspond à la notion de soustraction d'impôt de l'impôt sur les droits de timbre (art. 45 LT) et de l'impôt anticipé (art. 61 LIA).

*Alinéa 2:* La plus grande menace de sanction en cas de circonstances aggravantes est aménagée comme dans la nouvelle loi sur les douanes (v. art. 118, al. 3, en relation avec l'art. 124 de la nouvelle loi sur les douanes, qui entre en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2007). A ce sujet, le message sur la nouvelle loi<sup>142</sup> dit ceci : «En cas de circonstances aggravantes, le maximum de l'amende peut actuellement être augmenté de moitié et être cumulé avec une peine d'emprisonnement jusqu'à six mois au plus (art. 75 LD). Eu égard à l'accroissement constant du montant des infractions douanières, la limitation à six mois doit être abrogée, d'autant plus qu'en vertu de l'art. 333, al. 2,

<sup>141</sup> Sur ce point, les impôts directs et indirects sont fondamentalement différents.

<sup>142</sup> FF 2004, p. 517.

let. c, de la modification du 13 décembre 2002 du CP, l'emprisonnement de moins de six mois est remplacé par la peine pécuniaire. Or, en cas de circonstances aggravantes, la menace d'une peine pécuniaire n'est guère dissuasive. C'est pourquoi le projet prévoit la possibilité de prononcer une peine privative de liberté d'un an au plus.» Dans la LTVA en vigueur, il manque les éléments constitutifs de l'infraction qualifiée, ce qui ne permet pas de poursuivre la contrebande organisée. Si de la TVA ou une partie importante de TVA est en jeu, les auteurs des faits sont «seulement» passibles d'amendes parce qu'une escroquerie en matière de contributions au sens de la loi sur le droit pénal administratif est très difficile à prouver la plupart du temps ou que l'astuce fait défaut. La contrebande qui franchit les frontières naturelles ou la frontière à des postes non gardés ne remplit pas régulièrement les conditions relatives à l'astuce. Actuellement, les cas graves ne peuvent donc pas être sanctionnés de manière adéquate. En général, les contraventions sont passibles d'une amende. En revanche, un vol à l'étalage pour plus de 300 francs commis dans un magasin est un crime. L'état de fait qualifié s'appliquera généralement à des cas relevant du domaine de compétence de l'Administration fédérale des douanes.

*Alinéa 3:* Le droit en vigueur prévoit à l'article 85 alinéa 2 LTVA que la tentative et la complicité sont punissables. Dans la terminologie de la partie générale du Code pénal suisse, on considère comme formes de participation l'instigation (art. 24 CP) et la complicité (art. 25 CP). Pour que l'instigation soit également punissable dans la LTVA (elle est considérée comme forme de participation aggravante), l'alinéa 2 doit être modifié en ce sens qu'on parlerait de participation.

*Alinéa 4:* La LTVA en vigueur parle d'impôt soustrait et d'avantage fiscal illicite sans définir précisément ces notions. Dans la pratique, il n'est souvent pas possible de fixer le montant soustrait avec exactitude, du fait qu'il n'existe par exemple pas de preuve ou qu'il n'y a aucune comptabilité. Dans pareils cas, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation (art. 60 LTVA). Cette taxation par estimation doit se rapprocher le plus possible de l'état de fait réel.<sup>143</sup> Pour des raisons relevant de la sécurité du droit, il serait judicieux d'indiquer expressément dans la loi que l'appréciation de l'état de fait peut se fonder sur l'impôt fixé par voie d'estimation, d'où la proposition de reprendre dans la loi la disposition de l'article 77 alinéa 3 OTVA.

#### **Art. 84 Violation des obligations de procédure**

Jusqu'à présent, les éléments constitutifs de la mise en péril de l'impôt sanctionnaient les violations de prescriptions ayant une importance fondamentale en ce qui concerne la perception légale de la TVA, en particulier la taxation et le décompte. Désormais, cet fait est déjà exprimé dans le titre de l'art. 84. Les éléments constitutifs de cet article sont des délits de mise en danger dits abstraits, qui peuvent être sanctionnés indépendamment du fait que leur réalisation ait entraîné ou non une diminution d'impôt. C'est la raison pour laquelle la mention «A moins que l'acte ne soit réprimé par une autre disposition prévoyant une peine plus lourde» a été biffée et remplacée par la formulation plus précise selon laquelle une mise en péril de l'impôt est punie «indépendamment du fait qu'un avantage fiscal illicite ait été obtenu». La formulation de certains des éléments constitutifs (*let. a à g*) a été modifiée

<sup>143</sup> Sous l'angle du droit pénal fiscal, cette forme de taxation est assimilable à la preuve par indices.

afin qu'elle corresponde mieux à la procédure de la TVA. La let. b en particulier a été largement modifiée. Du point de vue du contenu, cette disposition conserve son sens. En ce qui concerne les obligations de déclarer l'impôt et d'établir des décomptes, la période de décompte reste déterminante, même si à l'avenir, les période fiscale passe à un an. Et ce, afin d'empêcher que des avantages fiscaux illicites soient réalisés au passage à la période fiscale.

Les éléments constitutifs qui doivent sanctionner les fautes concernant le décompte et la perception de l'impôt ont été réduits à quatre, à savoir le fait de ne pas s'annoncer comme assujetti, le fait de ne pas fournir les renseignements nécessaires à la détermination de l'assujettissement, le fait de ne pas tenir dûment la comptabilité et le fait d'empêcher les contrôles de l'AFC. Les modifications de la loi visent ces quatre états de fait. On a en outre introduit dans la loi une disposition selon laquelle la mention d'un montant d'impôt qui n'était pas dû ou d'un montant d'impôt supérieur à celui dû est punissable. Durant ces dernières années, la pratique a montré que ce genre d'infraction est fréquent.<sup>144</sup> Enfin, la non-remise de sûretés prévues par la loi sera punissable, car il y a toujours des problèmes à ce sujet.

Il convient de relever que pour des raisons de clarté, la non-remise des décomptes est expressément maintenue comme norme pénale, bien que cet acte de mise en danger pourrait (déjà) être couvert par la non-communication de renseignements déterminants pour la perception de l'impôt (*let. d*). La disposition répressive objective de la sommation a été biffée du texte de la loi, car elle n'a pas sa place dans un système d'imposition indirecte (auto-taxation).<sup>145</sup>

Il est nouvellement établi, selon la doctrine dominante, que la mise en péril de l'impôt ne constitue pas un délit spécial, mais, comme la soustraction d'impôt, un délit commun.

L'actuel alinéa 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 biffé. La violation des obligations de procédure selon l'art. 84 P-LTVA constitue un délit de mise en péril au sens abstrait. 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 fait objectif de la soustraction de l'impôt au sens de l'art. 81 P-LTVA 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 biffé.

## **Art. 85 Recel de l'impôt**

Cet article correspond à l'art. 78 OTVA. En reprenant cette disposition dans la loi, on crée une situation juridique identique pour les contraventions à la législation douanière et les contraventions au droit en matière de TVA. En outre, cet article constitue un moyen important pour lutter contre la contrebande organisée et elle comporte un certain potentiel préventif. Le recel de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse n'est pas possible, raison pour laquelle cette disposition a disparu de la LTVA. En agissant ainsi, on n'a pas pris en compte le fait que d'autres mécanismes fonctionnent pour l'impôt sur les importations. Ici, le recel est un élé-

<sup>144</sup> v. également art. 61 al. 1 let. d OTVA.

<sup>145</sup> v. art. 61 OTVA, art. 46 LT et art. 62 LIA.

ment 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. En sa qualité d'acquéreur, il peut être saisi juridiquement en tant que receleur. C'est la raison pour laquelle le recel est punissable dans l'actuelle loi sur les douanes et la nouvelle. 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.

#### **Art. 86 Infractions commises dans une entreprise**

Cet article correspond à l'article 87 LTVA en vigueur.

#### **Art. 87 Relation avec la loi sur le droit pénal administratif**

Les formulations du droit en vigueur ont été reprises. Elles ne sont pas problématiques du point de vue de la Convention européenne des Droits de l'Homme (CEDH). L'administration apprécie les faits en première instance (art. 62 ss. DPA), la personne touchée par un prononcé pénal peut demander à être jugé par le tribunal (art. 72 DPA).

La disposition est complétée à l'*alinéa 3* par une norme résultant d'une question qui se pose régulièrement dans la pratique. Il y aura lieu par conséquent à l'avenir de faire en sorte que, dans les causes pénales dont la compétence matérielle incombe aussi bien à l'AFC qu'à l'AFD, la procédure soit exécutée par l'une des deux autorités.

#### **Art. 88 Concours d'infractions**

Cet article correspond à l'art. 89 LTVA en vigueur. L'intitulé a été adapté.

#### **Art. 89 Dénonciation spontanée**

Eu égard au caractère de la TVA, qui fonctionne selon le principe de l'autotaxation, et de la correction ultérieure de décomptes déjà remis prévue à l'art. 53 P-LTVA, il est justifiée que la dénonciation spontanée ne soit pas punie. L'assujetti obtient ainsi la garantie qu'il n'encourra pas de conséquences pénales s'il découvre des erreurs en procédant à la concordance du chiffre d'affaires et de l'impôt préalable ou d'autres erreurs et qu'il a la possibilité de les corriger. La dénonciation spontanée ne sert pas à éviter un délit, mais à couvrir le délit commis. On parle de dénonciation spontanée lorsque l'assujetti informe l'autorité fiscale de manière complète et sans réserve au sujet des montants soustraits. La dénonciation spontanée peut se faire tant que l'AFC n'a pas connaissance de la soustraction d'impôt. La soustraction d'impôt est considérée comme connue si un contrôle a été annoncé au sens de l'art. 74 P-LTVA. Elle peut avoir lieu tant que l'AFC n'a pas eu connaissance de la soustraction fiscale d'une autre façon. Une fois que l'autorité en est informée, la communication de l'assujetti au sujet de la soustraction ne peut plus être appréciée comme une dénonciation spontanée, même si elle survient avant l'ouverture d'une procédure pénale.

Un assujetti se dénonçant spontanément doit le faire de sa propre initiative, peu importe les motifs qui l'ont poussé à le faire.

## **Titre 8: Dispositions finales**

### **Chapitre 1: Dispositions d'exécution**

#### **Art. 90 Dispositions d'exécution**

Cet article correspond à l'article 90 LTVA en vigueur.

La nouvelle formulation que contient la *lettre a* correspond au projet de loi sur l'Etat hôte, qui sera traité prochainement par les Chambres fédérales.<sup>146</sup>

La *lettre b* traite 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 comme contribuables TVA dans le pays où elles ont leur siège peuvent prétendre à un remboursement de l'impôt préalable de ce type.

La *lettre d* est nouvelle. Se référer au commentaire des art. 26 et 27 P-LTVA.

La *lettre h* 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 s'acquitter de l'impôt au nom et pour le compte de l'entreprise qui a fourni la prestation. Jusqu'à aujourd'hui, 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 visent 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.

La *lettre i* donne la compétence au Conseil fédéral d'arrêter les conditions auxquelles les pièces justificatives nécessaires à l'administration de l'impôt en vertu de cette loi peuvent être transmises et conservées électroniquement. 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 nouveau système informatique INSIEME (innovations dans les domaines

<sup>146</sup> Loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte; FF 2006 7671.

TI, processus et organisation) est créé à l'AFC, afin notamment de créer les conditions requises pour le décompte électronique. L'objectif de ce programme est de créer une AFC moderne, tournée vers l'avenir, qui traite les dossiers avec efficacité et une qualité améliorée, de manière flexible et en mettant l'accent sur les besoins des clients. Elle donnera la possibilité à l'assujéti de profiter des solutions de la cyberadministration, aussi dans le domaine des impôts. Ce programme constitue la base pour la communication électronique avec les assujétis. Les travaux devraient être terminés à fin 2009. Ensuite, le Conseil fédéral pourra édicter les dispositions d'exécution nécessaires. En général, le Conseil fédéral tend à instaurer les transactions électroniques dans toute l'administration fédérale.

Selon la *lettre j*, le Conseil fédéral a reçu la compétence de prévoir des simplifications en ce qui concerne la facturation. Cette norme correspond à une nécessité de la pratique qui peut surgir de temps en temps. Le Conseil fédéral reçoit ainsi la compétence expresse de procéder à des modifications, comme il l'a fait en modifiant l'ordonnance relative à la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée avec entrée en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2006. S'agissant de l'importance de telles décisions, cette compétence est appropriée. Comme il s'agit d'exigences formelles et que les principes de l'imposition ne sont pas concernés, cette délégation de compétence est également défendable.<sup>147</sup> Une base légale explicite permettra donc à l'avenir de légiférer en ce qui concerne la facturation.

La *lettre k* est nouvelle. Se référer au commentaire de l'art. 57 P-LTVA.

La *lettre l* donne au Conseil fédéral la compétence expresse de régler les conditions et les modalités de la remise d'impôt introduite à l'art. 62 P-LTVA.

L'*alinéa 3, lettre b* prescrit au Département fédéral des finances de fixer le taux de l'intérêt moratoire et le taux de l'intérêt rémunérateur selon des critères de marché représentatifs et de les adapter régulièrement aux conditions du marché. Aujourd'hui ces taux d'intérêt sont généralement de 5 %, ce qui est trop élevé compte tenu de la phase actuelle des taux d'intérêt bas, d'où le caractère de pénalité attribué aux taux d'intérêt.

## **Art. 91 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,<sup>148</sup> 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, économiques, de consommateurs, de spécialistes fiscaux et de l'administration fédérale.<sup>149</sup> Cet organe peut prendre position sur tous les projets d'ordonnances administratives. Simultanément, les projets sont publiés dans une langue officielle sur le site internet de l'AFC.<sup>150</sup> Cet article permet de fixer

<sup>147</sup> Voir aussi le commentaire de l'art. 6 au ch. 2.1

<sup>148</sup> LOGA; RS 172.010.

<sup>149</sup> Actuellement, les personnes suivantes sont membres de l'organe consultatif: Prof. Dr. Klaus A. Vallender (sciences), Urs Habermacher, Dr. Gabriel Rumo, Ruedi Wydler (économie), Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser, Stéphane Gmünder, Rudolf Schumacher (conseil fiscal), Marco Taddei (arts et métiers), Dr. Frank Marty (économistes), Andreas Tschöpe (Fondation pour la protection des consommateurs) et Dr. Philippe Jeanneret (seco). Un siège est vacant.

<sup>150</sup> <http://www.estv.admin.ch>.

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 en lui permettant de délibérer également sur les adaptations de cette loi.

## **Chapitre 2: Abrogation et modification du droit en vigueur**

### **Art. 92 Abrogation du droit en vigueur**

Cet article abroge la loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée actuellement en vigueur.<sup>151</sup>

### **Art. 93 Modification du droit en vigueur**

L'article 219 alinéa 4 lettre 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,<sup>152</sup> 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, raison pour laquelle il conviendrait de la classer en tant que patrimoine séparé. Par patrimoine séparé on entend les biens qui appartiennent à 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. Par exemple, si une banque est déclarée en faillite, l'article 4 LFP<sup>153</sup> 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 aujourd'hui déjà 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 ici le cas: le contribuable en faillite a - à la différence d'autres genres d'impôt - encaissé la TVA auprès du consommateur et 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. La Confédération abandonne aujourd'hui près de 300 millions de francs de TVA par an et la tendance est à la hausse. Le privilège légal de la créance fiscale dans le cadre d'une faillite permettrait d'éviter une part considérable des pertes.

<sup>151</sup> RS 641.20.

<sup>152</sup> arrêt non publié 2A.344/2002.

<sup>153</sup> RS 951.31.

Une lettre j sera ajoutée à l'art. 6 de la loi fédérale du 28 juin 1967 sur le Contrôle fédéral des finances<sup>154</sup> et charge le Contrôle fédéral des finances de vérifier régulièrement que les taux de la dette fiscale nette fixés par l'AFC sont adéquats (v. art. 54, al. 4, P-LTVA). L'examen de ces taux d'imposition par un organe indépendant doit permettre la transparence la plus grande possible vis-à-vis des assujettis.

### Chapitre 3: Dispositions transitoires

Les dispositions contenues dans ce chapitre correspondent dans une large mesure à celles qui figurent dans l'actuelle LTVA. Les modifications opérées sont d'ordre linguistique et rédactionnel.

S'agissant de l'art. 98 P-LTVA, il y a lieu d'exposer ce qui suit:

Les dispositions relatives au fond ne sont pas automatiquement applicables rétroactivement à la période antérieure, respectivement aux cas pendants lors de leur entrée en vigueur. Une applicabilité rétroactive doit être explicitement réglée par le droit transitoire. Le principe en vigueur est que la rétroactivité proprement dite n'est pas autorisée.<sup>155</sup> Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la rétroactivité d'un acte législatif n'est autorisée que si les conditions suivantes sont cumulativement remplies:

- La rétroactivité doit être expressément réglée ou clairement voulue, d'après le sens de l'acte législatif;
- La rétroactivité doit être limitée dans le temps. En règle générale, un effet rétroactif de plus d'une année n'est pas admis;
- La rétroactivité n'est autorisée que si elle est justifiée par des motifs pertinents. Des raisons fiscales ne sont pas suffisantes;
- La rétroactivité ne doit pas entraîner d'inégalités de traitement injustifiées;
- La rétroactivité ne doit pas constituer une atteinte aux droits acquis.

Compte tenu de ces considérations, il y a lieu d'examiner l'applicabilité des nouvelles règles du présent projet de loi.

#### *a) Les règles concernant la responsabilité à l'art. 68, al. 1, let. e et f, et al. 5, P-LTVA*

Ces règles constituent des modifications relatives au fond dont l'applicabilité devrait être réglée à l'art. 98, 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. Étant donné l'aménagement de la 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). Il faut renoncer à une application rétroactive de la limitation de la responsabilité et, dans un souci de clarté, régler explicitement la non-rétroactivité.

<sup>154</sup> Loi sur le Contrôle des finances, LCF; RS 614.0.

<sup>155</sup> Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, RZ 330.

### *b) Délais de prescription selon les articles 30 bis à 32 P-LTVA*

Il faut se demander si les délais de prescription figurant aux articles 30 à 32 P-LTVA doivent être englobés dans les dispositions relatives au fond ou dans les dispositions procédurales. Dans l'ATF 131 V 425 consid. 5.2, le Tribunal fédéral a indiqué explicitement que, dans la mesure où il n'y a pas de disposition transitoire, les dispositions du nouveau droit réglant la prescription et la péremption sont applicables aux prétentions selon l'ancien droit, à condition que celles-ci aient pris naissance et soient échues avant l'entrée en vigueur du nouveau droit et qu'elles ne soient pas encore prescrites ou périmées avant cette période. Pour éviter toute confusion en ce qui concerne les différents délais de prescription (OTVA, LTVA et P-LTVA), les nouveaux délais de prescription ne doivent pas s'appliquer rétroactivement, mais exclusivement aux opérations réalisées dès 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 de la taxation de 10 ans et soient par là subitement prescrites. Une telle réduction concernerait tous les cas pendants à l'AFC, à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (nouveau: Tribunal administratif fédéral) et au Tribunal fédéral.

### *c) Art. 74, al. 3 et 4, P-LTVA*

Ce qui précède est également valable en ce qui concerne l'art. 74, al. 3 et 4, P-LTVA. La disposition selon laquelle l'AFC rend d'office une décision suite à un contrôle fait partie des dispositions procédurales et – aucune réglementation transitoire n'ayant été prise – elle est applicable rétroactivement (*lex mitior*). La réglementation transitoire proposée introduit l'obligation pour l'AFC de rendre une décision, puis crée la distinction claire entre le droit en vigueur et le nouveau droit régissant la TVA. La réglementation transitoire donne non seulement à l'AFC un délai d'adaptation, mais elle constitue également pour les contribuables une mise en place progressive. Ils peuvent ainsi d'abord se familiariser avec les nouvelles dispositions légales de fond sans être en même temps encore confrontés aux délais de recours au cas où un contrôle aurait été effectué chez eux.

## **2.2 Commentaire des articles du module «taux unique»**

### **Art. 15 Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt**

Du point de vue de son contenu, cette norme équivaut au module «loi fiscale». Comme la majeure partie des opérations exclues du champ de l'impôt sont supprimées, les renvois sont adaptés en conséquence.

#### **Variante «Santé»**

Dans cette variante, les prestations du domaine de la santé et certaines prestations du domaine social sont aussi exclues du champ de l'impôt (v. art. 18, al. 1. ch. 9, de la variante «Santé»). Cependant, l'imposition volontaire des prestations doit aussi être possible dans ces domaines. C'est pourquoi il y a lieu d'adapter l'al. 1, let. a.

## **Art. 18 Prestations exclues du champ de l'impôt**

Cet article présente l'une des principales différences par rapport au module «Loi fiscale» et ainsi également à la LTVA en vigueur. Dans la mesure du possible, les prestations exclues du champ de l'impôt sont supprimées dans le dessein de tendre autant que se peut vers l'objectif d'une TVA idéale. Demeurent exclues du champ de l'impôt les seules opérations qui ne peuvent difficilement ou pratiquement pas être imposées ou dont l'imposition entraîne de nombreux effets négatifs.

Cette mesure permet d'épuiser tout le potentiel de simplification de la TVA (cf. ch. 1.2.3). Les exclusions du champ de l'impôt sont contraires au système de l'impôt multistade net dans la chaîne de création de valeur. La suppression des opérations exclues du champ de l'impôt apporte également des allègements administratifs. La réduction des exclusions du champ de l'impôt s'accompagne de la diminution des états de faits constitutifs de la double affectation qui perd de la sorte en importance.

Demeurent seules encore exclues du champ de l'impôt selon l'art. 18 P-LTVA les opérations des banques et des assurances, l'acquisition et la location ou l'affermage d'immeubles ainsi que les prestations réalisées dans le domaine de la production naturelle et les prestations relevant de la puissance publique. Le motif du maintien de ces exceptions est donné aux ch. 1.2.3.3 s.

Si, selon ce module "taux unique", des prestations dans d'autres domaines exclus du champ de l'impôt d'après l'art. 18 P-LTVA sont fournies, elles sont alors imposables au taux unique conformément à l'art. 22 P-LTVA.

Les répercussions dans les branches concernées peuvent être esquissées comme suit:

### **a. Domaines de la santé et des affaires sociales**

En l'état actuel de la pratique, les difficultés résident dans l'indispensable distinction entre prestations exclues du champ de l'impôt et prestations imposables dans la délimitation pour l'assujettissement subjectif ainsi que dans la délimitation pour les contribuables TVA confrontés à plusieurs taux d'impôt.

En ce qui concerne l'assujettissement objectif à la TVA, il peut être difficilement distingué par exemples entre les expertises médicales exclues du champ de l'impôt et imposables, entre la psychothérapie exclue du champ de l'impôt et le conseil psychologique imposable, 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 des organisations d'utilité publique, entre les prestations de laboratoires médicaux exclues du champ de l'impôt et 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 d'utilité publique ou non d'aide et de soins à domicile et 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 ajoute l'application de taux d'impôt différents à la distribution de méthadone prescrite médicalement (y compris les se-

ringues), laquelle est soumise au taux réduit, et à la remise d'héroïne et de seringues imposable au taux normal.

En 2001, les recettes de TVA dévolues à la Confédération tirées des domaines de la santé et des affaires sociales s'élevaient à 1,077 milliards de francs, dont 959 millions de francs ou 89 % provenant de la taxe occulte.<sup>156</sup>

Avec cette nouvelle règle tout le domaine de la santé sera pratiquement soumis à l'impôt. La pseudo exonération de l'impôt en raison du non-dépassement du seuil de chiffre d'affaires est dans ce cas peu significative. Par contre, dans le domaine social le pourcentage d'institutions qui ne franchissent pas ce montant limite de chiffres d'affaires est plus élevé. Cependant, en raison de l'absence habituelle de contre-prestation une partie importante des opérations pourraient se soustraire à l'impôt.

	<b>Status quo</b>	<b>Nouveau avec un taux unique de 6 %</b>	<b>Différence</b>
Impôt sur le chiffre d'affaires	<b>73</b>	<b>1'741</b>	<b>1'669</b>
Impôt sur les prestations préalables (pas déductible)	<b>15</b>	<b>12</b>	<b>-2</b>
Impôt sur la consommation	<b>58</b>	<b>1'729</b>	<b>1'671</b>
- Médecins	25	469	444
- Dentistes	0	172	172
- Autres prestataires du secteur de la santé	9	106	97
- Hôpitaux	12	681	669
- Vétérinaires	6	5	-1
- Autres	6	296	290
Réduction de l'impôt préalable du fait des subventions	<b>12</b>	<b>120</b>	<b>109</b>
Taxe occulte	<b>959</b>	<b>85</b>	<b>-873</b>
Impôt net	<b>34</b>	<b>33</b>	<b>-1</b>
<b>Total</b>	<b>1'077</b>	<b>1'981</b>	<b>904</b>

C'est pour cette raison que la charge fiscale effective des prestations relevant du domaine de la santé et du domaine social se situerait en-dessous du taux unique statutaire de 6 %.

En comparaison des recettes de 1,077 milliards de francs réalisées sous le régime fiscal actuel selon les données pour l'année 2001, on peut escompter dorénavant 1'981 millions de francs de rentrées fiscales. Par conséquent, l'application d'un taux unique de 6 % rapportera des recettes de TVA supplémentaires de 904 millions de francs. L'évolution du produit de l'impôt se dessine comme suit:

<sup>156</sup> 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-mêmes), de prothèses et d'appareils orthopédiques.

Les entreprises et institutions suivantes fourniraient désormais des prestations impossibles: 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 respectivement 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, maisons pour mère et enfant, pour les sans-abris 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 2004, il y eut 4810 contribuables TVA dans les domaines de la santé et des affaires sociales. Le nombre des nouveaux contribuables TVA dans les domaines de la santé et des affaires sociales pourrait désormais s'élever à entre 22 000 et 23 000.<sup>157</sup>

### Conséquences économiques

L'assujettissement à la TVA élimine largement la taxe occulte. Ainsi, les prix à la production baissent autour de 1,9 %. Comme les effets de distorsion de la taxe occulte disparaissent, on peut s'attendre en outre à d'autres gains de productivité dans les domaines de la santé et des affaires sociales. Cependant, de nouvelles distorsions de la concurrence peuvent se créer dans le secteur de la santé, dans lequel se rencontrent des prestataires de soins subventionnés et non subventionnés, comme c'est le cas dans le secteur hospitalier. La neutralité ne pourrait alors être préservée que dans la mesure où les subventions seraient imposées comme des contre-prestations.<sup>158</sup> Dans le domaine social également, de nouvelles distorsions concurrentielles peuvent survenir, moins en raison des subventions mais des offres de prestations financées directement par les pouvoirs publics de telle manière qu'il n'y a pas d'imposition à défaut de contre-prestation. La demande des prestations de la santé ne réagit pas à l'élasticité des prix. C'est pourquoi, son assujettissement à la TVA ne ralentira à peine le mouvement de croissance de cette branche. Comme, dans le domaine social également, le prix ne constitue qu'un instrument d'orientation de la demande de moindre importance, le relèvement de la TVA n'agirait de même qu'à peine sur la demande.

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 ou indirecte par le biais de primes d'assurance maladie plus élevées. Dans l'ensemble, l'augmentation des prix à la consommation des prestations des secteurs de la santé et des affaires sociales peut être évaluée à environ 2,6 %. Cette estimation tient compte des médicaments qui seront nouvellement imposés à un taux plus élevé avec l'introduction du taux unique, ainsi que du

<sup>157</sup> pour un seuil de chiffre d'affaires de 100'000 francs.

<sup>158</sup> Cf. ici l'alternative de réforme sous le ch. 6.1.3.

matériel thérapeutique qui sera grevé d'un impôt plus bas.<sup>159</sup> Il en résulterait aussi une augmentation unique des primes de l'assurance maladie. Les dépenses de santé augmentent en valeur absolue de pair avec les revenus croissants 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 les domaines de la santé et des affaires sociales 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, en comparaison, de fixer dans l'ensemble un ou des taux d'impôt bas. Ceci représente un avantage décisif puisque la charge fiscale supplémentaire croît approximativement au carré avec le taux de l'impôt.

Les rentrées supplémentaires profitent entièrement à la Confédération. La plus-value de recettes dans le secteur de la santé est générée de manière prépondérante sur les consommateurs finaux en tant que débiteurs ou via les primes d'assurance maladie. Il s'ensuit tout au plus une certaine pression tendant à des réductions plus importantes des primes que la Confédération et les cantons devraient ensuite financer.<sup>160</sup> Une fraction du financement des coûts de la santé provient également des subventions. C'est le secteur hospitalier qui est en première ligne concerné. 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 avoir pour effet que ces subventions devraient être augmentées quelque peu si aucune solution ne peut être trouvée dans le sens d'un transfert sur les caisses maladies. Dans un système moniste de financement des hôpitaux dans lequel les assureurs maladies endossent le rôle de moniste, ce problème ne se présenterait par contre pas. Dans un système dual ou dual fixe de financement des hôpitaux, toute modification du traitement des subventions en matière de TVA entraînerait également des répercussions tout à fait générales sur les finances des cantons.

Dans le domaine social, il faut partir de l'idée que l'impôt ne peut pas être transféré en totalité aux destinataires des prestations. Cela entraînerait des dépenses plus élevées des pouvoirs publics qui cofinancent ces prestations.

## **b. Formation et 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 rechercher si le but poursuivi en première ligne est réellement la transmission du savoir ou non. Dans la négative, la prestation est soumise à la TVA. Du point de vue objectif, cette délimitation est relativement complexe et expose les contribuables TVA à de gran-

<sup>159</sup> La charge supplémentaire sur la base de l'année 2001 et des prix à la consommation se monte pour les médicaments à 3,5% ; pour le matériel thérapeutique, il en résulte un allègement de 1,5%. Dans les domaines médical et social, les prix à la consommation augmentent de 2,4%, et ce sans tenir compte des deux catégories de biens précitées.

<sup>160</sup> Voir l'avant-dernier paragraphe respectif des ch. 3.2.2 et 3.2.3.

des incertitudes, ce qui se traduit par un nombre élevé, supérieur à la moyenne, de demandes de renseignements avant tout par écrit. En l'état actuel, 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, manifestations, en particulier les activités en plein air en équipe), sport (p. ex. aérobic, spinning). De surcroît, l'imposition des prestations de restauration et d'hébergement fournies dans le cadre de la formation pose problème. Ces prestations doivent être imposées au prix de marché, peu importe que ces coûts soient facturés aux participants ou non et, dans l'affirmative, à quel montant. Le prix de marché peut être déterminé par approximation à concurrence du prix d'acquisition (p. ex. facture de l'hôte) majoré de 10 % pour les frais généraux et le bénéfice. La recherche et le développement en tant que prestations scientifiques doivent être distingués du conseil. La problématique de la délimitation entre le don et le sponsoring se présente dans les cas de financement dans le domaine de la formation de même que dans celui de la recherche. Cette détermination représente un travail fastidieux en particulier dans le domaine de la recherche parce qu'elle nécessite en outre l'étude de contrats en règle générale volumineux et rédigés en anglais.

Actuellement, l'AFC encaisse un peu près 420 millions de francs de recettes de TVA provenant des branches de l'éducation et de l'enseignement, dont plus de 95 % de ce montant provient de la taxe occulte. Ne font pas partie de cette branche les prestations éducatives fournies dans le domaine social (p. ex. dans les homes, dans les ateliers de jour ou dans les crèches).<sup>161</sup>

Même avec la nouvelle réglementation prévue ici la formation publique est largement exclue du champ de l'impôt, puisque les prestations sont fournies en règle générale sans contre-prestation. Les écolages, frais de cours et autres finances de participation provenant de l'enseignement privé représentent désormais des chiffres d'affaires imposables estimés à hauteur de 3,5 milliards de francs (dont une petite fraction des institutions concernées ont déjà aujourd'hui pour l'assujettissement).

Par rapport aux recettes de 420 millions de francs de la branche de la formation réalisées sous le régime fiscal actuel, on peut escompter nouvellement 500 millions de francs de recettes. Par conséquent, l'application d'un taux unique de 6,0 % rapportera des recettes de TVA supplémentaires de 80 millions de francs.

Seraient donc nouvellement assujetties à la TVA notamment les entreprises suivantes: les écoles qui prodiguent à titre onéreux des prestations d'enseignement à tous les niveaux (p. ex. écoles privées), les organisateurs de cours, 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 des nouveaux contribuables TVA dans le domaine de la formation pourrait s'établir entre 4000 et 4500.<sup>162</sup>

<sup>161</sup> Ne sont également pas prises en compte les conséquences financières de la proposition de réforme dans le domaine de la recherche.

<sup>162</sup> pour un seuil de chiffre d'affaires de 100'000 francs.

## 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 jusqu'ici des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, lesquels deviennent à présent nouvellement 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 fortement imposés. La distorsion de concurrence qui sévit déjà actuellement entre les prestataires de l'enseignement privé et public sera d'autant plus accentuée avec la réforme de la TVA. Finalement, il faut admettre que la demande, en particulier dans les secteurs professionnels et motivés de l'instruction et de la formation continue ne réagira pas trop de manière élastique au transfert de la charge de TVA, en d'autres termes que 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 80 millions de francs est à prévoir, il en résulte une charge supplémentaire d'environ plus de 25 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 sont consommées dans une proportion supérieure par les ménages à haut revenu.

Les effets susmentionnés s'annulent de sorte que du point de vue macroéconomique il ne faut pas s'attendre à des changements significatifs. Pour les prestataires de l'enseignement privé qui sont en concurrence directe avec le secteur public, il ne peut cependant être nié qu'ils encourent un désavantage concurrentiel.

La hausse des recettes de TVA s'accompagne au même moment d'une diminution de la charge fiscale pour le secteur de l'enseignement public (diminution de la taxe occulte). De plus, il faut également s'attendre à seulement de minimes transferts de charges entre la Confédération, les cantons et les communes. Du point de vue des collectivités publiques, les effets sont donc doublement positifs.

### **c. Culture**

Selon la loi sur le droit d'auteur, le créateur (p. ex. écrivain, compositeur, artiste peintre, sculpteur) est une personne physique. Ses honoraires et revenus tirés des droits d'auteur sont exclus du champ de l'impôt selon la pratique constante en matière de TVA. Si, par contre, le créateur fonde une société ayant la personnalité juridique (le plus souvent des Sàrl) et que par la suite les factures sont établies au nom de la Sàrl, l'impôt est alors dû selon la pratique constante en matière de TVA. Dans ce domaine également, l'assujettissement à la TVA des prestations culturelles aboutit à une simplification significative.

Les prestations culturelles qui sont nouvellement soumises obligatoirement à l'impôt suite à cette réforme sont énumérées ci-après. Pourtant, des cinémas ont, à l'heure actuelle, déjà opté en partie pour l'imposition de ces chiffres d'affaires:

<b>Branche</b>	<b>Chiffres d'affaires en mio de francs</b>
Cinémas	245
Théâtres et salles de concert	200
Créateurs (incl. Musique)	500
Musées	90
Bibliothèques	10
Zoo et jardins botaniques	20
Cirques et forains	40
Organisateurs	350
<b>Total</b>	<b>1'455</b>

Le tableau suivant indique les montants des rentrées fiscales et de la taxe occulte en l'état actuel ainsi que les recettes fiscales envisageables selon le module «taux unique»:

<b>Branche</b>	<b>Recettes TVA (en mio de francs) qui restent dans la caisse fédérale</b>		
	<b>Recettes statu quo</b>	<b>Recettes avec un taux unique de 6.0</b>	<b>Différences</b>
Cinémas	13	21	8
Théâtre et salles de concert	9	19	10
Créateurs (incl. Musique)	8	8	0
Musées	9	11	2
Bibliothèques	4	7	3
Zoo et jardins botaniques	3	6	3
Cirques et forains	2	3	1
Organisateurs	11	15	4
Droits d'auteur *	1	0	-1
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>90</b>	<b>30</b>

\* *pas de consommateur final privé*

Environ 90 à 100 millions de francs de recettes de TVA proviennent en l'état du commerce de livres, d'œuvres d'art, de supports de sons et d'images en aval des branches de la culture, approximativement d'autres. Dans l'hypothèse du module «taux unique» les recettes de TVA de ces branches en aval augmentent de 10 à 15 millions de francs.

Du fait que les ventes de livres seront désormais imposées nouvellement au taux de 6 % au lieu du taux actuel de 2,4 %, les diminutions de recettes dans les autres branches de ce commerce (comme les ventes de CD et de DVD qui seront imposées nouvellement à 6,0 % au lieu de 7,6 % comme jusqu'à présent) sont compensées.

L'assujettissement à la TVA des prestations culturelles entraîne nouvellement l'immatriculation à la TVA des diverses entreprises suivantes:<sup>163</sup>

<b> Branche </b>	<b> Nouveaux contribuables TVA </b>
Cinémas:	Env. 20 à 30 petits cinémas pourraient devenir assujettis. Les plus grands cinémas ont déjà opté pour l'assujettissement.
Théâtres et salles de concert:	Les plus grands sont déjà assujettis en raison de la restauration et du sponsoring, les plus petits théâtres pourraient cependant devenir assujettis, peut-être 100 institutions pourraient ainsi être nouvellement assujetties. Env. 850 petites associations non assujetties à la TVA.
Créateurs (incl. musique):	Env. 1200 artistes pourraient être concernés.
Musées:	Env. 300 musées seraient concernés.
Bibliothèques:	Il existe plusieurs milliers de petites bibliothèques non assujetties qui effectuent en principe le prêt à titre gratuit. Compte tenu des circonstances certaines peuvent malgré tout devenir assujetties à la TVA. Il n'est cependant pas possible d'en évaluer le nombre.
Zoos et jardins botaniques:	Il est tout à fait envisageable que des petits zoos privés soient immatriculés à la TVA. Il n'est cependant pas possible d'en évaluer le nombre.
Cirques:	0 à 25 petits cirques pourraient devenir assujettis.
Forains:	Pas d'évaluation possible.
Organisateurs:	Pas d'évaluation possible, on peut s'attendre à de nouveaux assujettis.
Droits d'auteur:	Il faut compter avec un nouvel assujetti.

### Conséquences économiques

La charge de la TVA dans le domaine de la culture s'accroît sensiblement dans l'ensemble et – comme déjà mentionné plus haut – pour de nombreux créateurs et institutions culturelles, soit elle entraînera leur assujettissement, soit ils seront taxés à un taux plus élevé. Cette charge supplémentaire devra être compensée d'une manière ou d'une autre et ce pourrait être par l'augmentation du montant des subventions et/ou des dons/sponsoring ou par la hausse des prix des prestations. Il faut partir du principe qu'il s'ensuivra 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 sur ces hausses de prix, ce qui entraînera des conséquences du point de vue de la situation financière des créateurs et des institutions culturelles. Chez les prestataires qui fournissent en plus des prestations de la

<sup>163</sup> pour un seuil de chiffre d'affaires de 100'000 francs.

restauration, des effets de compensation pourraient certainement se produire sous la forme d'une moindre consommation des prestations de restauration. Dans l'ensemble du secteur des loisirs, il n'y aura plus de distorsions de concurrence induites par la TVA puisque toutes les prestations seront soumises à l'impôt et vraisemblablement au taux unique.

Le léger renchérissement des billets alourdit les dépenses des ménages. Toutefois, comme ce poste représente une très petite fraction des dépenses totales, les répercussions sont négligeables. Dans l'ensemble du domaine de la culture, on peut prévoir une augmentation des recettes de TVA d'environ 30 millions de francs, ce qui représente annuellement 9,50 francs par ménage.

Sur le plan macroéconomique, le domaine de la culture est à première vue de faible importance. Toutefois, du point de vue de la TVA, il a un poids certain, dans la mesure où une fraction importante des prestations sont fournies à des consommateurs finaux.

#### **d. Sport**

Sous le régime de TVA actuel, le secteur du sport rencontre les difficultés suivantes: le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable lors de constructions d'installations sportives subventionnées par des pouvoirs publics est extrêmement complexe. Il en va de même en cas de changement d'affectation en général et en cas de calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (en particulier lorsque l'impôt préalable grevant une installation sportive financée en partie par des subventions doit être réduite en raison de l'affectation). De surcroît, il est très difficile dans la pratique de faire la distinction entre les prestations d'enseignement non imposables (p. ex. cours d'équitation) et les cours de sport imposables (p. ex. cours d'aérobic) ou entre les manifestations sportives exonérées de l'impôt et les manifestations semblables qui sont cependant imposables (p. ex. les finances de participation à un tournoi d'échec sont imposables, de même que pour les courses automobiles Oldtimer).

Les quelque 1500 contribuables TVA exploitants d'installations sportives, sociétés sportives et fournisseurs d'autres prestations dans le domaine du sport ont décompté en 2003 environ 125 millions de francs d'impôt sur leur chiffre d'affaires. Une partie de leurs prestations est cependant fournie à des contribuables TVA qui peuvent déduire l'impôt préalable. C'est pourquoi il ne reste plus que quelque 70 millions de francs d'impôt dans la caisse fédérale. A ce montant s'ajoute encore la taxe occulte qui grève les opérations exclues du champ de l'impôt. Cette charge est estimée à un peu près 35 millions de francs. En totalité quelque 105 millions de francs ou 0,6 % de l'ensemble des recettes de TVA de la Confédération proviennent du secteur du sport.

Avec l'assujettissement du secteur du sport à la TVA, il faut s'attendre à ce que les prestations suivantes soient nouvellement imposables: cotisations de membres (env. 400 millions de francs), billets d'entrée aux manifestations sportives (env. 120 millions de francs), entrées aux installations sportives, finances d'inscription, taxes d'inscription, licences (env. 150 millions de francs), prestations d'enseignement (env. 200 millions de francs), mises pour le sport-toto, des tombolas, des lottos et d'autres jeux de hasard semblables (env. 60 millions de francs). Certes, il faut observer à ce sujet qu'une partie de ces prestations fait déjà l'objet d'une option ou peut l'être.

Les conséquences financières de l'assujettissement à la TVA en cas d'application du taux unique peuvent être décrites comme suit:<sup>164</sup>

Recettes de TVA (en mio de francs) qui restent dans la caisse fédérale	Recettes actuelles	Recettes module "Taux unique"	Différence
a. Prestations actuellement imposables par les assujettis	83.7	66.5	-17.2
b. Prestations actuellement exclues, nouvellement imposables <sup>a)</sup>	1.2	1.8	0.6
c. Prestations actuellement exclues, nouvellement imposables <sup>b)</sup>	26.6	47.7	21.1
d. Prestations imposables par les nouveaux assujettis <sup>c)</sup>	4.0	9.2	5.2
e. Prestations imposables par des non-assujettis <sup>d)</sup>	8.4	7.7	-0.7
<b>Total</b>	<b>123.9</b>	<b>132.9</b>	<b>9.0</b>

<sup>a)</sup> Fournies actuellement par des assujettis à des entreprises ou des associations non-assujetties

<sup>b)</sup> Fournies par des assujettis et des non-assujettis à des privés

<sup>c)</sup> Recettes supplémentaires provenant de l'imposition de prestations par les nouveaux assujettis, prestations qui étaient en principe déjà imposables (surtout dans la restauration)

<sup>d)</sup> Baisse des recettes dues à la taxe occulte grevant des prestations en principe imposables fournies par entreprises qui restent non assujetties

Les rentrées fiscales supplémentaires provenant du secteur du sport pourraient donc s'élever à quelque 10 millions de francs par année.<sup>165</sup>

Les entreprises qui fournissent de telles prestations nouvellement imposables sont p. ex. les fédérations sportives, les clubs sportifs et associations sportives, les organisateurs de manifestations sportives, les exploitants d'installations sportives ou enseignants du sport. Le nombre des nouveaux contribuables TVA dans le secteur du sport pourrait se situer autour de 3500.<sup>166</sup>

### Conséquences économiques

Dans l'ensemble, la charge de la TVA dans le sport s'accroît quelque peu. Cette tendance est avant tout marquée là où la prestation était exclue du champ de l'impôt jusqu'à présent (ou imposée volontairement au taux réduit) et est dorénavant soumise au taux unique. La charge fiscale est moindre là où la prestation imposée jusqu'à présent au taux normal doit être nouvellement imposée au taux unique plus bas. Les répercussions sont importantes en ce qui concerne la charge administrative. Ceci est vrai en particulier pour les manifestations uniques (fêtes) ou pour les clubs relativement petits, dans lesquels la comptabilité est en règle générale tenue par un caissier bénévole, lequel ne dispose souvent d'aucune connaissance (spécifique) en matière de TVA. Dans ces cas, la charge administrative s'alourdit et il pourra s'avérer nécessaire de faire tenir tout ou partie de la comptabilité par un bureau fiduciaire. En

<sup>164</sup> L'AFC s'appuie pour ces calculs en particulier sur l'enquête sur les revenus et la consommation de l'office fédéral de la statistique, les statistiques de la TVA et 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*

<sup>165</sup> Des relevés de Swiss Olympic provenant des associations membres ainsi que l'extrapolation de PricewaterhouseCoopers fondée sur ces relevés chiffrent ces recettes supplémentaires dans le domaine du sport à environ 30 mio. de francs par année. La divergence par rapport aux chiffres de l'AFC résulte en particulier des méthodes d'estimation et de calcul choisies.

<sup>166</sup> pour un seuil de chiffre d'affaires de 100'000 francs.

outre, les toutes petites associations et manifestations ne tombent souvent pas sous le seuil de chiffre d'affaires minimal relevé à 100 000 francs, lequel conduit en général à l'assujettissement. En revanche, le traitement de la TVA est simplifié pour les exploitants d'installations sportives parce qu'ils ne doivent plus faire la distinction entre les billets d'entrée imposables et la location exclue du champ de l'impôt. Cependant, le traitement des subventions d'investissement et d'exploitation constitue encore une question cruciale dans ce secteur. Le décompte d'impôt se simplifierait considérablement si les subventions n'entraînaient plus la réduction de la déduction de l'impôt préalable.<sup>167</sup>

Pour les consommateurs, les effets sont minimes. Les particuliers n'engagent que des dépenses infimes dans le domaine du sport. Les associations qui ne réalisent nouvellement plus que des prestations imposables peuvent de plus tirer avantage de ce que la location des installations sportives soit imposable, ce qui leur ouvre droit à la déduction de l'impôt préalable. Pour les ménages, les conséquences de l'assujettissement à la TVA des prestations fournies dans le secteur du sport, lesquelles ont été jusqu'à présent exclues du champ de l'impôt, ne produisent pas d'effets tangibles. La charge supplémentaire directe par foyer s'élève à seulement 6 francs par année.

Sous l'angle macroéconomique, il ne faut s'attendre à aucun effet palpable. Il peut cependant être relevé que la neutralité concurrentielle dans le secteur de la restauration sera améliorée parce que nombre d'associations réalisant des recettes provenant de la restauration seront nouvellement assujetties à la TVA. D'un autre côté, il peut en résulter pour la Suisse un désavantage de localisation dans les relations concurrentielles transfrontalières, car dans l'UE, les opérations relevant du domaine du sport sont exclues du champ de l'impôt.

La Confédération peut compter sur des recettes de TVA supplémentaires de quelque 10 millions de francs. Autrement, il ne faut pas s'attendre à des incidences mesurables. Il ne faut pas non plus présumer que les collectivités publiques doivent distribuer davantage de subventions aux associations sportives ou aux exploitants d'installations sportives compte tenu de cet assujettissement à la TVA.

#### **e. Autres suppressions d'exclusions**

Les conséquences financières ainsi que les incidences sur les fournisseurs de prestations dans des domaines qui sont actuellement exclus du champ de l'impôt sont décrits au chiffre 3.2 de la procédure de consultation. L'assujettissement à la TVA entraînera une charge supplémentaire pour ces domaines d'environ 34 millions de francs. Les fournisseurs de telles prestations ne sont toutefois pas très nombreux. C'est pourquoi il n'y aura que peu de nouveaux assujettis. Pour de nombreux actuels assujettis qui offrent des prestations dans ces domaines (p. ex. la Poste ou les maisons de jeux), la problématique de la double affectation et de la réduction de la déduction de l'impôt préalable y afférente sera supprimée.

S'agissant des opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard exclues du champ de l'impôt (art. 18, ch. 23, LTVA), il y a lieu de préciser que les prestataires de tels jeux de hasard sont en règle générale déjà soumis aujourd'hui à une taxe cantonale (impôt sur les loteries) ou fédérale (impôt sur les mai-

<sup>167</sup> Cf. à cet effet les alternatives de réforme sous le ch. 6.1.

sons de jeux).<sup>168</sup> Si cette exclusion devait être supprimée, il faudra envisager de réduire ces taxes afin de ne pas imposer doublement ces prestataires.

### **Variante «Santé»**

Dans cette variante, le domaine de la santé et une partie des prestations du domaine social sont exclues du champ de l'impôt (ch. 9) et sont donc traités comme dans le module «loi fiscale». La formulation du ch. 9 correspond à celle du ch. 2 du module «loi fiscale», raison pour laquelle on peut se référer au commentaire de la disposition du module «loi fiscale» en ce qui concerne le sens et l'étendue de cette exclusion.<sup>169</sup> Les conséquences de cette variante, en particulier sur les ménages, sont présentées au ch. 3.4.

### **Art. 22 Taux de l'impôt**

Cet article comporte la deuxième modification fondamentale apportée au module «loi fiscale» et donc à l'actuelle LTVA. Toutes les prestations soumises à l'impôt en application de la législation actuellement en vigueur sont imposées au taux d'impôt unique de 6 %.<sup>170</sup>

L'introduction d'un taux d'impôt unique est également un pas important vers l'objectif de réforme de la TVA et contribue à une TVA simple, juridiquement sûre et tenant compte des spécificités des contribuables TVA. Dans un système fiscal à taux unique, le taux normal se situe nettement en-dessous du taux actuel (6 % au lieu du taux actuel de 7,6 %). Certes, le taux réduit (2,4 %) et le taux spécial (3,6 %) pour l'hébergement ne sont en conséquence pas maintenus, ce qui entraîne une augmentation de la charge fiscale dans les branches concernées. Il faut cependant retenir que ce choix comporte un fort potentiel de simplification.<sup>171</sup>

Le taux unique représente un standard. Tous les branches économiques et groupes d'intérêt sont traités de manière uniforme. Pour quelques groupes de produits la charge fiscale augmentera, mais elle diminuera pour la grande majorité des produits, comme le démontre le tableau ci-après:

<sup>168</sup> Cf. la loi fédérale du 18 décembre 1998 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (loi sur les maisons de jeu, LMJ ; RS 935.52)

<sup>169</sup> Commentaire de l'art. 18 P-LTVA du module «loi fiscale» ; ch. 2.1

<sup>170</sup> 6,0 % taux unique + éventuellement 0,2 % compensation pour correctif social et dégrèvement ultérieur de l'impôt; v. commentaire de l'art. 99 P-LTVA du module «taux unique».

<sup>171</sup> Cf. ch. 1.2.4.

Réduction de la charge fiscale, ("gagnants")	Nombre	Total
Services annexes à l'horticulture	2'369	<b>272'382</b> <b>86.6%</b>
Sylviculture	741	
Mines et extraction de graviers et de sables	477	
Fabrication de marchandises imposables au taux normal	37'167	
Fourniture d'énergie	1'193	
Construction	42'515	
Industrie automobile	15'027	
Commerce de marchandises imposables au taux normal	41'923	
Restauration (sans traiteurs)	21'046	
Transport et communication	11'676	
Instituts de crédits et assurances	4'550	
Activités foncières et immobilières, Location de biens meubles, Services aux entreprises	82'206	
Collecte et traitement des eaux usées/déchets et autres services d'assainissement	2'585	
Autres prestations de service (coiffeur, centre de fitness etc.)	5'562	
Activité indéfinies	3'345	

Non seulement hausse mais également baisse de la charge fiscale	Nombre	Total
Production de vins à base de fruits, d'imprimés, de produits agrochimiques	1'185	<b>22'911</b> <b>7.3%</b>
Commerce de boissons et de denrées alimentaires (sans prépondérance), Commerce d'articles de papeterie/livres/journaux, Boulangerie/Tea-room, drogueries, Commerce d'animaux domestiques	5'144	
Traiteurs	476	
Hébergement	5'139	
Secteur public, Education et enseignement, Santé et action sociale ( <i>sans les médecins</i> )	5'405	
Représentation d'intérêt, Activités culturelles, sportives et récréatives (sans les cinémas)	5'562	

Augmentation de la charge fiscale, ("perdants")	Anzahl	Total
Agriculture, Pêche	3'085	<b>19'134</b> <b>6.1%</b>
Industries alimentaires et industries des boissons, Fabrication d'engrais et de préparations pharmaceutiques	2'330	
Captage, traitement et distribution d'eau	825	
Commerce de céréales, semences, fourrages, plantes, denrées alimentaires, médicaments et livres (activité principale)	11'131	
Médecins généralistes et spécialistes	1'638	
Cinémas	125	

**Total 314'427**

Les couches de la population à plus faible capacité financière, mais également les branches économiquement faibles, peuvent être soutenues de manière nettement plus efficace et mieux ciblée par d'autres instruments comme l'impôt sur le revenu ou un

soutien financier direct. Comme le taux unique a tendance à exercer une plus grande pression fiscale sur les couches de population aux plus bas revenus, des mesures de compensation sont prévues pour les ménages concernés.<sup>172</sup>

Le droit communautaire prescrit un taux normal d'au moins 15 % et prévoit en outre la faculté pour les Etats membres d'introduire un ou même plusieurs taux réduits. La plupart des Etats membres de l'UE connaissent donc également au moins deux taux. Par contre, le Danemark et la République slovaque appliquent le modèle du taux unique.<sup>173</sup>

#### **Variante «Santé»**

Etant donné que le domaine de la santé reste exclu dans cette variante, la base de calcul n'est pas élargie dans la même mesure que dans le module «taux unique». Par conséquent, le taux unique, neutre du point de vue des recettes, est plus élevé et doit être fixé à 6,4 %. L'origine de ce taux et ses conséquences sont décrites au ch. 3.4

#### **Art. 23 Impôt préalable déductible**

En raison des modifications du taux de l'impôt apportées à l'art. 22 P-LTVA et de la suppression des exclusions du champ de l'impôt à l'art. 18 P-LTVA, la déduction forfaitaire de l'impôt préalable prévue à l'al. 4 en cas d'acquisition de produits naturels doit également être adaptée. Elle s'élève nouvellement à 3,2 % du montant facturé.

#### **Variante «Santé»**

La modification du taux de l'impôt à l'art. 22 P-LTVA et les modifications entraînées par la suppression des opérations exclues du champ de l'impôt à l'art. 18 P-LTVA font que la déduction forfaitaire d'impôt préalable prévue à l'al. 4 dans le domaine de la production naturelle doit aussi être adaptée. Dans la variante «Santé», elle se monte à 3,3 % du montant facturé.

#### **Art. 39 Importations franches d'impôt**

Les différences par rapport au module «loi fiscale» sont seulement minimales. Elles résultent de l'élimination étendue des exclusions du champ de l'impôt jusqu'à présent (cf. p. ex. art. 39, al. 1, ch. 2, P-LTVA du module «loi fiscale»), afin de garantir une systématique cohérente entre l'impôt sur le territoire suisse et l'impôt à l'importation. Sont particulièrement concernées les œuvres d'art réalisées personnellement par des artistes peintres et des sculpteurs qu'ils importent en Suisse eux-mêmes ou qui sont importées sur leur ordre.

<sup>172</sup> Cf. ch. 5.

<sup>173</sup> Commission européenne, Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de la CE, DOK/1829/2006; cf. également l'aperçu des taux de TVA appliqués dans l'UE à l'annexe 2.

#### **Art. 40 Calcul de l'impôt**

Les différences par rapport au module «loi fiscale» sont seulement minimales. Elles résultent de l'élimination étendue des exclusions du champ de l'impôt jusqu'à présent (cf. art. 40, al. 1, let. d, P-LTVA du module «loi fiscale»), afin de garantir une systématique cohérente entre l'impôt sur le territoire suisse et l'impôt à l'importation.

#### **Art. 41 Taux de l'impôt**

Le système de taux d'impôt à l'importation correspond à celui de l'impôt sur les opérations sur le territoire suisse et de l'impôt sur les acquisitions de prestations de services (cf. art. 22 P-LTVA). Il n'y aura plus qu'un taux d'impôt unique de 6 % applicable à toutes les prestations imposables.

#### **Variante «Santé»**

Le taux de l'impôt valable pour les importations correspond à celui valable pour l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt pour les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (v. art. 22 P-LTVA). Un seul taux s'applique à toutes les prestations imposables, il est de 6,4 %.

#### **Art. 43 Intérêt moratoire**

Cet article est équivalent à celui du module «Loi fiscale». Seule la numérotation a dû être adaptée parce que l'article 40 alinéa 1 lettre d P-LTVA du module «loi fiscale» est supprimé.

#### **Art. 47 Intérêt rémunérateur**

Cet article est équivalent à celui du module «loi fiscale». Seule la numérotation a dû être adaptée parce que l'art. 40, al. 1, let. d, P-LTVA du module «loi fiscale» a été supprimé.

#### **Art. 54 Méthode de décompte**

Cet article est équivalent à celui du module «loi fiscale». L'al. 6 doit être adapté au taux unique.

#### **Art. 59 Forme de la facture**

Cet article est équivalent à celui du module «loi fiscale», dans la mesure où il en reprend la disposition. Le *1<sup>er</sup> alinéa, lettre g* a été adapté au système du taux unique. L'art. 59, al. 2 et 4, P-LTVA du module «loi fiscale» sont supprimés dans le module «taux unique» parce qu'ils s'appliquent aux seuls états de faits relevant de modèles à plusieurs taux d'impôt.

## **Art. 60 Mention de l'impôt**

Sur le fond, cet article est équivalent à celui du module «loi fiscale». Il a fallu faire un autre renvoi minime uniquement en raison des modifications à l'art. 59 P-LTVA.

## **Art. 76 Décisions de l'Administration fédérale des contributions**

Cet article est équivalent à celui du module «loi fiscale». Seul l'al. 1, let. f, a été adapté parce que la détermination d'office du taux d'impôt applicable n'est pas nécessaire dans un modèle de taux unique.

## **Art. 93 Modification du droit en vigueur**

En ce qui concerne les *chiffres 1 et 2*, il est renvoyé aux explications du module «loi fiscale» se rapportant au même article.

L'adaptation sous le *chiffre 3* est nécessaire en raison de la modification du plafond du taux de l'impôt. Pour octroyer à peu près autant les mêmes recettes fiscales destinées au financement de l'assurance-vieillesse et survivants et de l'assurance-invalidité que sous le régime actuel, le taux unique ne doit plus être relevé que de 0,8 au lieu de 1 %. L'ordonnance correspondante du Conseil fédéral doit être adaptée.

## **Art. 96 Modification des taux de l'impôt**

Il n'y a plus qu'un seul taux d'impôt qui doit être adapté.

## **Art. 99 Financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt**

Dans ce module également, l'assiette de l'impôt est élargie en raison du fait que la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt deviennent imposables et il résulte une charge pour les finances fédérales due à l'octroi du droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt.<sup>174</sup> Le relèvement temporaire des taux nécessaire pour financer ce dégrèvement ultérieur de l'impôt est réglé dans les dispositions transitoires de la loi sur la TVA. Les taux de l'impôt sont réglés aux articles 22 et 41 P-LTVA du module «taux unique»; le taux doit être relevé de 0,1 % pour le financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt. Le seul alinéa de l'art. 99 P-LTVA du module «taux unique» prévoit que le taux réduit fixé aux art. 22, al. 1, et 41 P-LTVA devra être relevé de 0,1 % tant que les pertes fiscales dues au dégrèvement ultérieur de l'impôt et subies par la Confédération ne seront pas entièrement couvertes, mais au plus tard jusqu'à fin 2018. Ainsi, plus les pertes fiscales dues à l'octroi du droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt seront couvertes rapidement, plus tôt le taux baissera de 0,1 %. Selon les estimations actuelles des coûts et des recettes fiscales, six ans seront nécessaires à financer le coût du dégrèvement ultérieur de l'impôt.<sup>175</sup> Puisqu'il est limité dans le temps, le relèvement de 0,1 % est supprimé au plus tard en 2018. Ainsi, dans le module «taux unique», le taux effectif s'élèvera à 6 % dès 2019 au plus tard.

<sup>174</sup> v. à ce sujet le ch. 3.5.

<sup>175</sup> v. ch. 3.5.

## **Art. 100 Correctif social**

La base constitutionnelle de la réglementation actuellement en vigueur est limitée dans le temps.<sup>176</sup> En conséquence, cette disposition légale également est seulement valable pour une durée déterminée. Cette réglementation est par conséquent prévue dans les dispositions transitoires de la loi actuelle.

*L'alinéa 1* prévoit que le taux fixé aux art. 22 et 41 P-LTVA sera relevé de 0,1 point en plus du relèvement prévu à l'art. 99 tant que les pertes fiscales dues au dégrèvement ultérieur de l'impôt et subies par la Confédération ne seront pas entièrement couvertes, mais au plus tard jusqu'à fin 2018.

*L'alinéa 2* reprend la teneur de l'art. 196, ch. 14, al. 2, Cst., lequel fixe le montant des moyens affectés au correctif social à hauteur de 0,1 point du taux de TVA. Cette disposition procure la base légale au sens d'un financement spécial selon l'art. 53, al. 1, LFC.<sup>177</sup>

*L'alinéa 3* règle le moment auquel la Confédération reverse le montant aux cantons. La rétrocession anticipée aux cantons équivaut à un dédommagement des frais d'exécution de manière analogue à l'avantage en intérêt dans le cas du remboursement des taxes d'incitation sur les hydrocarbures légers (COV). En plus, il y est prévu que le Conseil fédéral définit les quote-parts respectives des cantons aux fonds destinés au correctif en fonction de leur population, de manière analogue à la réglementation des subsides versés par la Confédération à titre de réduction des primes de l'assurance maladie selon la RPT.

*L'alinéa 4* dispose ensuite que les cantons doivent reverser la même année aux personnes bénéficiaires les fonds qu'ils ont reçus. Cette prescription vise à éviter que les ménages aient à préfinancer les charges résultant de la réforme de la TVA. Comme en début de l'année le nombre des bénéficiaires et donc l'étendue du montant à payer ne peuvent pas encore être déterminés exactement, la possibilité est aménagée pour les cantons de verser une fraction limitée des paiements dans l'année qui suit (jusqu'à un peu près 10 % des fonds). L'étendue du report admis est fixé au moyen d'une ordonnance.

*L'alinéa 5* dispose en dérogation à la réglementation en matière de réduction des primes de l'assurance maladie, que les cantons doivent toujours tenir compte du revenu et de la situation familiale actuels pour définir le droit à une aide.

*L'alinéa 6* contraint légalement les assureurs-maladie à collaborer à la mise en place du correctif social dans le cas où le canton opte pour la redistribution des fonds par le biais des caisses-maladie de manière analogue au système correspondant de réduction individuelle des primes. Les caisses-maladie doivent être indemnisées équitablement par leur canton respectif pour leur collaboration. Les cantons indemnisent les caisses-maladie grâce à l'avantage tiré de l'intérêt selon l'al. 2 ou rétrocèdent à celles-ci les fonds nécessaires pour le correctif directement après les avoir reçus de la Confédération (les caisses-maladie bénéficient de l'avantage en intérêt correspondant).

*L'alinéa 7* oblige les cantons à fournir à la Confédération des données afin que celle-ci puisse contrôler si le but social a été atteint. Les dispositions d'exécution relatives

<sup>176</sup> cf. les dispositions relatives aux adaptations indispensables de la constitution fédérale sous le ch. 4.1.

<sup>177</sup> Loi fédérale du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération (Loi sur les finances, LFC); RS 611.0.

à la nature et à l'étendue des données nécessaires doivent rendre possible une évaluation uniforme.

*L'alinéa 8* délègue au Conseil fédéral la compétence de régler dans une ordonnance les dispositions nécessaires à l'application de l'art. 100 P-LTVA.

### **Variante «Santé»**

Dans la variante «Santé», les art. 99 et 100 disparaissent. Contrairement au module «taux unique», un correctif social n'est pas nécessaire dans la variante «Santé» en raison de l'augmentation réduite de la charge fiscale.<sup>178</sup> Par conséquent, il n'est pas non plus nécessaire de relever le taux unique provisoirement pour son financement. Il en va de même pour le financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt pour les branches qui sont désormais soumises à l'impôt.

## **2.3 Commentaire des articles du module «deux taux»**

### **Art. 15 Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt**

Cette norme correspond à celle du module «taux unique». Du point de vue du contenu, la norme est la même, comme ceci est expliqué dans le commentaire du module «loi fiscale». Seules les références ont dû être adaptées en raison de la suppression de la majeure partie des exclusions du champ de l'impôt.

### **Art. 18 Prestations exclues du champ de l'impôt**

Nous renvoyons au commentaire de cet article dans le module «taux unique».

### **Art. 22 Taux de l'impôt**

C'est le système des deux taux d'impôt qui est retenu dans ce module, lequel réduit le potentiel de simplification en comparaison avec le module du taux unique. Le module des deux taux d'impôt contribue dans une moindre mesure à atteindre une TVA idéale que le module du taux unique.

Les taux de l'impôt ont été fixés en respectant la condition de base, selon laquelle le module ne doit pas avoir d'influence sur les recettes. Le taux normal s'élève donc comme actuellement à 7,6 %. Par contre, le taux réduit s'élève nouvellement à 3,4 % (contre 2,4% aujourd'hui). Le catalogue des opérations soumises au taux réduit trouve sa motivation dans des préoccupations d'ordre socio-politique en particulier et non fiscal. Le critère pour l'octroi du taux réduit est l'importance de certains groupes de produits dans le panier des ménages à bas revenus. En outre, seuls les produits et les services fournis en majeure partie à des consommateurs finaux doivent en principe être imposés au taux réduit. En effet, puisque les entreprises assujetties peuvent déduire l'impôt qu'elles ont payé (impôt préalable), le taux d'impôt ne joue aucun rôle chez elles. Au surplus, il faut que la distinction entre les biens et les services soumis au taux réduit et ceux soumis au taux normal soit la plus simple possible. Le

<sup>178</sup> Voir ch. 3.4

catalogue des prestations soumises au taux réduit a donc été révisé en prenant en considération ces aspects.

En principe, les prestations qui sont exclues du champ de l'impôt dans le droit en vigueur et qui seront nouvellement soumises à l'impôt sont imposables au taux réduit, ce qui permet de supprimer dans une grande partie la taxe occulte qui grevait ces secteurs (santé, domaine social, culture, formation, sport, etc.).<sup>179</sup> Puisque la charge entraînée par la taxe occulte correspond environ au taux réduit prévu, la TVA prélevée dans ces secteurs n'entraînera pas de recettes fiscales supplémentaires pour la Confédération et ne renchérira pas non plus ces prestations. Il convient toutefois de relever que le nombre des assujettis augmente de quelque 30 000, ce qui provoque une charge de travail supplémentaire aussi bien pour l'AFC au niveau de la perception que pour ces nouveaux assujettis. Pour de nombreuses entreprises déjà assujetties et qui offrent des prestations dans ces secteurs (p. ex. la Poste ou les maisons de jeu, mais également les personnes fournissant des prestations dans le domaine de la culture ou du sport), ceci permettra de supprimer les problèmes de la réduction de la déduction de l'impôt préalable entraînée par la double affectation.

Pour ce qui est de l'exclusion du champ de l'impôt des opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard (art. 18, ch. 23, LTVA), il convient de relever que les prestataires qui proposent ces jeux sont déjà, en règle générale, assujettis à une taxe cantonale (impôt sur les loteries) ou fédérale (impôt sur les maisons de jeu).<sup>180</sup> Si cette exception est supprimée, il faut envisager de réduire ces impôts pour ne pas grever doublement ces prestataires.

Les conséquences financières précises sont exposées au chiffre 3.4.

La nouvelle liste des prestations imposables au taux réduit comprend notamment:

*La livraison d'eau amenée par des conduites:* comme dans le droit en vigueur, l'eau, source de vie, ne doit pas être imposée au taux normal.

*La livraison de produits nutritifs et d'additifs au sens de la loi fédérale sur les denrées alimentaires et les objets usuels,*<sup>181</sup> même s'il sont remis dans le cadre de prestations de la restauration; sont par contre imposables au taux normal les boissons alcooliques et le tabac. L'intention est la même que celle qui prévaut dans le droit en vigueur, à savoir que l'impôt grève le moins possible les biens de première nécessité. Le terme utilisé dans le P-LTVA n'est plus celui de «produits comestibles et boissons», mais de «produits nutritifs et additifs» au sens de la loi sur les denrées alimentaires. Les produits nutritifs sont définis dans cette loi; par ce renvoi, le P-LTVA garantit l'unité de l'ordre juridique. Ainsi, les prestations de restauration sont désormais également imposables au taux réduit, ce qui supprime les éternels problèmes de distinction et l'inégalité de traitement entre la restauration classique et les points de vente à l'emporter (*take-away*). En outre, cette solution règle la motion Hess (04.3655).

*Les prestations du secteur de l'hébergement:* pour garantir un traitement fiscal simple et uniforme, les prestations du secteur de l'hébergement doivent être traitées comme les prestations de la restauration.

<sup>179</sup> Pour d'autres explications concernant les secteurs concernés et les montants en jeu, voir le commentaire de l'article 18 P-LTVA du module "taux unique".

<sup>180</sup> V. la loi fédérale du 18 décembre 1998 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (Loi sur les maisons de jeu, LMJ; RS 935.52).

<sup>181</sup> LDAI; RS 817.0.

*La livraison de poisson de consommation:* le poisson qui peut être consommé est un produit nutritif et est soumis au même taux. Ceci correspond à la pratique actuelle, même si la loi parle des poissons en général.

*La livraison de céréales (panifiables, fourragères et les semences de céréales):* les céréales sont également des produits nutritifs, mais elles peuvent aussi être utilisées comme aliment pour animaux. Comme il n'est ni possible, ni souhaitable de distinguer les céréales selon leur utilisation, elles sont soumises au taux réduit de manière générale.

*La livraison de graines et de tubercules.* Ici surgit la même problématique qu'avec les céréales. Les graines (p. ex. semences de céréales, graines de tournesol) et les tubercules (p. ex. pommes de terre) sont aussi des produits nutritifs. Le taux réduit se justifie donc.

*La livraison d'aliments pour animaux.* Il est souvent impossible de distinguer les aliments pour animaux des produits nutritifs destinés à l'alimentation humaine. C'est pourquoi, le taux réduit se justifie.

*La livraison de médicaments:* les médicaments sont déjà soumis au taux réduit. En imposant aussi au taux réduit les prestations de services des hôpitaux et des médecins, le

P-LTVA introduit une unité dans le domaine.

### **Art. 23 Impôt préalable déductible**

Cette disposition correspond à la norme du module "taux unique".

En raison des modifications de l'art. 22 P-LTVA concernant le système du taux de l'impôt ainsi que de celles résultant de la suppression des prestations exclues du champ de l'impôt à l'art. 18 P-LTVA, il faut aussi adapter la prise en compte de l'impôt préalable dans le domaine de la production naturelle prévue à l'al. 4. Elle s'élève désormais à 3,4 % du montant facturé.

### **Art. 39 Importations franches d'impôt**

Cette disposition correspond à celle du module «taux unique». Il n'y a que quelques écarts minimes par rapport au module "loi fiscale", qui résultent de la large suppression des exclusions du champ de l'impôt en vigueur (v. p. ex. l'art. 39, al. 1, ch. 2, P-LTVA du module «loi fiscale») et ont pour but de garantir l'instauration d'un système cohérent entre l'impôt prélevé sur les prestations en Suisse et l'impôt prélevé à l'importation. Est concernée en particulier l'importation d'œuvres d'art que des artistes-peintres ou des sculpteurs ont personnellement créées et qui ont été amenées sur le territoire suisse par eux-mêmes ou sur mandat de leur part.

### **Art. 40 Calcul de l'impôt**

Cette disposition correspond à celle du module «taux unique». Il n'y a que quelques écarts minimes qui résultent de la large suppression des actuelles exclusions du champ de l'impôt (v. p. ex. l'art. 39, al. 1, ch. 2, P-LTVA du module «loi fiscale») en vigueur et qui ont pour but de garantir l'instauration d'un système cohérent entre l'impôt prélevé sur les prestations en Suisse et l'impôt prélevé à l'importation.

#### **Art. 41 Taux de l'impôt**

Pour ce qui est de l'impôt sur les importations, il a été aménagé de la même manière et en tenant compte des mêmes taux que pour l'impôt prélevé sur les prestations sur le territoire suisse et sur les acquisitions (v. art. 22 P-LTVA). Désormais, deux taux seront applicables

#### **Art. 43 Intérêt moratoire**

Cette disposition correspond à celle du module «taux unique».

#### **Art. 47 Intérêt rémunérateur**

Cette disposition correspond à celle du module «taux unique».

#### **Art. 54 Méthode de décompte**

Cette disposition correspond à celle du module «loi fiscale».

#### **Art. 59 Forme de la facture**

Cet article correspond à celui du module «loi fiscale».

#### **Art. 60 Mention de l'impôt**

Cet article correspond à celui du module «loi fiscale».

#### **Art. 76 Décisions de l'Administration fédérale des contributions**

Cet article correspond à celui du module «loi fiscale».

#### **Art. 93 Modification du droit en vigueur**

Concernant les *chiffres 1 et 2*, voir les explications relatives à cet article dans le module «loi fiscale».

L'adaptation du *chiffre 3* a été rendue nécessaire par la modification du taux de l'impôt. Aujourd'hui, 13,33 % des recettes de la TVA sont versées à l'assurance-vieillesse et survivants et à l'assurance-invalidité. Afin que les assurances sociales puissent recevoir un financement équivalent avec le module «deux taux d'imposition», les taux fixés dans l'arrêté fédéral sur le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur de l'AVS/AI doivent être adaptés.<sup>182</sup> Le taux normal prévu à l'art. 130, al. 1, Cst. sera relevé d'un point (*let. a*). Le taux réduit doit par contre être relevé de 0,5 % contrairement à l'actuel 0,3 % (*let. b*), ce qui nécessite une modification de la Constitution. L'art. 130, al. 3, Cst., dans sa teneur du

<sup>182</sup> RS 641.203.

1<sup>er</sup> janvier 2007, prévoit que le taux réduit peut être relevé au maximum de 0,3 % si, par suite de l'évolution de la pyramide des âges, le financement de l'assurance-veilles, survivants et invalidité n'est plus assuré. L'art. 130, al. 3, Cst. dans sa teneur du 1<sup>er</sup> janvier 2007, doit donc être adapté.<sup>183</sup>

### **Art. 96 Modification des taux de l'impôt**

Cet article correspond à celui du module «loi fiscale».

### **Art. 99 Financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt**

Dans ce module également, l'assiette de l'impôt est élargie en raison du fait que la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt deviennent imposables et il résulte une charge pour les finances fédérales due à l'octroi du droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt.<sup>184</sup> Le relèvement temporaire des taux nécessaires pour financer ce dégrèvement ultérieur de l'impôt est réglé, contrairement au module "taux unique",<sup>185</sup> dans une disposition transitoire de la loi sur la TVA. Il s'agit là d'une mesure limitée dans le temps, raison pour laquelle cette réglementation trouve sa place dans les dispositions transitoires. Les taux de l'impôt sont réglés aux articles 22 et 41 P-LTVA du module «deux taux d'imposition»; le taux réduit doit être relevé de 0,3 % pour le financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt. Le seul alinéa de l'art. 99 P-LTVA du module «deux taux d'imposition» dispose que le taux réduit fixé à l'art. 22, al. 1, et 41 P-LTVA devra être relevé de 0,3 % tant que les pertes fiscales dues au dégrèvement ultérieur de l'impôt et subies par la Confédération ne seront pas entièrement couvertes, mais au plus tard jusqu'à fin 2018. Ainsi, plus les pertes fiscales dues à l'octroi du droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt seront couvertes rapidement, plus la date de l'abaissement de 0,3 % du taux réduit sera proche. Selon les estimations actuelles des coûts et des recettes fiscales, six ans seront nécessaires à financer le coût du dégrèvement ultérieur de l'impôt.<sup>186</sup> Puisqu'il est limité dans le temps, le relèvement de 0,3 % est supprimé au plus tard en 2018. Ainsi, dans le module «deux taux d'imposition», le taux réduit effectif s'élèvera à 3,4 % au plus tard dès 2019.

<sup>183</sup> v. à ce sujet le projet d'arrêté fédéral à l'annexe 4.

<sup>184</sup> v. à ce sujet le ch. 3.5.

<sup>185</sup> v. ch. 4.1.

<sup>186</sup> v. ch. 3.5.

### **3 Conséquences**

#### **3.1 Conséquences de l'application du module «loi fiscale»**

##### **3.1.1 Conséquences pour les assujettis**

Les 310'000 assujettis bénéficieront, sous une forme ou sous une autre, des effets des mesures (plus de 50) proposées dans le module «loi fiscale».

- La possibilité 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 (notamment ceux qui remplissent les conditions nécessaires à l'application de cette méthode de décompte) bénéficieront de la procédure simplifiée leur permettant d'abandonner la méthode des taux de la dette fiscale nette.
- Certaines mesures avantageuses ne toucheront cependant qu'un nombre restreint de personnes, p. ex. la limitation de la responsabilité solidaire dans le cadre de l'imposition des groupes en cas de sortie d'un des membres, l'exonération du transport transfrontière par bus, la garantie du respect du secret professionnel chez les marchands de titres ou encore, la pseudo-franchise appliquée dans le cadre de la collaboration entre les écoles publiques et les écoles reconnues par l'Etat.

##### **3.1.2 Conséquences pour la Confédération**

Le module «loi fiscale» se compose de plus 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 le montre le tableau récapitulatif ci-dessous, ces mesures n'entraîneront pas de hausse ou de baisse significative des recettes pour la Confédération:

Mesures	Article au ch. 2.1		Conséquences financières
Extension de l'option concernant les biens immobiliers	15	-	quelques millions
Simplification du traitement des prestations combinées	16	-	quelques millions
Extension de la pseudo-franchise aux caisses-chômage	18	-	3 à 4 millions
Les cadeaux publicitaires donnent droit à la déduction de l'impôt préalable	23	-	< 1 million
Suppression de la prestation à soi-même pour les travaux effectués sur des constructions	27	-	30 à 35 millions
Extension du principe du siège du destinataire pour la fourniture de prestations de services	5	-	quelques millions
Uniformisation de la limite du chiffre d'affaires entraînant l'assujettissement: fixation de la limite à 100 000 francs	9	+	10 millions
Extension de la possibilité de décompter selon la méthode des taux de la dette fiscale nette	54	-	30 à 50 millions
Estimation de l'impôt préalable par l'AFC	75	-	quelques millions
Limitation de la responsabilité solidaire pour l'imposition des groupes	68	-	quelques millions
Amélioration au niveau de l'encaissement de l'impôt (si toutes les mesures proposées sont appliquées)	68 et 80 à 82	+	100 millions
Extension de la procédure en remise d'impôt	64	-	quelques millions
Assouplissement des dispositions pénales	83 à 89	-	quelques millions
Pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas d'apports aux sociétés, dividendes, etc.	3 et 25	-	10 millions
Taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur habituellement pratiqués sur le marché	90	-	30 millions
<b>Total</b>		-	<b>10 à 30 millions</b>

Le module «loi fiscale» 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. 9 P-LTVA) impliquant l'assujettissement ou pour l'extension de la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 54, al. 3, P-LTVA). Par contre, les

mesures visant à améliorer la position de l'assujéti dans le cadre de la procédure devraient générer un surcroît de travail pour l'AFC. Par conséquent, l'économie en personnel devrait être moindre pour l'AFC que ce que laissait prévoir la simplification apportée par ce module.

### **3.1.3 Conséquences pour les cantons et les communes**

Les mesures prévues dans le cadre du module «loi fiscale» n'ont que peu d'influence au niveau des cantons et des communes. Toutefois, les services cantonaux et communaux assujétis à l'impôt bénéficient des allègements prévus dans le cadre du système fiscal. Ils peuvent, par exemple, profiter des mesures concernant la coopération dans le domaine de l'enseignement et de l'éducation (art. 18, al. 1, ch. 5, let. f, P-LTVA) et dans le domaine de la santé (art. 18, al. 1, ch. 2, let. g, P-LTVA). L'abandon de la notion de prestation dans la liste des exceptions concernant les destinataires de prestations (art. 18, al. 2, P-LTVA) a des conséquences positives au niveau des cantons et des communes, car il facilite l'externalisation de ce type de prestations exclues du champ de l'impôt (p. ex. dans le domaine du social) du fait qu'elles ne sont plus désavantagées fiscalement.

### **3.1.4 Conséquences pour les ménages privés**

Les mesures prévues dans le cadre du module «loi fiscale» n'ont pas non plus de conséquences pour le consommateur final, et donc pour les ménages privés.

### **3.1.5 Conséquences économiques**

Pour ce qui est de la neutralité fiscale et de la croissance économique, il apparaît que les mesures du module «loi fiscale» ont plutôt un impact positif. Elles permettent en effet d'élever le niveau de sécurité du droit et de faciliter davantage 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 qui est offerte de choisir entre la vente et la location d'un immeuble ayant auparavant servi exclusivement à des prestations exclues du champ de l'impôt lorsque le destinataire utilise l'immeuble pour des activités d'entreprise permet un changement d'affectation de l'immeuble bénéficiant du dégrèvement ultérieur de l'impôt;<sup>187</sup> le marché de l'immobilier dispose ainsi de plus de liquidités, ce qui améliore l'efficacité des immeubles.
- Les effets du relèvement de la limite du chiffre d'affaires déterminant l'assujétissement de 75'000 à 100'000 francs ainsi que ceux de la suppression à la fois de la limite de 250'000 francs couplée à un montant de dette fiscale de 4'000 francs au maximum et de la limite de 150'000 francs pour les sociétés sportives sans but lucratif et gérées de façon bénévole s'annulent plus ou moins.<sup>188</sup>

<sup>187</sup> Cf. commentaire de l'art. 15, al. 1 au ch. 2.1.

<sup>188</sup> Cf. commentaire de l'art. 9, al. 1 au ch. 2.1.

- La suppression de l'imposition des prestations à soi-même dans le domaine immobilier allège la charge pesant sur les entreprises et contribue à simplifier la TVA<sup>189</sup>, 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<sup>190</sup> allègent la charge administrative des entreprises qui établissent actuellement leurs décomptes selon cette méthode tout comme celle des entreprises qui ont décidé de changer et d'adopter cette méthode. Le passage de 5 à 1 an du délai accordé pour passer de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective renforce la neutralité de l'impôt et influe de manière positive sur l'économie.
- Les propositions visant à améliorer l'encaissement<sup>191</sup> renforcent également la neutralité de la TVA, les montants de la TVA versés par le destinataire étant alors effectivement encaissés par la Confédération.

### 3.2 Conséquences de l'application du module «taux unique»

Pour ce qui est du calcul du taux dans le cadre d'un modèle à taux unique, neutre du point de vue des recettes, la réforme se fera en deux temps: dans un premier temps, les taux actuels, au nombre de trois, seront remplacés – sans modification de la base de calcul – par un taux unique qui devrait être de 6,5 % et n'avoir aucune incidence sur le budget. Dans un deuxième temps, les opérations 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 ci-dessous détaille ces deux étapes. Le taux final – déterminé selon les différentes mesures appliquées – 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'exception concernant le domaine de la santé.

<sup>189</sup> Cf. commentaire de l'art. 27 au ch. 2.1.

<sup>190</sup> Cf. commentaire de l'art. 54 au ch. 2.1.

<sup>191</sup> Cf. commentaire de l'art. 78 ss. au ch. 2.1.

Mesures		Augmentation des recettes en millions de francs avec taux unique de 6,515 %		Taux après réduction pour garantir la neutralité financière
		Par étape	cumulé	
1 <sup>re</sup> étape	Introduction du taux unique	0	0	6,515 %
2 <sup>e</sup> étape	Suppression des exceptions à l'imposition dans les domaines suivants:			
a)	Santé et social	1'098	1'098	6,096 %
b)	Enseignement et éducation	80	1'178	6,067 %
c)	Administration publique (imposition des émoluments pour les actes administratifs)	59	1'237	6,047 %
d)	Divertissement, culture et sport	107	1'343	6,007 %
e)	Représentation d'intérêts ainsi qu'associations religieuses et diverses	24	1'368	5,998 %
f)	Autres domaines (ch. 1, 12, 13, 17, 22, 24 et 25 de l'art. 18 LTVA)	34	1'402	5,986 %

Le passage à un taux unique implique l'adaptation de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable pour les produits naturels (art. 23, al. 4, P-LTVA): cette déduction doit dès lors être fixée à 3,1 %. Pour permettre le financement des correctifs sociaux (ch. 5) et le dégrèvement ultérieur de l'impôt, le taux unique doit provisoirement être relevé de 0,2 point de pourcentage. Durant cette période, la déduction forfaitaire de l'impôt préalable doit être fixée à 3,2 %.

A moyen et à long termes, le module «taux unique» contribue à améliorer la compétitivité de l'économie suisse. A long terme, il apporte même des améliorations sur le plan social en supprimant les opérations exclues du champ de l'impôt d'une part et en entraînant une hausse de l'imposition des biens de consommation plutôt non élastiques, tels les produits alimentaires, et en provoquant une baisse de l'imposition des biens de consommation réagissant de manière plus élastique, d'autre part.<sup>192</sup>

### 3.2.1 Conséquences pour les assujettis

- La suppression des pseudo-franchises va provoquer une augmentation du nombre d'assujettis de 30 000 personnes au plus. Pour les entreprises, cette suppression est synonyme de coûts d'acquittement encore difficile à estimer: ils dépendent en effet de la taille de l'entreprise elle-même. En moyenne, ces coûts se situent sensiblement en dessous des 4200 francs par an (selon estimation, cf. tableau au ch. 7.2.1) pour les PME. Ces coûts limités sont dus au fait que les sim-

<sup>192</sup> Cf. explications sous ch. 3.2.5.

plifications apportées par les modules „loi fiscale“ et „taux unique“ faciliteront considérablement l’application de la TVA.<sup>193</sup>

- En outre, cette suppression des pseudo-franchises provoque une baisse des coûts d’acquiescement de la TVA pour tous les assujettis qui effectuent à la fois des opérations imposables et des opérations exclues du champ de l’impôt mais qui délimitent correctement ces opérations et qui doivent donc réduire d’autant, et à juste titre, la déduction de l’impôt préalable.

En 2003, 38 665 assujettis (soit 12,4 % de l’ensemble des assujettis) avaient déclaré leurs recettes provenant des opérations exclues du champ de l’impôt sous le chiffre 043 du décompte de la TVA. Il n’est pas possible de diviser clairement 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, 32 287 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 pseudo-franchise du fait qu’elle contribuera à alléger la charge administrative qu’ils supportent actuellement.

Si une des alternatives proposées aux ch. 6.1 et 6.2 pour le traitement des subventions et des dons devait être appliquée, aucun de ces 32 387 assujettis n’aurait plus à réduire la déduction de l’impôt préalable.

- L’allègement de la charge administrative est également une conséquence du taux unique. Il se fait notamment sentir dans tous les cas où un assujetti fournit des prestations soumises à des taux d’imposition différents. Pour les assujettis qui doivent effectuer un décompte, la situation en 2003 est la suivante:

Taux d'imposition appliqués	Nombre d'assujettis	
		en % *
Taux normal + taux réduit	32'346	16.8%
Taux normal + taux spécial prestations d'hébergement	5'878	3.0%
Taux réduit + taux spécial prestations d'hébergement	3'021	1.6%
Taux normal + taux réduit + taux spécial	3'016	1.6%

*\* en % de l'ensemble des assujettis établissant un décompte et qui ont déclaré des opérations imposables en 2003.*

S’y ajoutent environ 15’000 assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode du taux de la dette fiscale nette ou la méthode forfaitaire et qui fournissent des prestations soumises à des taux d’imposition différents. Globalement, on estime que l’application d’un taux identique à toutes les prestations est avantageux

<sup>193</sup> Sur ce point, il faut également se référer à l’étude menée par la Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers en 2006 qui estime à seulement 8 heures par an le temps consacré aux travaux liés à l’acquiescement de la TVA dans les PME suisses (cf. explications complètes à la fin du ch. 7.2.1).

pour à peu près 50'000 assujettis, soit environ 1/6e de l'ensemble des assujettis à la TVA. 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. En outre, le taux unique permet d'éradiquer les erreurs d'affectation des taux d'imposition: il ne peut plus y avoir de reprises d'impôt.

Enfin, la majeure partie des 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.

- 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.<sup>194</sup> 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. Le ch. 3.2 de l'étude indique quelles sont les branches à risque dans le cadre de la TVA. Les tableaux ci-dessous indiquent le pourcentage d'entreprises qui ont estimé que le risque lié à la TVA était «grand» ou «moyen». Ils indiquent en outre si, d'après les estimations du Conseil fédéral, le module «taux unique» (combiné avec le module «loi fiscale») contribuerait à réduire le risque, et, le cas échéant, dans quelle mesure.

Domaines dans lesquels les risques sont d'ordre formel

	Risque moyen à grand avec le statu quo selon KPMG / Uni ZH	Modification du risque dans le module "taux unique"	Commentaire
Preuve de l'exportation	45%	↘	Apport libre de la preuve (+ réglementation "safe haven")
Justificatifs d'impôt préalable conformes	43%	↘	Apport libre de la preuve (+ réglementation "safe haven")
Concordance des chiffres d'affaires	40%	↘	Plus simple grâce au taux unique et à la suppression de beaucoup d'exclusions; de plus l'année commerciale peut servir de base
Preuve d'importation	37%	↘	Apport libre de la preuve (+ réglementation "safe haven")
Conservation des documents	32%	→	La réduction du délai de prescription absolue fait diminuer 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

<sup>194</sup> KPMG et l'université de Zurich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zurich 2004; consultable sur internet sous: [www.kpmg.ch/library/publikationen\\_studien/12175.asp](http://www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp).

#### 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 le module "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%	↘	Nouvellement réglé clairement à l'art. 19 al. 3 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 exus
Transactions internes	29%	→	Ce risque a déjà été réduit par la modification de pratique au 1 <sup>er</sup> janvier 2005 relative aux cours de change
Gestion de participations	25%	↘	Il n'y a plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable
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
Traitements 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)	16%	→	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

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. Si on compare avec le ch. 3.4.1, il apparaît également que le module «taux unique» a des effets beaucoup positifs sur le risque encourus par l'assujetti que le module «deux taux».

### 3.2.2 Conséquences pour la Confédération

Le module «taux unique» a été conçu pour être neutre du point de vue des recettes de la TVA. Par conséquent, la suppression d'une grande partie des exceptions et l'introduction d'un taux unique ne devraient pas avoir d'impact sur les recettes de la Confédération provenant de la TVA. Toutefois, un équilibre absolu n'est pas réalisable et ce, pour deux raisons: d'abord, le taux unique est arrondi au dixième après la virgule. Ensuite, le tableau entrées-sorties, développé par Ecoplan en collaboration avec l'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 s'être modifiée, pour des raisons structurelles ou conjoncturelles, entre l'année de base 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 effectif, neutre du point de vue des recettes, peut s'écarter de +/- 0,2 % du taux unique calculé à 6,0 %. Il faut attendre la deuxième année suivant l'entrée en vigueur de la réforme pour déterminer, avec certitude, si le taux unique défini n'a effectivement aucune répercussion sur les recettes.

Le module «taux unique» a toutefois un impact positif sur le budget de la Confédération puisque tous les services et toutes les prestations reçus, qui sont actuellement soumis à la TVA à 7,6 %, ne seront plus imposés qu'au taux de 6,0 %. Cela concerne notamment la construction, l'achat d'ordinateurs, de mobilier de bureau, de voitures ou de biens d'équipement.

L'imposition intégrale des prestations de santé par la TVA pourrait faire grimper les primes de l'assurance-maladie obligatoire; or, la réduction de ces primes étant en partie financée par la Confédération, cette dernière devrait par conséquent enregistrer des dépenses supplémentaires d'environ 55 millions par an.<sup>195</sup>

Sur le plan du personnel, le module «taux unique» a un impact à la fois positif et négatif sur les effectifs de l'AFC. D'un côté, les simplifications qu'il apporte permettent à l'AFC de diminuer ses effectifs de 10 à 15 %. De l'autre, l'augmentation du nombre d'assujettis de 9,7 %, soit 30 000 entreprises, nécessite une augmentation des effectifs en personnel. Par rapport à la situation actuelle, l'effectif de l'AFC ne compterait en fait que trente postes en trop.

### 3.2.3 Conséquences pour les cantons et les communes

Le module «taux unique» a effectivement des répercussions pour les cantons et les communes, du moins pour ce qui est des services assujettis à la TVA. En effet, comme tout autre assujetti, les services des cantons et des communes doivent se conformer aux modifications apportées à la loi, et notamment au changement du taux d'imposition.

Ils sont 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, ces 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 (billet 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 donc s'attendre à ce que les déficits enregistrés par ces branches augmentent, ce qui implique que les cantons et les communes seront mis davantage à contribution pour couvrir cette augmentation.

L'imposition intégrale des prestations de santé par la TVA pourrait faire grimper les primes de l'assurance-maladie obligatoire; or, la réduction de ces primes étant en partie financée par les cantons, ces derniers devraient par conséquent enregistrer des dépenses supplémentaires d'environ 68 millions par an.<sup>196</sup>

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 soumis à la

<sup>195</sup> Sur la base d'une contribution de la Confédération d'environ 2,1 milliards de francs pour la réduction des primes et d'une augmentation des coûts de la santé de 2,6 % suite à la suppression de la plupart des opérations exclues du champ de l'impôt relevant de la santé en cas d'application du module «taux unique», cf. ch. 2.2.

<sup>196</sup> Cf. note de bas de page 195; rapport de 45 % / 55 % entre la contribution à la réduction des primes de la Confédération et celle des cantons.

TVA, non pas au taux de 7,6 %, mais à celui de 6,0 %. L'importance de la réduction de cette charge fiscale ne peut être chiffrée pour le moment.

### **3.2.4 Conséquences pour les ménages privés**

#### **a) Conséquences principales**

Le module «taux unique» est conçu de manière à ne pas influencer sur les recettes fiscales (cf. ch. 3.2.1). Ce qui signifie que la charge supportée par l'assujetti, ici les ménages privés suisses ou étrangers, reste, elle aussi, pratiquement la même. Le consommateur suisse doit cependant faire face à une légère augmentation de sa charge du fait qu'une partie de la taxe occulte disparaît à la suppression des exceptions fiscales et qu'elle n'est donc en partie plus «exportée» à l'étranger.

L'AFC part du principe que, dans la situation présente, 1,76 milliard de francs environ (soit 10 % des recettes de la TVA se montant à 17,033 milliards de francs) sont ainsi «exportés» à l'étranger. Sont concernés d'une part les prestations touristiques et l'achat de biens et, d'autre part, les prestations fournies à l'étranger ou vers l'étranger par des entreprises suisses. En ce qui concerne cette taxe occulte, il faut préciser que l'estimation qui en est donnée est très approximative. Quelque 15,273 milliards de francs sont en outre supportés par les ménages privés, ce qui revient à une charge moyenne de 4849 francs par ménage et par an.

D'après le module «taux unique», seul 1,52 milliard de francs de TVA sera encore transféré aux destinataires dont le siège se trouve à l'étranger. Ce chiffre est dû au fait que, dans le cas des banques par exemple, les prestations préalables ne sont plus imposées qu'à 6,0 %, au lieu de 7,6 %. De même, l'impôt préalable transféré en tant que taxe occulte aux destinataires de prestations bancaires ayant leur siège en Suisse ou à l'étranger sera moins important. En conséquence de quoi, la charge fiscale des ménages suisses augmentera pour atteindre 15,513 milliards de francs, soit 4925 francs par ménage et par an.

D'après ce calcul de statistique comparative, la charge grevant les ménages suisses en cas d'application du module «taux unique» serait, en moyenne, de 76 francs par an ou de 6,30 francs par mois, ce qui correspond à 0,07 % du revenu moyen.

La charge grevant les ménages est présentée par type de ménage et classe de salaire à la lettre c.

#### **b) 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 qu'elle doit 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 dépenses sur le destinataire 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 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. La TVA est finalement supportée par les ménages privés, et, pour la plus grande partie, par les ménages privés suisses. Une petite partie de l'impôt (environ 10 %) est transférée aux personnes domiciliées à l'étranger, comme le mentionne la lettre a ci-dessus.

### c) Charge des ménages par type de ménage et classe de revenu

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.

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 plus grande partie 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 ou de rénovation totale 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 les conséquences de ce module sur les ménages que de manière approximative. **Il faut donc souligner que les calculs mentionnés ci-dessus dépassent nettement les conséquences réelles de ce module.** D'après le tableau ci-dessous, le ménage moyen supporte une charge supplémentaire de 9 francs par mois. Comme mentionné à la lettre a, la charge effective n'est toutefois que de 6,30 francs par mois.

Avec la proposition de réforme, la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt sont 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 moins important.

Finalement, avec le module «taux unique», ce sont les ménages suisses qui versent la plus grande partie des recettes de la TVA à la Confédération. Ce qui fait que, dans le cadre de ce modèle, la charge des ménages augmente pour presque toutes les classes de revenu.<sup>197</sup> Les calculs de statistique comparative indiqués dans ce rapport se fondent sur l'hypothèse selon laquelle les baisses et les hausses d'impôt sont entiè-

<sup>197</sup> Il s'agit ici de quintiles. Chaque classe de revenu représente en fait 20 % de l'ensemble des ménages.

rement 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 portant sur les années 2000 à 2002. Avec le module «taux unique», seul un cinquième des ménages, soit ceux dont le revenu est très élevé, peut bénéficier d'une légère diminution de la charge de la TVA:

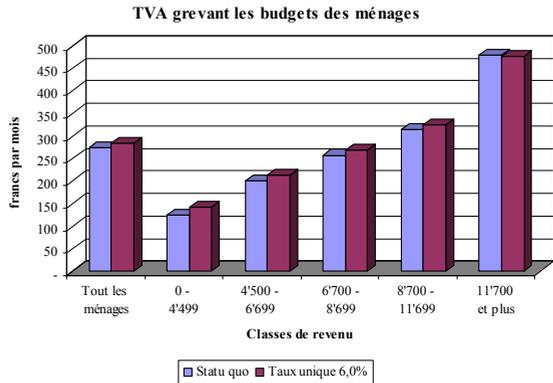
Classes de revenu (en franc par mois)	Tout les ménages	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Revenu mensuel par ménage	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Nombre de personnes par ménage	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

statu quo						
Charge fiscale en francs par mois	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Charge fiscale en % du revenu	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

situation dans le module "taux unique" de 6,0 %						
Charge fiscale en francs par mois	283.85	141.32	212.85	269.98	323.75	475.84
Charge fiscale en % du revenu	3.29%	4.52%	3.75%	3.52%	3.21%	2.85%

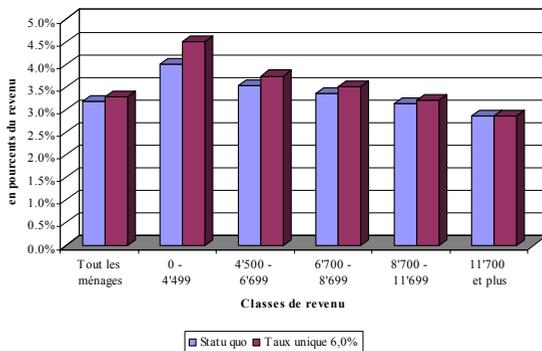
différences en francs et pourcents						
Charge supplémentaire en francs	9.00	15.56	12.57	12.31	8.64	-2.83
Charge supplémentaire en % du revenu	0.10%	0.50%	0.22%	0.16%	0.09%	-0.02%

La charge mensuelle des ménages (en francs) peut être représentée comme suit:



Si l'on compare la charge de la TVA au revenu, l'impôt est dégressif; cet effet est encore renforcé dans le cadre du module «taux unique» :

### TVA grevant les budgets des ménages



Avec ce même module, 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 les ménages d'une seule personne (sans les rentiers):

Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois (module "taux unique" de 6,0%)

Classes de revenu (franc par mois)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Tout les ménages	15.56	12.57	12.31	8.64	-2.83
Personne seule (sans les rentiers)	5.85	-1.39	-9.13	-13.63	-
Couple	-	17.51	9.01	0.45	-12.29
Couple (avec un enfant)	-	19.82	16.06	12.99	-
Couple (avec deux enfants)	-	22.04	21.50	20.22	10.71
Rentiers	19.12	19.63	23.13	12.36	-

Le tableau suivant indique les conséquences du module «taux unique» sur les différentes catégories de dépenses pour quatre de ces types de ménages. Pour chaque type de ménage, les chiffres retenus sont ceux de la classe de revenu dans laquelle se trouve le revenu moyen du type de ménage concerné:<sup>198</sup>

<sup>198</sup> Exemple: le revenu moyen des couples sans enfant est de 10'869 francs par mois. On a donc pris en compte la classe de salaire allant de 8'700 fr. à 11'699 fr.

Types de ménages	Personne seule (sans les rentiers)				Couple			
	4'600 - 6'799				8'700 - 11'699			
	5'627				10'216			
Classe de revenus (francs par mois)								
Revenu mensuel par ménage		Statu quo	module "taux unique"	différence		Statu quo	module "taux unique"	différence
Produits alimentaires, boissons non alcoolisées	300.42	7.04	17.55	10.51	580.09	13.60	33.89	20.30
Boissons alcoolisées et tabacs	70.30	4.97	3.91	-1.06	124.57	8.80	6.93	-1.87
Vêtements et chaussures	154.25	10.89	8.58	-2.32	266.79	18.84	14.84	-4.01
Logement et énergie	1'115.62	13.97	11.09	-2.88	1'463.53	21.11	16.91	-4.20
Ameublement, équipement et entretien du ménage	125.63	8.68	6.85	-1.83	252.84	17.61	13.88	-3.73
Santé	184.70	7.22	10.88	3.65	253.44	10.52	14.86	4.34
Transports	373.44	22.50	17.72	-4.78	774.31	43.15	33.97	-9.17
Communications	130.89	9.12	7.29	-1.84	147.58	10.25	8.22	-2.03
Loisirs et culture	358.68	16.99	18.56	1.57	570.52	25.99	28.01	2.02
Frais d'écolage et de formation	15.80	0.54	0.95	0.41	16.07	0.55	0.96	0.41
Restauration, hôtellerie	454.60	29.13	25.42	-3.70	639.25	40.09	35.72	-4.38
Autres biens et services	109.71	7.33	5.75	-1.58	183.40	12.20	9.57	-2.64
Assurances	1'079.94	24.07	29.68	5.60	2'040.37	45.46	56.70	11.24
Cotisations, dons et autres versements	155.97	1.61	2.05	0.44	164.07	2.30	2.97	0.67
Impôts et taxes	598.25	20.46	16.87	-3.59	1'085.82	37.14	30.62	-6.51
<b>Total (en francs par mois)</b>	<b>5'228.19</b>	<b>184.52</b>	<b>183.14</b>	<b>-1.39</b>	<b>8'562.65</b>	<b>307.61</b>	<b>308.06</b>	<b>0.45</b>
<b>Total (en % du revenu)</b>	<b>92.913%</b>	<b>3.279%</b>	<b>3.255%</b>	<b>-0.025%</b>	<b>83.816%</b>	<b>3.011%</b>	<b>3.015%</b>	<b>0.004%</b>

Types de ménages	Couple (avec deux enfants)				Rentiers			
	8'700 - 11'699				4'500 - 6'999			
	10'104				5'590			
Classe de revenus (francs par mois)								
Revenu mensuel par ménage		Statu quo	module "taux unique"	différence		Statu quo	module "taux unique"	différence
Produits alimentaires, boissons non alcoolisées	935.09	21.92	54.64	32.72	567.96	13.31	33.19	19.87
Boissons alcoolisées et tabacs	100.44	7.09	5.59	-1.51	74.16	5.24	4.12	-1.11
Vêtements et chaussures	360.57	25.47	20.05	-5.42	165.90	11.72	9.22	-2.49
Logement et énergie	1'632.58	26.01	20.97	-5.04	1'112.99	25.11	20.24	-4.87
Ameublement, équipement et entretien du ménage	285.08	19.52	15.42	-4.11	208.91	14.09	11.14	-2.95
Santé	348.82	13.52	20.61	7.09	470.18	18.15	27.87	9.72
Transports	652.40	39.71	31.27	-8.44	403.52	26.93	21.20	-5.73
Communications	176.54	12.31	9.83	-2.48	82.41	5.65	4.59	-1.05
Loisirs et culture	604.32	29.62	31.38	1.76	367.63	14.23	17.67	3.44
Frais d'écolage et de formation	51.28	1.75	3.08	1.32	4.39	0.15	0.26	0.11
Restauration, hôtellerie	512.14	32.02	28.50	-3.52	289.92	18.41	16.20	-2.21
Autres biens et services	214.04	13.61	11.55	-2.07	131.62	8.69	6.81	-1.88
Assurances	2'146.09	49.31	63.55	14.24	759.49	26.50	39.64	13.13
Cotisations, dons et autres versements	139.96	2.10	3.08	0.98	132.11	1.65	2.01	0.36
Impôts et taxes	883.32	30.21	24.91	-5.30	784.70	26.84	22.13	-4.71
<b>Total (en francs par mois)</b>	<b>9'042.68</b>	<b>324.18</b>	<b>344.40</b>	<b>20.22</b>	<b>5'555.88</b>	<b>216.67</b>	<b>236.30</b>	<b>19.63</b>
<b>Total (en % du revenu)</b>	<b>89.496%</b>	<b>3.208%</b>	<b>3.409%</b>	<b>0.200%</b>	<b>99.390%</b>	<b>3.876%</b>	<b>4.227%</b>	<b>0.351%</b>

#### d) 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 6,0 % ont un impact également sur l'indice des prix à la consommation. Les calculs<sup>199</sup> 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

<sup>199</sup> Ces calculs ont été effectués par la section Prix de l'Office fédéral de la statistique, en collaboration avec l'AFC.

même que la suppression de la taxe occulte<sup>200</sup>, qui concernent les opérations autrefois exclues du champ de l'impôt et qui désormais imposées au taux unique, pèsent fortement sur les prix à la consommation.

Le tableau ci-dessous montre également qu'il faut tabler sur une augmentation des prix à la consommation d'environ 0,323 % la première année d'application du module «taux unique»:

<b>Incidences du module "taux unique" sur l'indice suisse des prix à la consommation</b>				
	<b>Pondération</b>	<b>Indice recalculé</b>	<b>Variation en %</b>	<b>Contribution</b>
<b>Total</b>	<b>100.000</b>	<b>100.3226</b>	<b>0.323</b>	<b>0.323</b>
Alimentation et boissons non-alcoolisées	10.998	103.5156	3.516	0.387
Boissons alcoolisées et tabacs	1.962	98.5130	-1.487	-0.029
Habillement et chaussures	4.259	98.5130	-1.487	-0.063
Logement et énergie	25.175	99.5993	-0.401	-0.101
Equipement ménager et entretien courant	4.335	98.5883	-1.412	-0.061
Santé	16.719	102.3273	2.327	0.389
Transport	10.286	98.6967	-1.303	-0.134
Communications	2.636	98.6426	-1.357	-0.036
Loisirs et culture	9.242	100.6761	0.676	0.062
Enseignement	0.663	103.6955	3.696	0.025
Restaurants et hôtels	9.009	99.0445	-0.955	-0.086
Autres biens et services	4.716	99.3722	-0.628	-0.030

Toutefois, il s'est avéré, 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 répercutent pas (ou peuvent ne 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 (et les nécessités de transfert) dépendent du contexte du marché concernant chaque bien et chaque prestation. On peut donc supposer que, lors de l'entrée en vigueur du taux unique, seuls 70 % environ de la charge fiscale ainsi créée seront répercutés sur les consommateurs.

### **3.2.5 Conséquences économiques**

Dans la situation actuelle, seuls deux tiers environ des revenus de l'impôt proviennent des chiffres d'affaires réalisés (output); il s'agit pour le reste d'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 seulement de manière partielle, l'impôt sur ces acquisitions en tant qu'impôt préalable. Elles acquittent de fait une taxe occulte sur les prestations préalables et sur les investissements. En se fondant sur les données de l'année

<sup>200</sup> La taxe occulte ainsi supprimée a été estimée par l'AFC.

2001, la taxe occulte est estimée à environ 5,4 milliards de francs<sup>201</sup> 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 que la taxe occulte sur les investissements liés à la construction de logements diverge du reste de la taxe occulte. Cela est dû au fait que la première a 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, le «proxy» des investissements dans les constructions est plutôt bon car 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'imposition.

Le module «taux unique» permet de réduire la taxe occulte à 3,5 milliards de francs. Les investissements immobiliers représenteraient alors 1,0 milliard de francs et du reste de la taxe occulte 2,5 milliards de francs. Cette diminution est due, d'une part, à la suppression des cas de pseudo-franchise qui réduisent l'assiette fiscale de la taxe occulte et, d'autre part, à l'abaissement de la charge fiscale pesant sur cette assiette fiscale, le taux d'imposition unique déterminant étant de 6,0 % et non plus de 7,6 %. La suppression d'une partie des cas exclus du champ de l'impôt et le passage à un taux unique entraîne un report très net de la charge fiscale des prestations préalables et des investissements (taxe occulte) sur la consommation.

Si l'on part de l'hypothèse que toutes les modifications de prix dues à l'imposition sont directement répercutées sur le consommateur final, les effets qui en découlent sont les suivants:

- A court terme, le report de la charge fiscale des prestations préalables sur la consommation ne change rien aux prix que paient les consommateurs. Les coûts de production diminuent du montant de la taxe occulte, diminution qui est compensée par la charge plus grande grevant la consommation. Le report de la charge fiscale des investissements sur la consommation complique encore la situation. S'il est vrai que les coûts en capital sont entièrement dégrévés de l'impôt, lorsque l'entreprise est autorisée à dégrever entièrement l'impôt ultérieurement, aucune modification des prix à la consommation ne s'en suit. Toutefois, le financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt exige l'application d'un taux unique provisoirement plus élevé qui provoque, à court terme, une légère augmentation des prix. Pour ce qui est des secteurs exclus du champ de l'impôt, une taxe occulte demeure sur les investissements, même si elle n'est basée que sur un taux unique moins élevé que le taux normal. Par conséquent, les coûts en capital diminuent, ce qui ne se ressent toutefois que progressivement. Le processus d'adaptation est ainsi particulièrement long en ce qui concerne les investissements immobiliers. La taxe occulte sur ces investissements, qui se trouve diminuée par la réforme, provoque une baisse des prix des constructions neuves, qui, du fait de la constante rénovation des logements, se répercute – avec un grand décalage – sur les loyers. En revanche, le financement de la baisse de la taxe occulte par l'augmentation de la charge fiscale sur la consommation influe

<sup>201</sup> En 2005, le produit de la TVA a dépassé 18 milliards de francs. Le montant de la taxe occulte devrait par conséquent être passé à 5,7 milliards de francs.

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 se font sentir. La réduction de la taxe occulte permet d'atténuer les effets de distorsion de la fiscalité au niveau des décisions des entreprises sur l'utilisation des facteurs de production et sur les processus de production. Ce qui a pour résultat d'améliorer l'efficacité au travers d'une politique plus étendue d'externalisation (plus de prestations préalables reçues) et d'une politique de production plus intensive en capital (augmentation des investissements). Le PIB augmente alors et la production plus intensive en capital permet 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 entraîne une baisse des prix à la consommation. A moyen ou à long terme, les consommateurs peuvent acheter plus.
- A long terme et dans le contexte d'un taux unique, la situation des consommateurs s'améliore du point de vue économique. Cette amélioration découle, d'une part, de la suppression des cas d'exclusion du champ de l'impôt et, d'autre part, de l'alourdissement de l'imposition sur les biens de consommation plutôt non élastiques tels les produits alimentaires, et de la baisse de l'imposition des biens de consommation réagissant de manière plus élastique.
- En l'espace d'une génération, des effets de répartition se font jour entre les ménages modestes et les ménages aisés ainsi qu'entre les générations elles-mêmes, soit entre les ménages de différentes générations. A court terme, l'effet prédominant est celui émanant de l'introduction du taux unique. Il grève relativement lourdement les ménages modestes, car ils font une surconsommation des produits encore soumis à un taux de TVA assez bas (alimentation). Les effets positifs du taux unique, qui apparaissent entre autres après un long processus d'adaptation au travers, par exemple, d'une accumulation de capital, ne se faisant sentir qu'avec un décalage, les jeunes générations composent mieux avec la réforme que les générations plus anciennes. A long terme, il est possible que, même pour les jeunes ménages ayant un revenu modeste, l'augmentation des salaires (dépendante de la productivité) puisse compenser la perte de pouvoir d'achat (induite par le taux unique) concernant les produits consommés entrant dans le panier de la ménagère.

D'autres constatations concernant les effets de la réforme de la TVA sur l'efficacité, la croissance et la répartition pourraient ressortir de deux études effectuées dans le cadre du projet «Zukunfts- und wachstumsorientiertes Steuersystem (ZUWACHS)». Ces deux études étant encore en cours, aucune conclusion ne peut en être tirée pour l'instant.

### **3.3 Conséquences de la variante «Santé»**

Comme on l'a montré au chiffre 3.2, le taux unique sans incidence sur les finances avant la suppression des pseudo-franchises se monte à un peu plus de 6,5 %. En soumettant une partie de ces pseudo-franchises (hormis la santé) à l'impôt, le taux unique sans incidence sur les finances peut être ramené à 6,4 %:

Mesures		Augmentation des recettes en millions de francs avec taux unique de 6,515 %		Taux après réduction pour garantir la neutralité financière
		Par étape	cumulé	
1 <sup>re</sup> étape	Introduction du taux unique	0	0	6,515 %
2. Schritt	Suppression des exceptions à l'imposition dans les domaines suivants:			
a)	Enseignement et éducation	80	80	6,484 %
b)	Administration publique (imposition des émoluments pour les actes	59	139	6,462 %
c)	Divertissement, culture et sport	107	246	6,422 %
d)	Représentation d'intérêts ainsi qu'associations religieuses et diverses	24	270	6,413 %
e)	Autres domaines (ch. 1, 12, 13, 17, 22, 24 et 25 de l'art. 18 LTVA)	34	304	6,400 %

Le passage au taux unique nécessite en outre de porter la déduction forfaitaire de l'impôt préalable pour les produits naturels à 3,3 % (art. 23, al. 4, PLTVA).

Contrairement au module «Taux unique», un correctif social n'est pas nécessaire pour la variante «Santé». Il n'est par conséquent pas nécessaire non plus d'augmenter provisoirement le taux unique pour financer ce correctif. Il en va de même pour le financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt pour les branches qui seraient soumises désormais à l'impôt.

### 3.3.1 Conséquences pour les assujettis

La suppression des pseudo-franchises se traduit par une augmentation d'environ 8700 du nombre des assujettis et par une augmentation correspondante du coût d'acquiescement de l'impôt pour les entreprises concernée. Ce coût n'est toutefois pas quantifiable: il dépend notamment de la taille de l'entreprise. Pour une PME, ce coût devrait être sensiblement inférieur en moyenne au coût de 4200 francs par an indiqué dans le tableau du chiffre 7.2.1, car l'application de la TVA serait nettement simplifiée dans le cadre du module «loi fiscale» et dans celui de la variante «Santé».

Par ailleurs, la diminution des pseudo-franchises se traduit par une diminution du coût d'acquiescement de l'impôt pour tous les assujettis qui réalisent à la fois des opérations imposables et des opérations exclues du champ de l'impôt et qui doivent, par conséquent, séparer soigneusement ces opérations et réduire la déduction de l'impôt préalable (v. à ce sujet les commentaires du ch. 3.2.1).

Le taux unique allège également la charge administrative de tous les assujettis qui fournissent actuellement des prestations soumises à des taux d'impôt différents. Sur ce point aussi, on se référera aux commentaires du chiffre 3.2.1.

### **3.3.2 Conséquences sur la Confédération**

La variante «Santé» est également conçue de manière à n'avoir pas d'incidence sur le produit de la TVA. La suppression de diverses exceptions fiscales et l'introduction d'un taux unique ne devraient donc avoir aucune incidence sur le produit de la TVA pour la Confédération. Une égalité absolue n'est cependant pas réalisable<sup>202</sup>.

La variante «Santé» a un effet positif sur les finances fédérales dans la mesure où toutes les prestations de services et les biens dont le prix est grevé de la TVA au taux normal de 7,6 % ne seraient plus grevés de la TVA qu'au taux de 6,4 %. Ce serait notamment le cas des prestations de la construction, mais aussi de l'achat d'ordinateurs, de meubles de bureau, de véhicules et de biens d'équipement. Cet effet est cependant moindre que dans le module «taux unique».

Par rapport au module «taux unique», le personnel supplémentaire dont l'AFC aurait besoin est un peu moins nombreux car le nombre des entreprises supplémentaires qui seraient assujetties à l'impôt serait nettement plus faible.

### **3.3.3 Conséquences sur les cantons et les communes**

La variante «Santé» a un impact sur les cantons et les communes dans la mesure où ces collectivités sont assujetties à l'impôt. D'autre part, les cantons et les communes sont également affectés par la suppression de certaines exceptions. Il faut donc s'attendre à une augmentation des déficits dans les domaines qui seraient désormais soumis à l'impôt et à une augmentation des déficits que les cantons et les communes seraient appelés à couvrir. Les cantons et les communes bénéficient toutefois d'un taux d'imposition unique qui est nettement inférieur au taux normal actuel sur les prestations qu'ils acquièrent<sup>203</sup>.

Dans l'ensemble, il ne devrait donc pas y avoir de charge supplémentaire pour les cantons et les communes.

### **3.3.4 Conséquences sur les ménages privés**

#### **a) Conséquences générales**

La variante «Santé» est conçue de façon à n'avoir pas d'incidence sur le produit de l'impôt (v. ch. 3.3.2). Cela signifie que la charge de l'assujetti, c'est-à-dire des ménages privés en Suisse et à l'étranger reste en principe la même. Toutefois, le consommateur indigène subit quand même une légère hausse de la charge fiscale dans la mesure où une partie de la taxe occulte disparaît avec la suppression des exceptions et qu'une partie de cette taxe n'est par conséquent plus «exportée» à l'étranger (v. commentaires du ch. 3.2.4).

En l'occurrence, la TVA reportée sur les consommateurs étrangers ne représente plus que 1,62 milliard de francs au lieu de 1,76 milliard de francs. Cette baisse est due notamment au fait que les prestations préalables des banques, par exemple, ne sont plus grevées au taux de 7,6 %, mais aux taux de 6,4 %. L'impôt préalable re-

<sup>202</sup> Voir les commentaires du ch. 3.2.2.

<sup>203</sup> Voir les commentaires du ch. 3.2.3.

porté à titre de taxe occulte sur les bénéficiaires de prestations de services bancaires en Suisse et à l'étranger diminue également. En fin de compte, la charge fiscale qui grève les ménages suisses augmente et atteint 15,413 milliards de francs, soit 4893 francs par ménage et par an. D'après ces calculs comparatifs statiques, la charge des ménages suisses augmente en moyenne de 44 francs par an, soit de 3 fr. 65 par mois, ce qui correspond à 0,04 % du revenu moyen.

La charge des ménages en fonction de leur type et des classes de revenu est présentée à la lettre b ci-dessous.

#### b) Charge des ménages selon les types de ménage et les classes de revenu

Pour ce qui est des commentaires concernant le calcul de la charge de la TVA sur les ménages suisses, on se référera au ch. 3.2.4, let. c. Dans le cadre de la variante «Santé», les ménages suisses supportent, en fin de compte, une part légèrement plus forte des recettes de la Confédération provenant de la TVA. Compte tenu des hypothèses sur lesquelles se fonde cette variante, la charge des ménages augmente dans pratiquement toutes les classes de revenu. Seul le cinquième des ménages<sup>204</sup> disposant des plus hauts revenus bénéficie d'une diminution minime de leur charge par rapport au statu quo. On **souline** toutefois que les **valeurs suivantes dépassent nettement les conséquences réelles** car la charge supplémentaire effective grevant un ménage suisse moyen se monte à seulement à 3 fr. 65 par mois (v. let. a ci dessus):

Classes de revenu (en franc par mois)	Tout les ménages	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Revenu mensuel par ménage	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Nombre de personnes par ménage	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

statu quo						
Charge fiscale en francs par mois	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Charge fiscale en % du revenu	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

situation dans la Variante "Santé" avec taux unique de 6,4 %						
Charge fiscale en francs par mois	280.44	136.15	208.04	265.53	320.90	475.22
Charge fiscale en % du revenu	3.25%	4.35%	3.67%	3.46%	3.18%	2.85%

différences en francs et pourcents						
Charge supplémentaire en francs	5.59	10.39	7.77	7.86	5.79	-3.46
Charge supplémentaire en % du revenu	0.06%	0.33%	0.14%	0.10%	0.06%	-0.02%

Avec la variante «Santé», ce sont essentiellement les familles avec enfants et les ménages de rentiers qui doivent s'attendre à une légère augmentation de la charge de la TVA. En revanche, la réforme a des effets positifs pour les ménages à une personne (à l'exception des rentiers):

<sup>204</sup> Il s'agit de quintiles. Chaque classe de revenu comprend donc 20 % de l'ensemble des ménages.

Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois  
(Variante "Santé" avec taux unique de 6,4%)

Classes de revenu (franc par mois)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Tout les ménages	10.39	7.77	7.86	5.79	-3.46
Personne seule (sans les rentiers)	4.62	-2.01	-7.94	-10.82	-
Couple	-	11.99	6.43	-0.46	-12.15
Couple (avec un enfant)	-	14.64	10.09	9.48	-
Couple (avec deux enfants)	-	17.04	17.38	16.79	9.64
Rentiers	11.97	10.06	10.78	-0.20	-

### 3.3.5 Conséquences sur l'économie

Actuellement, seuls deux tiers environ du produit de la TVA proviennent du produit de l'impôt sur un chiffre d'affaires réalisé en aval (impôt sur le produit); pour le reste, la TVA est un impôt sur les acquisitions (impôt sur les intrants). Il grève l'achat (intrants) de marchandises et de prestations de services de l'entreprise ou de la commune, dans la mesure où elle ne peut pas le déduire ou ne peut pas le déduire entièrement à titre d'impôt préalable. Il en résulte une taxe occulte sur les prestations préalables et sur les investissements. Sur la base des données de 2001, la taxe occulte est estimée à environ 5,4 milliards de francs pour un produit total de la TVA de 17 milliards de francs<sup>205</sup>. La taxe occulte sur les investissements dans la construction de logements s'élève à 1,2 milliard de francs et le reste de la taxe occulte s'élève à 4,2 milliards de francs.

Dans la variante «Santé», la taxe occulte baisse à 4,7 milliards de francs. La taxe occulte sur les investissements en matière de construction du logement représente alors 1,0 milliard de francs et le reste de la taxe occulte 3,7 milliards de francs. Cette baisse résulte, d'une part, de la suppression des pseudo-franchises, ce qui réduit l'assiette fiscale de la taxe occulte et, d'autre part, de la baisse de la taxe occulte sur cette assiette fiscale, car la taxe occulte provient désormais du taux unique de 6,4 % et non pas du taux normal de 7,6 % actuel. La suppression d'une partie des pseudo-franchises et le passage à un taux unique entraînent donc un léger report de la charge fiscale (taxe occulte) sur les prestations préalables et les investissements à la consommation.

### 3.4 Conséquences de l'application du module «deux taux»

Si l'on part du principe que le taux normal reste à 7,6 %, il faut, pour se conformer à l'exigence de neutralité de la réforme au niveau des recettes fiscales, adapter le taux réduit et le fixer à 3,4 %.

La déduction forfaitaire de l'impôt préalable sur les prestations concernant des produits naturels fournis par des producteurs (art. 23, al. 4, P-LTVA) est, dans le cadre de ce module, de 3,1 %. Tant que le taux réduit est fixé à 3,7 % pour permettre de

<sup>205</sup> En 2005, le produit de la TVA a dépassé 18 milliards de fr. La taxe occulte devrait donc avoir atteint près de 5,7 milliards de fr.

financer le dégrèvement ultérieur de l'impôt (cf. ch. 3.5.3), la déduction forfaitaire est de 3,4 %.

### 3.4.1 Conséquences pour les assujettis

- La suppression des pseudo-franchises va provoquer une augmentation du nombre d'assujettis de 30'000 personnes au plus. Pour les entreprises, cette suppression est synonyme de coûts d'acquittement encore difficile à estimer: ils dépendent en effet de la taille de l'entreprise elle-même. En moyenne, ces coûts se situent en dessous des 4'200 francs par an (selon estimation, cf. tableau au ch. 7.2.1) pour les PME. Ces coûts limités sont dus au fait que les simplifications apportées par les modules «loi fiscale» faciliteront considérablement l'application de la TVA.<sup>206</sup>
- En outre, cette suppression des pseudo-franchises provoque une baisse des coûts d'acquittement de la TVA pour tous les assujettis qui effectuent à la fois des opérations imposables et des opérations exclues du champ de l'impôt mais qui délimitent correctement ces opérations et qui doivent donc réduire d'autant, et à juste titre, la déduction de l'impôt préalable.

En 2003, 38'665 assujettis (soit 12,4 % de l'ensemble des assujettis) avaient déclaré leurs recettes provenant des opérations exclues du champ de l'impôt sous le chiffre 043 du décompte de la TVA. Il n'est pas possible de diviser clairement 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, 32'287 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 pseudo-franchise du fait qu'elle contribuera à alléger la charge administrative qu'ils supportent actuellement.

Si une des alternatives proposées aux ch. 6.1 et 6.2 pour le traitement des subventions et des dons devait être appliquée, aucun de ces 32'387 assujettis n'aurait plus à réduire la déduction de l'impôt préalable.

- 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.<sup>207</sup> 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. Le ch. 3.2 de l'étude indique quelles sont les branches à risque dans le cadre de la TVA. Les tableaux ci-dessous indiquent le pourcentage d'entreprises qui ont estimé que le risque lié

<sup>206</sup> Sur ce point, il faut également se référer à l'étude menée par la Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers en 2006 qui estime à seulement 8 heures par an le temps consacré aux travaux liés à l'acquittement de la TVA dans les PME suisses (cf. explications complètes à la fin du ch. 7.2.1).

<sup>207</sup> KPMG et Universität Zürich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zurich 2004.

à la TVA était «grand» ou «moyen». Ils indiquent en outre si, d'après les estimations du Conseil fédéral, le module «deux taux» (combiné avec le module «loi fiscale») contribuerait à réduire le risque, et, le cas échéant, dans quelle mesure:

**Domaines dans lesquels les risques sont d'ordre formel**

	Risque moyen à grand avec le statu quo selon KPMG / Uni ZH	Modification du risque dans le module "deux taux"	Commentaire
Preuve de l'exportation	45%	↘	Apport libre de la preuve (+ réglementation "safe haven")
Justificatifs d'impôt préalable conformes	43%	↘	Apport libre de la preuve (+ réglementation "safe haven")
Concordance des chiffres d'affaires	40%	↘	Plus simple grâce à la suppression de beaucoup d'exclusions, de plus l'année commerciale peut servir de base
Preuve d'importation	37%	↘	Apport libre de la preuve (+ réglementation "safe haven")
Conservation des documents	32%	→	La réduction du délai de prescription absolue fait diminuer la durée de conservation des documents dans la procédure judiciaire
Facturation conforme	17%	→	La suppression de beaucoup d'exclusions facilite 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 le module "deux taux"	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 à la suppression de beaucoup d'exclusions
Opérations en chaîne	36%	↘	Nouvellement réglé clairement à l'art. 19 al. 3 P-LVA
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 exlus
Transactions internes	29%	↘	Ce risque a déjà été réduit par la modification de pratique au 1 <sup>er</sup> janvier 2005 relative aux cours de change
Gestion de participations	25%	↘	Il n'y a plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable
Affaires de compensation et échanges	23%	↘	Pas de correction ultérieure entre les assujettis dont l'ensemble des chiffres d'affaires est impossible et qui déçoivent selon la méthode effective
Traitements 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)	16%	↘	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%	→	Pas d'amélioration

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. Par rapport au module «taux unique» (cf. ch. 3.2.1), les effets positifs sont toutefois plus restreints pour les assujettis.

### 3.4.2 Conséquences pour la Confédération

Les taux applicables dans le cadre du module «deux taux» sont fixés de manière à ne pas augmenter, ni diminuer, les recettes provenant de la TVA encaissées par la Confédération. Par ailleurs, ce module «deux taux» n'a aucune répercussion notable pour la Confédération. Si certaines opérations, jusqu'à présent exonérées du champ de l'impôt, sont désormais soumises à la TVA, elles ne le sont qu'à un taux réduit qui, normalement, ne devrait pas beaucoup diverger de la taxe occulte actuelle. Il ne faut donc pas non plus tabler sur un besoin accru de subventions.

Suite à la suppression des exceptions, la TVA compte 25'000 assujettis de plus. S'y ajoutent quelque 1'000 nouveaux assujettis du fait de l'harmonisation de la limite du chiffre d'affaires. Ces assujettis supplémentaires impliquent une charge supplémentaire pour l'administration, notamment dans le cadre de la procédure de perception. Par contre, les problèmes de délimitation entre les prestations exclues du champ de

l'impôt et les prestations imposables sont assez limités. La délimitation entre les opérations imposées au taux normal et celles imposées au taux réduit garde son importance; par conséquent, il ne faut pas s'attendre à un allègement de la charge de travail de l'administration dans ce domaine. Il faut plutôt tabler sur un besoin accru en personnel et la nécessité de créer 30 à 40 postes supplémentaires. Ce faisant, on ne prend pas en compte une éventuelle diminution des besoins en effectif découlant des différentes mesures visant à améliorer et à simplifier la loi prévues dans le module «loi fiscale» du présent projet de consultation (ch. 3.1.1).

### **3.4.3 Conséquences pour les cantons et les communes**

Le module «deux taux» n'a aucune répercussion notable pour les cantons et les communes. Les services assujettis des cantons et des communes doivent simplement se conformer aux modifications apportées à la loi, et notamment au changement du taux d'imposition. Ils ne sont ni avantagés, ni désavantagés par rapport aux autres assujettis.

Par ailleurs, les cantons et les communes sont également touchés par la suppression des exceptions à l'imposition, notamment dans les domaines de la santé, de l'éducation, de la culture et du social. Cette suppression ne devrait pas mener à une augmentation du prix des prestations dans cette branche; on peut en effet s'attendre à ce que l'impôt qui grève désormais ces prestations et qui est transféré au consommateur final est pour l'essentiel compensé par la disparition de la taxe occulte. Il faut en outre tabler sur une limitation du montant des déficits dans ces domaines, ce qui fait qu'il ne sera pas nécessaire d'accorder de nouvelles subventions.

### **3.4.4 Conséquences pour les ménages privés**

Les mécanismes de transfert de la TVA sont décrits au ch. 3.2.4. Ce chiffre expose également les conséquences de la réforme de la TVA sur les ménages.

D'après cette proposition de réforme, la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt sont désormais imposables au taux réduit. 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.

Un certain nombre de prestations, qui étaient jusque-là imposées au taux normal, sont désormais soumises au taux réduit (p. ex. les prestations de restauration [sans boissons alcooliques]). D'un autre côté, certaines prestations qui étaient imposées au taux réduit (p. ex. les livres, les journaux, les concessions d'exploitation pour la télévision) sont soumises au taux normal.

Les calculs de statistique comparative indiqués dans ce rapport 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 portant sur les années 2000 à 2002. Comme le montre le tableau ci-dessous, le surcroît de charge grevant les ménages reste très limité. De plus, il faut souligner que, pour toutes les raisons déjà mentionnées au ch. 3.2.4, les chiffres de ce tableau indiquant la charge

sont plus élevés que dans la réalité. Le module «deux taux» n'implique en fait aucune augmentation de la charge fiscale pour les ménages suisses:

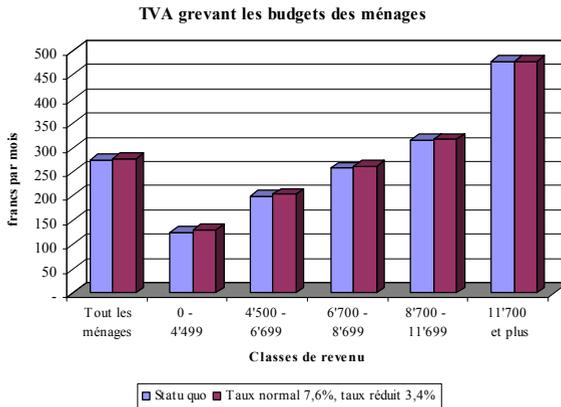
Classe de revenu (en franc par mois)	Tout les ménages	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Revenu mensuel par ménage	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Nombre de personnes par ménage	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

statu quo						
Charge fiscale en francs par mois	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Charge fiscale en % du revenu	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

situation dans le module "deux taux d'imposition"						
Charge fiscale en francs par mois	276.90	129.97	203.52	261.08	316.78	477.09
Charge fiscale en % du revenu	3.21%	4.15%	3.59%	3.40%	3.14%	2.86%

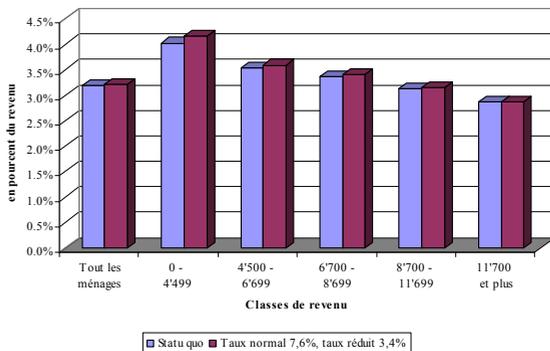
différences en francs et pourcents						
Charge supplémentaire en francs	2.06	4.21	3.25	3.40	1.67	-1.59
Charge supplémentaire en % du revenu	0.02%	0.13%	0.06%	0.04%	0.02%	-0.01%

La charge mensuelle des ménages (en francs) peut être représentée comme suit:



Si l'on compare la charge de la TVA au revenu, l'impôt est dégressif; cet effet est de plus légèrement renforcé dans le cadre du module «deux taux»:

### TVA grevant les budgets des ménages



Dans le cadre du module «deux taux», ce sont principalement les familles avec enfants et les rentiers ayant un faible revenu qui devront supporter une charge fiscale supplémentaire. Toutefois, cette charge s'avère moins lourde que celle prévue dans le cadre du module «taux unique»:

Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois (module "deux taux d'imposition")

Classes de revenu (franc par mois)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Tout les ménages	4.21	3.25	3.40	1.67	-1.59
Personne seule (sans les rentiers)	0.97	-2.40	-3.50	-7.16	-
Couple	-	4.75	3.41	-0.59	-5.62
Couple (avec un enfant)	-	6.15	5.16	3.34	-
Couple (avec deux enfants)	-	7.40	7.50	6.19	2.94
Rentiers	5.34	6.14	4.22	1.41	-

Le tableau suivant indique les conséquences du module «deux taux» sur les différentes catégories de dépenses pour quatre de ces types de ménages. Pour chaque types de ménage, les chiffres retenus sont ceux de la classe de revenu dans laquelle se trouve le revenu moyen du type de ménage concerné.<sup>208</sup>

<sup>208</sup> Exemple: le revenu moyen des couples sans enfant est de 10'869 francs par mois. On a donc pris en compte la classe de salaire allant de 8'700 fr. à 11'699 fr.

Types de ménages	Personne seule (sans les rentiers)				Couple			
Classe de revenus (francs par mois)	4'600 - 6'799				8'700 - 11'699			
Revenu mensuel par ménage	5'627				10'216			
		Statu quo	Module "deux taux d'imposition"	différence		Statu quo	Module "deux taux d'imposition"	différence
Produits alimentaires, boissons non alcoolisées	300.42	7.04	9.96	2.92	580.09	13.60	19.23	5.63
Boissons alcoolisées et tabacs	70.30	4.97	4.96	-0.01	124.57	8.80	8.78	-0.01
Vêtements et chaussures	154.25	10.89	10.88	-0.02	266.79	18.84	18.81	-0.03
Logement et énergie	1'115.62	13.97	13.96	-0.00	1'463.53	21.11	21.13	0.02
Ameublement, équipement et entretien du ménage	125.63	8.68	8.65	-0.02	252.84	17.61	17.57	-0.04
Santé	184.70	7.22	7.55	0.33	253.44	10.52	11.13	0.61
Transports	373.44	22.50	22.46	-0.04	774.31	43.15	43.08	-0.07
Communications	130.89	9.12	9.24	0.12	147.58	10.25	10.42	0.17
Loisirs et culture	358.68	16.99	21.66	4.67	570.52	25.99	32.94	6.95
Frais d'écolage et de formation	15.80	0.54	0.75	0.21	16.07	0.55	0.77	0.22
Restauration, hôtellerie	454.60	29.13	17.88	-11.25	639.25	40.09	24.58	-15.51
Autres biens et services	109.71	7.33	7.23	-0.10	183.40	12.20	12.01	-0.19
Assurances	1'079.94	24.07	25.86	1.79	2'040.37	45.46	48.88	3.42
Cotisations, dons et autres versements	155.97	1.61	1.53	-0.08	164.07	2.30	2.19	-0.11
Impôts et taxes	598.25	20.46	19.55	-0.91	1'085.82	37.14	35.48	-1.65
<b>Total (en francs par mois)</b>	<b>5'228.19</b>	<b>184.52</b>	<b>182.12</b>	<b>-2.40</b>	<b>8'562.65</b>	<b>307.61</b>	<b>307.02</b>	<b>-0.59</b>
<b>Total (en % du revenu)</b>	<b>92.913%</b>	<b>3.279%</b>	<b>3.237%</b>	<b>-0.043%</b>	<b>83.816%</b>	<b>3.011%</b>	<b>3.005%</b>	<b>-0.006%</b>

Types de ménages	Couple (avec deux enfants)				Rentiers			
Classe de revenus (francs par mois)	8'700 - 11'699				4'500 - 6'699			
Revenu mensuel par ménage	10'104				5'590			
		Statu quo	Module "deux taux d'imposition"	différence		Statu quo	Module "deux taux d'imposition"	différence
Produits alimentaires, boissons non alcoolisées	935.09	21.92	31.00	9.08	567.96	13.31	18.83	5.52
Boissons alcoolisées et tabacs	100.44	7.09	7.08	-0.01	74.16	5.24	5.23	-0.01
Vêtements et chaussures	360.57	25.47	25.43	-0.04	165.90	11.72	11.70	-0.02
Logement et énergie	1'632.58	26.01	26.07	0.06	1'112.99	25.11	25.14	0.03
Ameublement, équipement et entretien du ménage	285.08	19.52	19.46	-0.06	208.91	14.09	14.03	-0.06
Santé	348.82	13.52	14.44	0.92	470.18	18.15	19.00	0.85
Transports	652.40	39.71	39.64	-0.07	403.52	26.93	26.88	-0.04
Communications	176.54	12.31	12.46	0.15	82.41	5.65	5.82	0.18
Loisirs et culture	604.32	29.62	36.22	6.60	367.63	14.23	20.77	6.53
Frais d'écolage et de formation	51.28	1.75	2.17	0.42	4.39	0.15	0.21	0.06
Restauration, hôtellerie	512.14	32.02	18.94	-13.08	289.92	18.41	11.02	-7.38
Autres biens et services	214.04	13.61	13.47	-0.15	131.62	8.69	8.53	-0.16
Assurances	2'146.09	49.31	53.11	3.80	759.49	26.50	28.43	1.93
Cotisations, dons et autres versements	139.96	2.10	2.01	-0.08	132.11	1.65	1.56	-0.09
Impôts et taxes	883.32	30.21	28.87	-1.34	784.70	26.84	25.64	-1.19
<b>Total (en francs par mois)</b>	<b>9'042.68</b>	<b>324.18</b>	<b>330.36</b>	<b>6.19</b>	<b>5'555.88</b>	<b>216.67</b>	<b>222.81</b>	<b>6.14</b>
<b>Total (en % du revenu)</b>	<b>89.496%</b>	<b>3.208%</b>	<b>3.270%</b>	<b>0.061%</b>	<b>99.390%</b>	<b>3.876%</b>	<b>3.986%</b>	<b>0.110%</b>

## d) Conséquences sur l'indice des prix à la consommation

La modification de la liste des produits et des prestations de services soumis au taux réduit, la hausse du taux réduit de 2,4 % à 3,4 % et l'assujettissement au taux réduit d'une grande partie des opérations jusqu'à présent exclues du champ de l'impôt ont un impact également sur l'indice des prix à la consommation. Les calculs<sup>209</sup> se fondent sur l'hypothèse d'un transfert intégral. On part ainsi du principe que les aug-

<sup>209</sup> Ces calculs ont été effectués par la section Prix de l'Office fédéral de la statistique, en collaboration avec l'AFC.

mentations et les baisses du taux d'imposition, de même que la suppression de la taxe occulte<sup>210</sup>, qui concernent les opérations autrefois exclues du champ de l'impôt et qui désormais imposées au taux réduit, pèsent fortement sur les prix à la consommation.

Le tableau ci-dessous montre également qu'il faut tabler sur une augmentation des prix à la consommation de seulement 0,042 % la première année d'application du module «deux taux». Dans ce cadre, les prix à la consommation ne vont donc pratiquement pas changer.

<b>Incidences du module "deux taux d'imposition" sur l'indice suisse des prix à la consommation</b>				
	<b>Pondération</b>	<b>Indice recalculé</b>	<b>Variation en %</b>	<b>Contribution</b>
<b>Total</b>	<b>100.000</b>	<b>100.0417</b>	<b>0.042</b>	<b>0.042</b>
Alimentation et boissons non-alcoolisées	10.998	100.9766	0.977	0.107
Boissons alcoolisées et tabacs	1.962	100.0000	0.000	0.000
Habillement et chaussures	4.259	100.0000	0.000	0.000
Logement et énergie	25.175	100.0053	0.005	0.001
Equipelement ménager et entretien courant	4.335	99.9855	-0.014	-0.001
Santé	16.719	100.1960	0.196	0.033
Transport	10.286	100.0000	0.000	0.000
Communications	2.636	100.1315	0.132	0.003
Loisirs et culture	9.242	101.4530	1.453	0.134
Enseignement	0.663	102.0907	2.091	0.014
Restaurants et hôtels	9.009	97.2182	-2.782	-0.251
Autres biens et services	4.716	99.9968	-0.003	0.000

En outre, il s'est avéré, 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 répercutent pas (ou peuvent ne 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 (et les nécessités de transfert) dépendant du contexte du marché concernant chaque bien et chaque prestation. On peut donc supposer que, lors de l'entrée en vigueur du module «deux taux», seuls 70 % environ de la charge fiscale ainsi créée seront répercutés sur les consommateurs.

### **3.4.5 Conséquences économiques**

Les explications concernant les effets de la suppression des cas d'exclusion du champ de l'impôt sont les mêmes pour le module «deux taux» que pour le module «taux unique». Mais, contrairement au module «taux unique», le module «deux taux» prévoit l'application de deux taux distincts justifiés par une volonté de politique sociale. L'imposition des biens de première nécessité à un taux réduit doit ainsi

<sup>210</sup> La taxe occulte ainsi supprimée a été estimée par l'AFC.

permettre de maintenir la charge fiscale des consommateurs ayant un revenu modeste à un niveau assez bas.<sup>211</sup>

Le module «deux taux» permet de réduire la taxe occulte à 4,5 milliards de francs. Les investissements immobiliers représenteraient alors 1,2 milliard de francs et le reste de la taxe occulte 3,3 milliards de francs. La réduction de la taxe occulte est donc moins forte que pour le module «taux unique». Cette différence est due au fait que l'impôt sur les prestations préalable et sur les investissements est, en grande partie, prélevé au taux normal qui, à 7,6 %, est nettement plus élevé que le taux unique prévu à 6,0 % dans le cadre du module «taux unique».

On peut donc déjà en conclure que le bien-être gagné à long terme, dû en grande partie à une influence moins grande de la fiscalité sur les décisions des entreprises touchant à l'utilisation des facteurs de production et à la mise en place des processus de production, sera moindre que dans le cadre du module «taux unique». En effet, le taux unique permet d'obtenir un gain au niveau du bien-être car il est plus élevé qu'actuellement pour les biens de consommation peu élastiques et plus faible pour les biens de consommation plus élastiques. La différence de taux d'imposition, motivée par une politique axée sur le social, fait que le module «deux taux» ne bénéficie pas de cette possibilité de gains en bien-être, comme le montre le ch. 3.2.5. Globalement, les gains en bien-être apportés par le module «deux taux» par rapport à la situation actuelle sont moins importants que ceux apportés par le module «taux unique». En principe, ce module a de plus les mêmes effets au niveau de la répartition que ceux décrits au ch. 3.2.5 pour le module «taux unique». Ils sont toutefois moins forts en raison des répercussions moins immédiates de ce module. Le surcroît de charge qui en résulte, du moins à court terme, pour les ménages ayant des revenus modestes et dont la consommation en biens soumis au taux réduit est supérieure à la moyenne est ainsi atténué.

### **3.5 Dégrevement ultérieur de l'impôt sur les prestations jusqu'à présent exclues du champ de l'impôt**

En tant qu'impôt multistade, la TVA est prélevée à tous les niveaux de production et de distribution. Pour éviter l'accumulation des impôts et parvenir à une imposition uniforme indépendante du nombre de stades de production ou de distribution, on applique la déduction de l'impôt préalable. Ainsi, l'assujetti doit déclarer régulièrement les opérations imposables qu'il a réalisées et acquitter l'impôt sur ces opérations. En contrepartie, il peut déduire un impôt préalable sur l'impôt qui lui a été transféré, pour autant que les prestations reçues aient été utilisées à des fins imposables. Par contre, si ces prestations sont utilisées à des fins exclues du champ de l'impôt ou à des fins privées, il n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable. De même, les entreprises qui ne sont pas assujetties (par exemple parce qu'elles n'atteignent pas le niveau minimal de chiffre d'affaires requis) n'ont pas droit, elles non plus, à la déduction de l'impôt préalable.

Si les conditions de la déduction de l'impôt préalable n'étaient pas remplies lors de la réception des biens ou des services ou encore au moment de l'importation, mais

<sup>211</sup> Le ch. 1.2.4.1 montre qu'une différenciation des taux n'est pas un outil efficace dans le cadre d'une politique sociale; agir sur les dépenses de l'Etat ou appliquer des impôts directs progressifs s'avère en effet plus efficace dans le cadre d'une politique sociale visant à une répartition.

qu'elles l'aient été plus tard, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée ultérieurement (art. 42 LTVA).

Dans le cadre du module «taux unique», l'assiette fiscale est considérablement étendue après la suppression des exceptions prévues à l'art. 18 LTVA (cf. ch. 1.2.3). Jusqu'à présent, les entreprises qui effectuaient ce type d'opérations n'avaient pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Leurs stocks, leurs moyens d'exploitation, leurs biens d'investissement étaient grevés de la TVA qu'elles devaient payer à la réception de ces biens et services. Si ces entreprises devaient maintenant prélever la TVA sur les prestations qu'elles fournissent, elles ne devraient plus supporter elles-mêmes le poids de l'impôt. C'est pourquoi la doctrine et la pratique arrivent à la conclusion qu'il deviendrait nécessaire de leur rembourser ultérieurement le versement de cet impôt.

Outre les stocks de marchandises, le dégrèvement ultérieur de l'impôt s'applique aux biens d'investissement et aux moyens de production qui peuvent être activés selon les principes de la comptabilité. Pour les biens mobiliers déjà utilisés, l'impôt préalable déductible diminue de 20 % par année; pour les biens immobiliers, il diminue de 5 %. Ce dégrèvement ultérieur de l'impôt permet d'atteindre la neutralité concurrentielle. Tous les fournisseurs sont exonérés de taxe occulte sur la valeur comptable de leurs biens d'investissement et sur leurs moyens d'exploitation et sont traités de la même manière du point de vue fiscal.

*Exemple:*

*Avec la réforme, les prestations d'une auto-école, jusque-là exclues du champ de l'impôt, seront désormais imposables. L'auto-école X sera donc assujettie à la TVA à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011. Le 1<sup>er</sup> mars 2009, l'auto-école acquiert une voiture, dans le cadre de son activité, au prix de 35'000 francs (TVA à 7,6 % incluse). Elle loue le local servant à l'enseignement théorique ainsi que le garage pour sa voiture. Une fois assujettie à la TVA, l'auto-école X aura droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt pour la voiture:*

<i>Achat du véhicule au 1.03.2009 (TVA à 7,6 % incluse)</i>	<i>35'000 fr.</i>
<i>Amortissement pour utilisation du 1.03 au 31.12.2009 (20 %)</i>	<i>7'000 fr.</i>
<i>Amortissement pour utilisation du 1.01 au 31.12.2010 (20 %)</i>	<i><u>7'000 fr.</u></i>
<i>Période déterminante pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt</i>	<i><u>21'000 fr.</u></i>
<i>Dégrèvement ultérieur de l'impôt: 7,6 % de (107,6 %) 21'000 fr. =</i>	<i><u>1'483,25 fr.</u></i>

En supposant que la révision de la loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et que seuls les investissements effectués après l'introduction de la TVA en 1995 bénéficient du dégrèvement de l'impôt, l'AFC estime que les dégrèvements ultérieurs de l'impôt devraient atteindre 1,7 milliards de francs<sup>212</sup>. Toutefois, ce montant ne devrait pas être atteint pour deux raisons: tout d'abord, il faut considérer qu'une partie

<sup>212</sup> Dans la variante «Santé», où la santé reste exclue du champ de l'impôt (v. 3.4), le potentiel du dégrèvement ultérieur de l'impôt se monte à seulement 400 millions de francs. Par conséquent, un relèvement temporaire des taux d'impositions afin de financer cette dépense unique devrait être superflue.

des nouveaux assujettis choisiront la méthode des taux de la dette fiscale nette pour établir leurs décomptes; ils n'auront donc pas droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt. Ensuite, il est probable qu'un certain nombre d'entreprises qui ont effectués des investissements grevés de l'impôt préalable en 1995 n'existeront plus au moment de l'introduction de la loi révisée.

Le droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt naît avec le début de l'assujettissement. Les fournisseurs de prestations qui seront désormais soumis la TVA (alors qu'ils étaient exclus du champ de l'impôt) auront donc droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt dès l'entrée en vigueur de la révision de la loi sur la TVA. Le remboursement de l'impôt préalable pèse très lourd sur le budget de la Confédération; c'est pourquoi d'autres possibilités sont envisagées ci-dessous en vue d'un dégrèvement intégral et immédiat.

### **3.5.1 Variante 1: Dégrèvement intégral et échelonné de l'impôt**

Il est possible d'éviter le surcroît de charge de 1,7 milliards de francs en échelonnant le dégrèvement ultérieur de l'impôt. Les nouveaux assujettis devraient pour cela demander le dégrèvement ultérieur de l'impôt dans leur tout premier décompte. Par la suite, ils ne pourraient cependant demander que la déduction d'un sixième de la somme initiale chaque année au titre d'impôt préalable. Cette variante pourrait être financée par le 0,1 % supplémentaire de TVA dont l'application est prévue durant 6 ans.<sup>213</sup>

Toutefois, cette variante présente d'importants défauts au niveau de la systématique fiscale et entraînerait de nettes distorsions de la concurrence. En ce qui concerne la systématique fiscale, voir les explications au ch. 3.5. Les distorsions de concurrence apparaîtraient notamment entre les entreprises bénéficiant du dégrèvement échelonné et les entreprises de la même branche, fondées après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur la TVA et enregistrées comme assujetties et dont les moyens de production et les biens d'investissement sont entièrement exonérés de l'impôt. Par ailleurs, il faudrait aussi s'attendre à ce que certains investissements effectués dans les branches concernées soient repoussés jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi.

Enfin, il faut souligner que certains pays, dont l'Autriche par exemple, règlent de cette manière les cas d'imposition des prestations à soi-même et de dégrèvement ultérieur de l'impôt en cas de changement d'affectation (§ 12, al. 10 s. Ö-UStG).

### **3.5.2 Variante 2: Pas de dégrèvement ultérieur de l'impôt**

Suite au passage de l'impôt sur le chiffre d'affaire à la taxe sur la valeur ajoutée au 1<sup>er</sup> janvier 1995, la question s'est posée concernant la levée de la charge fiscale existante. Une suppression de la charge préalable n'était alors possible que pour les marchandises reçues destinées à la revente ou à une utilisation comme matière première pour la fabrication commerciale de marchandises ou de constructions. Par conséquent, les biens d'investissement et d'exploitation ainsi que les marchandises de location sont restés grevés de l'impôt sur le chiffre d'affaire.

<sup>213</sup> Dans le modèle à deux taux (ch. 3.4), le taux normal resterait fixé à 7,6 % et seul le taux réduit serait relevé et passerait de 3,4 % à 3,7 %.

Conformément à l'ancienne réglementation, il serait envisageable d'exclure le dégrèvement ultérieur de l'impôt sur les biens de placement et d'investissement ainsi que sur les moyens d'exploitation pour les prestations exclues du champ de l'impôt nouvellement soumises à l'impôt, même après l'introduction de la loi sur la TVA révisée. Il faudrait alors s'attendre à un véritable engorgement au niveau des investissements, car il est fort probable que les investissements seraient alors repoussés après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Cette tendance devrait surtout être fortement affirmée l'année précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Les distorsions de la concurrence mentionnée déjà à la variante 1 sont beaucoup plus marquées avec cette variante.

### **3.5.3 Variante 3: Octroi immédiat du dégrèvement intégral de l'impôt**

Pour des raisons de systématique fiscale et de neutralité au niveau de la concurrence, le Conseil fédéral considère que seul entre en ligne de compte l'octroi immédiat du dégrèvement intégral de l'impôt. Ce qui signifie que la Confédération devrait être confrontée, comme indiqué plus haut, à une diminution des recettes de 1,7 milliards de francs pour ce qui est de la TVA l'année de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. D'après le frein à l'endettement (art. 126, al. 2, Cst.), le plafond des dépenses devrait être réduit en conséquence cette année-là. Toutefois, au vu des tâches qui incombent à la Confédération et pour des raisons de stabilité politique, une telle réduction s'avérerait extrêmement problématique. Les compensations nécessaires, qui devraient être opérées au niveau des dépenses, devraient toucher, de par leur nature unique, les domaines des investissements en infrastructures et en ressources humaines. Les deux autres tâches importantes relevant de la Confédération, qui, du fait de la structuration de leurs dépenses, entreraient en ligne de compte pour ces compensations sont la défense nationale et l'agriculture.

Le frein à l'endettement prévoit toutefois des exceptions en cas de *besoins financiers exceptionnels*. On peut donc se demander si l'octroi du droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt peut être considéré comme faisant partie des besoins financiers exceptionnels au sens de l'art. 126, al. 3, Cst. et si le plafond des dépenses peut être relevé en conséquence.

### **3.5.4 Besoins financiers exceptionnels et financement**

Avant tout, il convient de déterminer si le dégrèvement ultérieur de l'impôt entre bien dans la catégorie des *besoins financiers*. Tant que le dégrèvement entraîne un versement de la Confédération à l'assujetti, il est douteux que ce soit le cas. Dans plusieurs cas cependant, le dégrèvement ne débouchera pas sur un versement provenant de la Confédération, l'impôt dû étant plus élevé que la déduction de l'impôt préalable elle-même; l'assujetti devra alors tout simplement verser un impôt dont le montant sera réduit à hauteur de la déduction. Même si dans ces cas également, la Confédération a effectivement un besoin financier, elle peut cependant compenser son obligation avec une créance fiscale: elle est, en somme, dispensée d'abord d'avoir à payer et ensuite d'avoir à réclamer l'impôt (brut). Le dégrèvement ultérieur de l'impôt est donc bien source d'un besoin financier au sens du frein à l'endettement.

Le fait qu'il s'agit d'un besoin exceptionnel est également avéré: la disposition correspondante de la Constitution (art. 126, al. 3, Cst.) est précisée à l'art. 15, al. 1, LFC. D'après cette disposition, l'Assemblée fédérale peut relever le plafond des dépenses prévu à l'art. 126, al. 2, Cst. lors de l'adoption du budget ou de ses suppléments si des événements extraordinaires échappant au contrôle de la Confédération l'exigent (let. a), si des adaptations du modèle comptable doivent être opérées (let. b) ou si des concentrations de paiements liées au système comptable le requièrent (let. c). Le message sur le frein à l'endettement<sup>214</sup> souligne que ce type de régime particulier est nécessaire parce qu'il n'est pas possible de fixer d'avance des directives appropriées concernant les dépenses pour les éventualités non maîtrisables, tels les récessions graves, les catastrophes naturelles, les faits de guerre et autres développements imprévisibles (dans le domaine de l'asile, p. ex.). Il précise également que, par le passé, des adaptations du modèle comptable et des modalités de paiement des subventions ont également provoqué des concentrations de paiements isolés. On peut en conclure que la disposition mentionnée porte également sur le surcroît de charge, actuellement discuté, généré par la révision de la LTVA. Ce surcroît de charge représente une dépense isolée, découlant du passage d'une TVA comportant des exceptions à une TVA généralisée à toutes les branches d'activité. Il n'y a pas de différence marquée avec l'exemple exposé dans le message concernant le changement de mode de versement des subventions. Les deux cas génèrent un surplus de dépenses découlant de la modification d'un mandat légal qui reste en vigueur. Les déductions de l'impôt préalable qui ne peuvent pas être imputées sur plusieurs années peuvent être effectuées immédiatement au titre du dégrèvement ultérieur de l'impôt. La comptabilisation aura lieu par conséquent en grande partie pour l'année d'entrée en vigueur des modifications de la loi, même si la situation économique prise en compte remonte à plusieurs années. Le surcroît de dépenses enregistré dans le cadre de la TVA est, de par son origine même, comparable au surcroît de charges qui découlera de la nouvelle péréquation financière (RPT). D'après le rapport du 23 août 2006 sur le plan financier 2008-2010<sup>215</sup> (p. 28), un besoin financier exceptionnel s'est fait sentir en raison des dépenses découlant, la même année, tant du nouveau système de péréquation et de ses nouvelles tâches que du versement des contributions dues pour les années précédentes.

On peut donc considérer que l'art. 126, al. 3, Cst. s'applique effectivement dans ce cas, avec un inconvénient toutefois: l'endettement de la Confédération augmente de 1,7 milliards de francs, ce qui va totalement à l'encontre de la stratégie de politique financière adoptée par le Conseil fédéral. Comme le montre également le plan financier, le Conseil fédéral veut parvenir à court terme la dette nominale de la Confédération et, à plus long terme, diminuer l'endettement de la Confédération, d'une part, en réduisant les avances aux fonds FTP et, d'autre part, en encaissant le remboursement des prêts accordés à l'assurance-chômage. C'est pourquoi l'octroi du droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt doit obligatoirement s'accompagner de mesures de financement. Ce financement doit s'opérer au sein même du système de la TVA, au moyen d'une augmentation limitée dans le temps des taux d'imposition. Une augmentation de 0,6 % des taux de la TVA, limitée à une année, serait toutefois difficile à appliquer et générerait des coûts (les contribuables comme les administrations doivent faire face à une charge administrative plus importante à chaque aug-

<sup>214</sup> FF 2000 4295, notamment p. 4336 s.

<sup>215</sup> Confédération suisse, Plan financier 2008-2010, disponible sur internet à l'adresse suivante: [http://www.efv.admin.ch/f/finanzen/bundfina/pdf\\_v\\_07/BBL\\_Band5\\_fr.pdf](http://www.efv.admin.ch/f/finanzen/bundfina/pdf_v_07/BBL_Band5_fr.pdf).

mentation ou baisse des taux). De plus, si l'on considère la question du point de vue de l'économie nationale, une telle augmentation n'apparaît pas souhaitable car elle renforcerait les fluctuations conjoncturelles assez fortes que connaissent plusieurs secteurs économiques. Le Conseil fédéral est donc convaincu qu'il est préférable d'opter pour une légère augmentation qui puisse être prolongée sur une période plus longue. Si l'on amortit le montant de 1,7 milliards de francs sur 6 ans et que l'on rémunère les avances au taux des emprunts de la Confédération, il faudrait, pour parvenir à une compensation, augmenter la TVA de 0,1 % durant la même période.<sup>216</sup>

Le surcroît de recettes qui en découlerait devrait être utilisé pour combler la dette et non pour financer de nouvelles tâches ou des tâches déjà existantes. Pour s'en assurer, ces recettes peuvent être comptabilisées en dehors du compte financier ordinaire. Etant donné qu'elles sont étroitement liées aux besoins financiers exceptionnels, il apparaît justifié de considérer ces recettes supplémentaires comme des recettes extraordinaires au sens de l'art. 13, al. 2, LFC. Ainsi, elles ne devraient pas être prises en compte dans le calcul des dépenses autorisées.

Pendant combien de temps faudra-t-il effectivement prélever ce pour mille de TVA ? Cette question trouvera sa réponse à la fin de l'année d'introduction, lorsque le montant de l'ensemble des dégrèvements ultérieurs de l'impôt demandés sera connu. Par conséquent, la disposition légale ne doit autoriser le prélèvement de ce supplément de TVA que jusqu'à la fin de l'année pour laquelle l'ensemble des demandes de dégrèvement ultérieur de l'impôt (intérêts compris) ont été couvertes.

Pour les raisons invoquées plus haut, le présent projet mis en consultation s'appuie sur l'hypothèse d'un octroi immédiat et unique du droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt. Le besoin de financement supplémentaire est garanti par l'augmentation, limitée dans le temps, du taux de la TVA de 0,1 point de pourcentage. Cette augmentation du taux doit être réglée par la Constitution.<sup>217</sup> D'un point de vue technique, le dégrèvement ultérieur de l'impôt appliqué dans le cadre du module «taux unique» ou du module «deux taux» n'est pas foncièrement différent du dégrèvement appliqué dans le cadre du droit actuel de la TVA. Les dispositions actuellement en vigueur et les nouvelles dispositions proposées dans ce projet (art. 26 P-LTVA) sont suffisantes.

<sup>216</sup> Dans le modèle à deux taux (ch. 3.4), le taux normal reste fixé à 7,6 % et seul le taux réduit est relevé de 3,4 % à 3,7 %.

<sup>217</sup> Cf. proposition concernant l'art. 196, ch. 14, al. 1, Cst. à l'annexe 5.

## 4 Aspects juridiques

### 4.1 Constitutionnalité et conformité aux lois

L'art. 130 Cst. (version au 1<sup>er</sup> janvier 2007) règle la TVA.<sup>218</sup> L'art. 196, ch. 14 Cst. (version au 1<sup>er</sup> janvier 2007) limite la compétence de la Confédération de percevoir la TVA à fin 2020. Le premier paragraphe de l'art. 130 Cst. donne à la Confédération la compétence de prélever une TVA sur les livraisons d'objets, sur les prestations de services (y compris les prestations à soi-même) et sur les importations. Le taux maximal de cette TVA était fixé à 6,5 % et le taux réduit à 2,0 %.

Selon l'al. 2 de cette disposition constitutionnelle, la loi sur la TVA peut donc fixer pour les prestations d'hébergement un taux compris entre le taux réduit et le taux normal. Par ailleurs, le taux normal de la TVA peut être modifié par une loi fédérale si, en raison du développement démographique, le financement de l'assurance-veillesse, survivants et invalidité (AVS) ne peut plus être assuré. Toutefois, cette modification ne dépassera pas 1 % pour le taux normal et 0,3 % pour le taux réduit (art. 130, al. 3, Cst.). Le législateur fédéral a déjà fait usage de cette compétence en édictant l'arrêté fédéral du 20 mars 1998 sur le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur de l'AVS/AI.<sup>219</sup> Cet arrêté fixait, au 1<sup>er</sup> janvier 1999, les taux de la TVA à 7,5 % (taux normal), à 2,3 % (taux réduit) et à 3,5 % (taux spécial pour les prestations d'hébergement). Dans son ordonnance du 23 décembre 1999 sur le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur du financement des grands projets ferroviaires, le Conseil fédéral a fait usage de sa compétence fondée sur l'art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst. (disposition transitoire relative à l'art. 87 [transports]). Le 1<sup>er</sup> janvier 2001, les taux de la TVA ont été portés à 7,6 % (taux normal), à 2,4 % (taux réduit) et à 3,6 % (taux spécial pour les prestations d'hébergement).

L'art. 130, al. 4, Cst., en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007, prévoit que 5 % du produit de l'impôt seront utilisés pour baisser les primes de l'assurance-maladie en faveur des assurés à bas revenus, dans la mesure où la loi n'affecte pas d'une autre manière ce produit au dégrèvement des bas revenus.

Par ailleurs, l'art. 127 Cst. fixe les principes de l'imposition. Les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par une loi au sens formel (al. 1). Le législateur doit respecter notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.).

Dans ce contexte, il faut vérifier la constitutionnalité des trois projets de loi présentés ci-dessous:

1. Le module «loi fiscale» ne soulève aucune question dans ce domaine. Dans ce module, les taux d'imposition réglés de manière détaillée dans la Constitution ne subissent en effet aucun changement. L'art. 22 P-LTVA du module «loi fiscale» prévoit toujours trois taux. Rien n'est modifié non plus dans le système de la TVA, qui pourrait remettre en question sa constitutionnalité. Les modifications de loi (plus de 50 points)<sup>220</sup> proposées dans le module «loi fiscale» ne posent aucun problème en matière de constitutionnalité. On peut par conséquent affir-

<sup>218</sup> Le peuple et les Chambres ayant accepté l'arrêté fédéral du 19 mars 2004 sur un nouveau régime financier (FF 2004 1245) le 28 novembre 2004, la teneur de l'art. 130 Cst. a été modifiée.

<sup>219</sup> RS 641.203.

<sup>220</sup> Cf. ch. 1.4.1.

mer que le module «loi fiscale» est globalement constitutionnel et conforme à la loi.

2. Le module «deux taux» décrit un modèle comprenant un taux réduit (s'appliquant notamment aux aliments, aux prestations d'hébergement et à la plupart des opérations exclues jusqu'à présent du champ de l'impôt), d'une part, et un taux normal, d'autre part. Le Conseil fédéral estime que ce module peut également être introduit sans violer la Constitution. En effet, la Constitution ne prescrit pas quelles prestations doivent être imposées au taux normal et lesquelles doivent être imposées au taux réduit. En ce qui concerne le taux spécial appliqué aux prestations d'hébergement, l'art. 130, al. 2, Cst. est une disposition expressément potestative qui laisse au législateur la liberté d'introduire ou non un troisième taux. Même en supposant que le législateur prévoit un taux spécial (c'est-à-dire réduit) pour les prestations d'hébergement à l'article 22 P-LTVA du module «deux taux», ce taux spécial entrerait dans le cadre d'une interprétation large de l'art. 130, al. 2, Cst. car la formulation «entre le taux réduit et le taux normal» permet également de fixer un taux correspondant au taux réduit. Dans ce cas, une modification de la Constitution ne serait nécessaire que si l'art. 130, al. 2, Cst. (version au 1<sup>er</sup> janvier 2007) prescrivait clairement que le taux appliqué aux prestations d'hébergement doit être *supérieur* au taux réduit et *inférieur* au taux normal.

Une modification de la Constitution est toutefois nécessaire pour d'autres raisons: la révision totale de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne devant pas avoir d'incidence sur les recettes, le module «deux taux» prévoit à l'art. 93 (modification du droit en vigueur) de modifier l'arrêté fédéral du 20 mars 1998 sur le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur de l'AVS/AI<sup>221</sup> et de relever le taux réduit de 0,5 point de pourcentage. L'art. 130, al. 3, Cst. (dans sa version du 1<sup>er</sup> janvier 2007) prévoit cependant que le taux réduit ne peut être relevé que de 0,3 point de pourcentage si, par suite de l'évolution de la pyramide des âges, le financement de l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité n'était plus assuré. Cet al. 3 (version du 1<sup>er</sup> janvier 2007) doit donc également être adapté en conséquence.<sup>222</sup>

3. En outre, l'introduction d'un taux unique selon le module «taux unique» rend obligatoire une modification de la Constitution. Les art. 130 et 196 Cst. devraient donc être adaptés.<sup>223</sup>

En remplaçant les trois taux actuels de la TVA par un taux unique, on peut adopter un taux nettement inférieur au taux normal actuel: fixé à 5,1 %, ce taux unique assurerait les mêmes recettes à la Confédération. L'augmentation de ce taux afin de financer l'AVS/AI est reprise à l'art. 130, al. 3, P-Cst. Il suffirait d'augmenter le taux unique de 0,8 point afin d'assurer les mêmes recettes qu'aujourd'hui. L'augmentation temporaire du taux de la TVA de 0,1 point en faveur du financement des projets ferroviaires reste également en vigueur, conformément à l'art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, P-Cst. Compte tenu de ces augmentations, le taux unique neutre du point de vue des recettes par rapport à la situation actuelle se monte à exactement 6 %.

<sup>221</sup> RS 641.203.

<sup>222</sup> Cf. Arrêté fédéral sur la révision de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée; annexe 4.

<sup>223</sup> Cf. Arrêté fédéral sur la révision de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée; annexe 5.

Les augmentations de taux temporaires nécessaires au financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt et du correctif social (module taux unique) sont également réglées dans la Constitution.<sup>224</sup> Le correctif social est une mesure limitée dans le temps, comme le dégrèvement ultérieur de l'impôt. C'est pourquoi l'affectation des recettes supplémentaires doit être inscrite dans les dispositions transitoires de la Constitution. *L'art. 196, ch. 14, al. 2* des dispositions transitoires de la Constitution fédérale prescrit la perception de 0,1 point de TVA en plus des taux ordinaires de la TVA pour financer le correctif social. Cette augmentation de l'imposition est soumise à la même limite que l'augmentation de la TVA destinée au financement complet des conséquences du dégrèvement ultérieur de l'impôt; elle est en vigueur jusqu'en 2018 au maximum. Plus les pertes de recettes découlant du dégrèvement ultérieur de l'impôt sont compensées rapidement, plus le correctif social (augmentation de la TVA de 0,1 point) pourra être supprimé rapidement. D'après une estimation actuelle des coûts du dégrèvement ultérieur de l'impôt et du produit de la TVA, on estime que le financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt prendra environ six ans.<sup>225</sup> En limitant également dans le temps le dégrèvement ultérieur de l'impôt, on peut éviter une modification séparée du taux de la TVA après échéance d'une augmentation temporaire destinée au correctif social. Cette solution est dans l'intérêt d'une application aussi simple que possible de la TVA par les assujettis et par les autorités fiscales. Cette limitation a pour effet que la perception de 0,2 points supplémentaires de TVA au total (0,1 pour financer le dégrèvement ultérieur de l'impôt et 0,1 pour financer le correctif social) prendra fin au plus tard en 2018. À partir de 2019 au plus tard, on ne percevra plus que le taux unique effectif de 6 %.

## 4.2 **Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse**

Dans ce domaine, il faut notamment mentionner l'accord du 28 octobre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté du Liechtenstein concernant le traité relatif à la TVA de Liechtenstein.<sup>226</sup> 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<sup>227</sup> qui s'y rapporte est d'assurer une harmonisation des règles en matière de TVA, ainsi qu'une interprétation et une application uniforme de celles-ci dans les deux pays. Dans la mesure où il n'est pas dénoncé par l'une des deux parties, ce traité reste applicable après la réforme du droit suisse en matière de TVA. Conformément à ce traité, la Principauté du Liechtenstein devra donc adapter son droit en matière de TVA à la LTVA Suisse totalement révisée.

Étant donné que la Suisse n'est pas membre de l'UE, la 6<sup>e</sup> Directive applicable dans l'UE n'est pas applicable en Suisse. La Suisse peut donc continuer d'aménager son droit en matière de TVA comme bon lui semble. Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE ne concernent pas la TVA. La réforme de la loi ne déploie par conséquent aucun effet et n'est pas en contradiction avec les conventions internationales.

<sup>224</sup> Cf. ch. 3.5 et 5.

<sup>225</sup> Cf. ch. 3.5.

<sup>226</sup> RS 0.641.295.142.

<sup>227</sup> RS 0.641.295.142.1.

## 4.3 Délégation de compétences législatives

Selon l'art. 164, al. 2, Cst., une loi fédérale peut prévoir une délégation de la compétence d'édicter des règles de droit, à moins que la Constitution ne l'exclue. Ainsi, la délégation des compétences législatives du pouvoir législatif au pouvoir exécutif, c'est-à-dire la «délégation législative», est admissible. Toutefois, la délégation législative est limitée du fait qu'elle est contraire au principe du partage des pouvoirs et qu'elle limite les droits démocratiques des citoyens. D'après la pratique du Tribunal fédéral, la délégation législative est admissible – dans le domaine du droit cantonal – lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- La délégation législative n'est pas exclue par le droit cantonal;
- La délégation de la compétence d'édicter des règles de droit doit être prévue formellement par une loi;
- La délégation doit se limiter à un certain domaine clairement décrit;
- Dans la mesure où ils affectent fortement le statut juridique du particulier, la loi prévoyant la délégation doit définir les fondements de la réglementation à édicter. Dans le cadre du droit fiscal, la loi doit définir les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité du contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul (art. 127, al. 1, Cst.).

Ces principes en matière de délégation sont également applicables au niveau de la Confédération.

Les normes de délégation<sup>228</sup> contenues dans le P-LTVA (p. ex. aux art. 5, al. 3, let. b, 6, 8, 19, al. 2, 21, al. 2 et 3, 22, al. 1, let. a, ch. 9, 39, al. 1, ch. 1 et al. 2, 44, al. 1, 47, al. 1, 72, al. 2, 73, al. 2, let. b, 90, 91, al. 1, 96, al. 1, 99, al. 2, P-LTVA) sont limitées matériellement et suffisamment définies quant à leur contenu, leur but et leur étendue. Ces normes sont fondées avant tout sur les principes en matière de délégation élaborés par le Tribunal fédéral. 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. 7, al. 1, 15, al. 1, 36, al. 2 et 3, 37, al. 3, 40, al. 4, 48, al. 2, 50, 51, 55, al. 2 et 4, 56, al. 3, 57, al. 2, 58, al. 1 et 4, 62, 64, 65, 66, 72, al. 1 et 3, 74, 75, 76, 80 et 81 P-LTVA).

## 4.4 Droit communautaire: Principes communs et différences

### 4.4.1 Objet de l'impôt

#### a. Livraisons

Selon la loi suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée, il y a notamment une livraison lorsque le pouvoir de disposer 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. 5, al. 1

<sup>228</sup> Les renvois se rapportent au module «loi fiscale». Les mêmes normes de délégation s'appliquent aux modules «taux unique» et «deux taux». En raison de la teneur plus brève de la prescription, les dispositions peuvent cependant être réglées dans d'autres alinéas.

de la 6<sup>e</sup> Directive (cf. § 3, al. 1, de l'UstG D; art. 256, II, ch. 1, du Code Général des Impôts).

La notion de livraison, telle que définie à l'art. 3, let. d, ch. 2, P-LTVA, est également conforme à celle de l'UE. D'après cette notion, la fourniture d'un bien sur lequel des travaux ont été effectués pour le compte de tiers est également considérée comme une livraison. Il y a donc livraison également lorsqu'un entrepreneur ne doit utiliser aucun matériel et qu'il n'y a par conséquent pas transfert du pouvoir de disposition sur le bien. Les États membres ont également la liberté de considérer comme livraison la fourniture d'une chose mobilière, produite en vertu d'un contrat d'entreprise, ainsi que la réalisation de certaines prestations de construction (art. 5, al. 5, let. a, de la 6<sup>e</sup> Directive). 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 en vertu d'un contrat de bail à loyer ou de bail à ferme, par exemple, est considérée comme une livraison. À défaut d'une disposition correspondante dans la 6<sup>e</sup> Directive, la location et l'affermage sont considérés par les États membres de l'UE comme des prestations de services. Sur le fond, la prestation est considérée comme un octroi d'usage. Il n'est pas tenu compte de l'acte positif (p. ex. de la remise de la chose louée, éventuellement de son maintien en bon état). Une livraison n'est considérée comme telle que lorsque 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. 5, al. 4, let. b, de la 6<sup>e</sup> Directive; cf. art. 256 II ch. 3, let. c, du CGI).<sup>229</sup>

### **b. Prestations de services**

À l'art. 3, let. e, P-LTVA, la notion de prestation de services est formulée de manière négative. D'après cet article, toute prestation ne constituant pas livraison d'un bien au sens de l'art. 3, let. d, P-LTVA est donc considérée comme une prestation de services. En outre, les chiffres 1 et 2 du même alinéa énumèrent certaines opérations qui, contrairement à l'usage courant, doivent également être considérées comme des prestations de services, notamment la cession de valeurs et de droits immatériels (ch. 1), l'engagement à ne pas commettre un acte, ainsi que la tolérance d'un acte ou d'une situation (ch. 2).

Dans l'esprit, cette disposition est conforme à celle de la 6<sup>e</sup> Directive (cf. art. 6, al. 1, de cette Directive). Elle possède en particulier l'avantage de stipuler que toute prestation est soumise, en principe, à l'impôt. Les prestations exonérées doivent être explicitement spécifiées dans la loi (cf. liste des prestations énumérées à l'art. 13 de la 6<sup>e</sup> Directive).

### **c. Prestations à soi-même**

L'objet de l'impôt sur les prestations à soi-même est d'éviter que des entreprises assujetties qui utilisent des biens à des fins non imposables soient avantagées, sur le plan fiscal, par rapport aux entreprises non assujetties. Il s'agit de prélèvements de biens dans l'entreprise (art. 27, al. 2, P-LTVA). La catégorie des travaux de cons-

<sup>229</sup> Les possibilités et les conséquences de l'adaptation de la notion suisse de livraison au droit de l'UE sont clairement exposées au ch. 6.12.

truction et d'aménagement a été abandonnée. Dans la 6<sup>e</sup> Directive, les prestations à soi-même par prélèvement sur les biens propres ne sont pas considérées comme une catégorie spéciale d'opérations imposables. Elles sont plutôt assimilées à une livraison ou à une prestation de services moyennant une contre-prestation (art. 5, al. 6, et 6, al. 2, de la 6<sup>e</sup> Directive).

Il s'ensuit une divergence importante par rapport à la loi suisse sur la TVA, qui stipule que la fourniture par un assujetti de prestations de services à titre gratuit, pour ses besoins privés, pour les besoins de son personnel, ou de manière générale à des fins étrangères à l'entreprise est, en principe, imposable (art. 6, al. 2, let. b, de la 6<sup>e</sup> Directive). Le but de cette disposition est d'éviter que, dans tous les cas où un entrepreneur poursuit des buts étrangers à l'entreprise et dans tous les cas où une prestation de services en principe imposable est fournie (à condition qu'elle le soit à des tiers), la prestation finale acquise ne soit exonérée. Le projet de loi se rapproche du droit communautaire dans la mesure où, conformément à l'art. 27, al. 2, P-LTVA, les assujettis doivent imposer les prestations de services qu'ils ont achetées à des tiers et qu'ils utilisent ensuite à des fins étrangères à l'entreprise.<sup>230</sup> Selon le projet, les prestations de services que l'assujetti se fournit à lui-même à des fins privées sont cependant toujours exclues du champ de l'impôt.

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

L'art. 33 P-LTVA prévoit qu'en cas d'acquisition de prestations de services d'entreprises dont le siège est à l'étranger, ce n'est exceptionnellement pas le prestataire qui doit s'acquitter de la TVA, mais, sous certaines conditions, le destinataire.

De même, la 6<sup>e</sup> Directive prévoit que, pour des prestations de services fournies, sur le territoire national, par un assujetti résidant à l'étranger, c'est le destinataire qui est redevable de la TVA (cf. art. 21, ch. 1, let. b, de la 6<sup>e</sup> Directive). Cependant, contrairement à la législation suisse, le destinataire doit être assujetti à la TVA sur son territoire national. 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).

#### **e. Lieu de l'opération**

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. 4, al. 1, let. a, P-LTVA). Dans les cas mentionnés à l'art. 4, al. 1, let. b, P-LTVA, 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, à l'art. 8, al. 1, let. a et b, de la 6<sup>e</sup> Directive.

Selon l'art. 5, al. 1, P-LTVA, le principe du lieu du destinataire s'applique désormais comme règle générale 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 dans lequel il

<sup>230</sup> Cf. réglementation actuelle, art. 9, al. 3, LTVA.

exerce son activité. Cette disposition remplace le principe du lieu du destinataire, principe qui constituait jusqu'à présent la règle fondamentale. Une liste énumère désormais les opérations qui sont soumises au principe du lieu du prestataire. En l'occurrence, l'avant-projet de loi diffère du droit communautaire, dans lequel le principe du lieu du prestataire est la règle fondamentale (art. 9, al. 1 de la 6<sup>e</sup> Directive). Il faut cependant ajouter que l'UE a également tendance à étendre le principe du lieu du destinataire, car ce principe facilite l'application du principe du pays de destination qui est fondamental dans le système de la TVA. La Commission européenne a élaboré un projet de modification de la 6<sup>e</sup> Directive.<sup>231</sup> Selon ce projet, les transactions entre assujettis portant sur des prestations de services sont soumises au principe du lieu du destinataire. Il faut cependant tenir compte du fait que l'UE fait en plus la différence entre les prestations «B2B» («*business to business*») et les prestations «B2C» («*business to consumer*»), c'est-à-dire entre les prestations fournies dans le domaine du commerce et les autres. Le projet de loi ne reprend pas cette différence parce qu'elle complique nettement le système.<sup>232</sup> Elle serait donc contraire au but de la réforme, qui est de simplifier la TVA.

#### **f. Exclusion du champ de l'impôt**

L'art. 18 P-LTVA du module «loi fiscale»<sup>233</sup> contient une liste exhaustive des opérations (livraisons et prestations de services) exclues du champ de l'impôt. Il s'ensuit que l'impôt sur les prestations préalables, liées à la réalisation de ces opérations sur le territoire national ou à l'étranger, ne peut être déduit à titre d'impôt préalable. Les opérations exonérées selon l'art. 18 P-LTVA du module «loi fiscale» correspondent, pour l'essentiel, à celles mentionnées à l'art. 13 de la 6<sup>e</sup> Directive qui établit une différence entre les opérations exonérées liées à des activités d'utilité publique (partie A) et les autres exonérations (partie B) sans déduction de l'impôt préalable.

Les différences importantes dans le domaine de l'éducation et de la formation (art. 18, ch. 11, LTVA) qui existent encore dans le droit actuel sur la TVA, dans lequel la notion d'«éducation» est très vaste, sont fortement atténuées dans la nouvelle version de ce chiffre, à l'art. 18, al. 1, P-LTVA du module «loi fiscale». Dans ce domaine, on a cherché à renforcer la conformité avec la 6<sup>e</sup> Directive.<sup>234</sup>

L'art. 18, al. 1, ch. 7, P-LTVA du module «loi fiscale», précise qu'un grand nombre de prestations de services culturelles sont exonérées de l'impôt, 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. 13, part. A, al. 1, let. n, de la 6<sup>e</sup> Directive). En outre, pour les institutions non reconnues de droit public, les Etats membres peuvent lier l'exonération à certaines conditions selon l'art. 13, part. A, al. 2, let. a, de la 6<sup>e</sup> Directive.

La loi sur la TVA et le présent avant-projet de loi ne connaissent pas de disposition selon laquelle les activités des établissements publics de radiodiffusion et de télévi-

<sup>231</sup> Proposition de Directive du conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (refonte) du 15 avril 2004, COM (2004) 246.

<sup>232</sup> Cf. les commentaires exhaustifs au ch. 6.12.

<sup>233</sup> Les modules «taux unique» et «deux taux» contiennent encore quelques prestations exclues du champ de l'impôt.

<sup>234</sup> Art. 13, partie A, al. 1, let. i de la 6<sup>e</sup> Directive.

sion, hormis celles à caractère commercial, bénéficieraient de pseudo-franchises (cf. art. 13, part. A, al. 1, let. q, de la 6<sup>e</sup> Directive). Par contre, l'art. 22, al. 1, let. b, P-LTVA du module «loi fiscale» prévoit que les prestations de services des sociétés de radio et de télévision, à l'exception de celles à caractère commercial, seront imposées au taux réduit de 2,4 %. Selon le module «taux unique», ces prestations de services sont soumises au taux unique de 6,2 %, alors que selon le module «deux taux», elles sont soumises au taux normal de 7,6 %.

#### **4.4.2 Exonérations**

L'objectif particulier des dispositions régissant les exonérations (cf. art. 19 P-LTVA) est de concrétiser le principe du pays de destination. Dans la 6<sup>e</sup> Directive, les prescriptions en la matière se trouvent aux art. 14 et 15. Conformément à l'art. 15, ch. 1 de cette Directive, les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de la Communauté, par le vendeur ou pour son compte, sont exonérées (art. 19, al. 1, ch. 1, P-LTVA). Une exonération est applicable lorsque des moyens de transport ferroviaires sont mis à disposition de tiers à des fins d'usage ou de jouissance essentiellement à l'étranger.

#### **4.4.3 Assujettissement à l'impôt**

##### **a. Limite déterminante pour l'imposition du chiffre d'affaires**

Selon l'art. 9, al. 1, P-LTVA, est en principe assujetti à l'impôt quiconque réalise un chiffre d'affaires supérieur à 100 000 francs par an. Ce chiffre d'affaires se calcule sur la base des contre-prestations reçues (art. 9, al. 2, P-LTVA).

Selon l'art. 24 de la 6<sup>e</sup> Directive, les Etats membres ont en principe le droit d'octroyer une franchise aux petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 5'000 euros, lorsqu'une imposition normale serait source de difficultés pour elles en raison de leur activité ou de leur structure. Le relèvement de ces limites d'imposition est possible dans certaines conditions.

Il apparaît que, comparée au droit communautaire, la loi suisse a fixé des limites de chiffre d'affaires entraînant l'assujettissement à l'impôt élevées. Le droit allemand (§ 19, Absatz 1, D-UStG) prévoit par exemple 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 et s'il ne dépassera vraisemblablement pas 50'000 euros pendant l'année en cours.<sup>235</sup>

##### **b. Imposition de groupe**

Conformément à l'art. 12, P-LTVA, les entreprises ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire de la Confédération et étant étroitement liées les unes aux autres, au vu de l'ensemble des circonstances de fait, et réunies sous une direction unique, notamment par la détention de la majorité des voix, peuvent demander à être traitées comme un seul assujetti (groupe). Comparée au droit communautaire, cette disposition de la loi constitue une mesure très libérale.

<sup>235</sup> Cf. aperçu dans l'annexe 2.

La 6<sup>e</sup> Directive 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 consultative 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. 4, al. 4, sous-al. 2, de la 6<sup>e</sup> Directive). Parmi les États 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 toutes ensemble 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, n° 2 D-UStG).

### **c . Options**

Une entreprise peut s'assujettir à titre volontaire si elle remplit ses obligations liées à l'assujettissement et si le siège de son activité économique ou d'un établissement stable se trouve sur le territoire suisse ou si cela permet de simplifier la perception de l'impôt tout en préservant la neutralité de l'impôt (art. 10 P-LTVA). 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 financiers et d'assurances (art. 15 P-LTVA).

On a ainsi fixé une règle dépassant largement celle de la 6<sup>e</sup> Directive. Étant donné que, d'après cette Directive, toutes les personnes exerçant une activité lucrative, de façon indépendante et quel qu'en soit le lieu sont assujetties, le droit communautaire ne connaît pas l'option de l'assujettissement subjectif. En ce qui concerne l'option pour les prestations exclues du champ de l'impôt, l'art. 13, part. C de la 6<sup>e</sup> Directive donne aux Etats membres la possibilité d'octroyer un droit d'option, mais seulement pour un nombre limité d'opérations. Il s'agit, d'une part, des opérations en relation avec la location et l'affermage de propriétés foncières (let. a) et, d'autre part, des opérations relevant du domaine des mouvements de capitaux et des transactions financières, ainsi que, dans des conditions déterminées, de livraisons de propriétés foncières (non) bâties (let. b). Les Etats membres sont cependant libres 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 son entreprise (§ 9, al. 1, D-UStG).

Pendant une période transitoire déterminée, les Etats membres sont cependant libres d'élargir le droit d'option à un nombre limité d'autres opérations exonérées (art. 28, al. 3, let. c, en liaison avec l'annexe G de la 6<sup>e</sup> Directive).

#### **4.4.4 Calcul de l'impôt**

##### **a. Contre-prestation**

Le calcul de l'impôt se base, en règle générale, sur la contre-prestation (art. 20, al. 1 et art. 3, let. g, 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. 20, al. 2, P-LTVA). Cette disposition est eurocompatible - sous réserve du commentaire de la let. b ci-dessous - et ne nécessite par conséquent pas de plus amples explications.

## **b. Subventions**

Conformément à l'art. 25, al. 2, let. a, P-LTVA, les subventions et autres contributions de droit public entraînent, au détriment de l'assujetti, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

À 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 assujetties comme telles à l'impôt (art. 11, part. A, al. 1, let. a, 6<sup>e</sup> Directive). 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 (bénéficiaire de la subvention) et celle du bailleur de fonds (donateur de la subvention), car l'entrepreneur fournit clairement sa prestation en raison de 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 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 sociales qui lui incombent.

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. 19, al. 1, 6<sup>e</sup> Directive). 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 du CGI).<sup>236</sup>

## **c. Imposition de la marge (imposition de la différence)**

Les dispositions sur l'imposition de la marge s'inspirent de la 6<sup>e</sup> Directive. Contrairement à celle-ci cependant, l'art. 21 P-LTVA prévoit que le revendeur d'un bien peut appliquer l'imposition de la marge, même s'il avait pu procéder à une déduction de l'impôt préalable, mais qu'il n'a pas fait usage de cette possibilité. Dans la 6<sup>e</sup> Directive, la disposition correspondante figure à l'art. 26a. En outre, les conditions énumérées dans la directive soumettent à l'imposition de la différence un assujetti qui vend des biens et objets d'occasion, des objets d'art, des pièces de collection ou des antiquités. L'élément fondamental de l'imposition de la différence est également

<sup>236</sup> Vous trouverez de plus amples informations en ce qui concerne l'assujettissement des subventions à la TVA, d'une part, et les possibilités de réforme dans le domaine du droit suisse sur la TVA, d'autre part, au chiffre. 6.1.

que le calcul de l'impôt ne se base pas sur la contre-prestation dans sa totalité, mais uniquement sur la différence entre le prix de vente total à déboursier par l'acheteur et le prix d'achat déboursé par le revendeur. En plus des autres conditions figurant à l'art. 26a, part. B, de la 6<sup>e</sup> Directive, l'imposition de la différence pose comme préalable que la livraison n'a pas été génératrice de TVA.

#### **4.4.5 Taux de l'impôt**

En matière de taux de l'impôt, une différence notable existe avec le droit communautaire. Dans le module «loi fiscale», l'avant-projet de loi prévoit un taux normal de 7,6 %, un taux réduit de 2,4 % et un taux spécial de 3,6 % dans le domaine des prestations du secteur de l'hébergement applicable jusqu'au 31 décembre 2010. Le taux réduit s'applique notamment lorsque des produits de première nécessité sont concernés. Le module «taux unique» du projet de loi prévoit l'introduction d'un taux unique de 6,2 % applicable à toutes les prestations imposables. Enfin, le module «deux taux» introduit un modèle avec un taux réduit et un taux normal.

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. 12, al. 3, let. a de la 6<sup>e</sup> Directive). En plus de ce taux normal, l'annexe H de la 6<sup>e</sup> Directive 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. 12, al. 5, de la 6<sup>e</sup> Directive). Cette disposition garantit ainsi une taxation identique des marchandises d'origine nationale et d'origine étrangère. Il n'est donc 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, à l'exception du Danemark et de la République de Slovaquie qui ont adopté un taux unique. Au Danemark, il se monte à 25 %; en République de Slovaquie, à 19 %.<sup>237</sup>

#### **4.4.6 Déduction de l'impôt préalable**

Dans la mesure où l'assujetti utilise des biens et des prestations de services afin de fournir une prestation imposable, il peut déduire, dans son décompte de la TVA, les montants de TVA qui lui auront été facturés par d'autres assujettis pour les livraisons et les prestations de services ou dont il se sera acquitté sur l'importation de biens. Le système de la déduction de l'impôt préalable constitue un élément fondamental d'une TVA fondée sur le principe de l'impôt net à tous les stades.<sup>238</sup> Il constitue l'instrument permettant à la fois un dégrèvement de toutes les dépenses de matériel qu'un contribuable doit faire pour réaliser des opérations imposables, et la suppression de l'imposition des biens d'investissements et des moyens d'exploitation, en bref

<sup>237</sup> Cf. annexe 2 (aperçu des taux de TVA pratiqués dans l'UE).

<sup>238</sup> Cf. ch. 1.2.1.

de la taxe occulte. Le principe de la déduction de l'impôt préalable ne caractérise pas seulement la législation suisse sur le chiffre d'affaires, mais aussi la législation européenne.

#### **4.4.7 Procédure d'imposition**

##### **a. En général**

Conformément à l'art. 56, al. 2, 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. Conformément aux conditions fixées par l'AFC, d'autres périodes de décompte peuvent être autorisées si cela se justifie (art. 56, al. 3, P-LTVA). Le décompte doit être envoyé spontanément à l'AFC, dans les 60 jours suivant l'échéance de la période de décompte (art. 52, al. 1, P-LTVA). Dans le même délai, l'assujetti doit acquitter l'impôt dû, soit l'impôt sur le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable (art. 61, al. 1, P-LTVA). Une fois par année, l'assujetti doit établir la concordance du chiffre d'affaires et des décomptes (art. 53 al. 1 P-LTVA).

Ces dispositions régissant la procédure d'imposition sont en accord avec la 6<sup>e</sup> Directive qui laisse, sur ce point, une marge de manœuvre relativement large aux Etats membres (cf. art. 22 de la 6<sup>e</sup> Directive). 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). Précédant la déclaration fiscale annuelle, des déclarations préalables doivent être déposées tous les mois. L'entrepreneur décompte l'impôt dû pour la période de déclaration préalable et s'en 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.

##### **b. 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. 54, al. 3, P-LTVA, offre la possibilité d'appliquer la méthode 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 elles n'entraînent pas de réduction d'impôts (art. 24, al. 1 de la 6<sup>e</sup> Directive). Se fondant sur cette disposition, le législateur allemand a, par exemple, créé un chapitre intitulé «Besondere Besteuerungsformen (Formes d'imposition spéciales)». En l'occurrence, les entrepreneurs qui ne sont pas astreints à tenir une comptabilité, qui établissent régulièrement leur décompte sur la base d'un inventaire annuel et dont le chiffre d'affaires, au cours de l'année civile précédente, n'a pas dépassé 61'356 euros, sont autorisés à décompter les montants de l'impôt préalable déductible et l'impôt dû selon des taux moyens (§ 23 D-UStG en rel. avec le § 69 UStDV; voir également le § 23 Ö-UStG). En annexe aux §§ 69 et 70 UStDV

sont indiquées les branches professionnelles et artisanales autorisées à faire usage de cette réglementation.

#### **4.4.8 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. 36 ss, P-LTVA). A cet égard, 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).

##### **a. Acquisitions intra-communautaires**

Actuellement, les marchandises livrées par un entrepreneur résidant dans un Etat membre de l'UE à un entrepreneur résidant dans un autre Etat membre ne sont soumises à l'impôt que dans le pays de destination. Au lieu d'un justificatif d'exportation, il suffit à l'acquéreur d'indiquer son numéro d'identification fiscal pour l'impôt sur le chiffre d'affaires. Pour ces livraisons, le vendeur est exonéré de l'impôt et a droit à la déduction de l'impôt préalable. Le principe d'acquisition intra-communautaire a remplacé celui de l'imposition à l'importation. Il s'ensuit que l'acheteur doit décompter la TVA sur ses achats (= acquisitions). L'impôt sur le revenu peut être déduit en tant qu'impôt préalable. La réglementation définissant le taux de TVA et la base de calcul applicables à l'acquisition de marchandises satisfait, pour l'essentiel, aux prescriptions applicables à la vente de ces marchandises dans les différents Etats membres. Par contre, les personnes privées qui se rendent dans un autre Etat membre pour effectuer des achats doivent s'acquitter de la TVA sur le lieu de l'achat; de retour dans leur pays, elles n'en sont plus redevables.

Le but final de l'harmonisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans l'UE est d'imposer, en principe, tous les biens et prestations de services livrés sur le territoire d'origine (principe du pays d'origine). Une application illimitée de ce principe aurait cependant pour conséquence que l'opération intra-communautaire réalisée par un entrepreneur ne serait plus traitée comme une opération exonérée à l'exportation. Comme toutes les opérations intérieures, l'opération serait soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires dans le pays d'origine. Dans le pays de destination, l'impôt à l'importation serait supprimé. L'assujetti, bénéficiaire de la prestation imposable, aurait la possibilité de déduire l'impôt préalable (sur tout le territoire de la Communauté). Ceci entraînerait de graves disparités dans les revenus fiscaux des Etats membres de l'UE. Pour garantir l'encaissement de l'impôt prélevé sur les opérations intra-communautaires par l'Etat du lieu de consommation malgré l'introduction du principe du pays d'origine, il faudrait impérativement créer un système de compensation (clearing).

##### **b. 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.

#### **4.5 Soumission à la méthode du 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. C'est pourquoi il est inutile de s'y attarder ici. Il faut préciser cependant que le correctif social, visant à donner un soutien financier aux personnes touchant des revenus modestes, qui a été proposé dans le cadre du module «taux unique» constitue une subvention au sens de l'art. 159, al. 3, let. b, Cst. C'est pourquoi le correctif social réglé à l'art. 99 P-LTVA (module «taux unique») est soumis au frein aux dépenses.

Par contre, les flux financiers dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt ne constituent pas des subventions.<sup>239</sup> Dans les avant-projets de loi des modules «taux unique» et «deux taux», la base de calcul de l'impôt est élargie du fait que de nouvelles prestations de services sont imposables. Les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement des entreprises qui ne sont actuellement pas assujetties sont grevés de la TVA que ces entreprises ont dû payer à la réception de ces biens et services. Si ces entreprises devaient maintenant prélever la TVA sur les prestations qu'elles fournissent, elles ne devraient plus supporter elles-mêmes le poids de l'impôt (taxe occulte). C'est pourquoi cet impôt doit leur être remboursé ultérieurement. En l'occurrence, il s'agit du remboursement d'un impôt que la Confédération a perçu antérieurement et non d'une mesure de promotion comme le serait une subvention.

#### **4.6 Compatibilité avec la loi sur les subventions**

Le correctif social sert à atténuer les conséquences de la réforme de la TVA dans l'intérêt des ménages à faible revenu. 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)<sup>240</sup>. En raison de l'intention d'atténuer les conséquences de la réforme de la TVA, l'aide financière constitue avant tout une aide de réaménagement et doit, par conséquent, être limitée dans le temps conformément à l'art. 7, let. f, LSu. La limitation dans le temps prévue par la disposition transitoire de la Constitution<sup>241</sup> est donc conforme à l'intention de la loi sur les subventions.

<sup>239</sup> Cf. ch. 3.5.

<sup>240</sup> RS 616.1.

<sup>241</sup> Cf. annexe 5 (projet de modification de la disposition constitutionnelle).

## **5 Correctif social**

### **5.1 Bases de l'avant-projet**

#### **5.1.1 Situation**

La charge des ménages à faible revenu augmente avec l'introduction d'un taux unique de 6,0 %. La part des biens de consommation courante dans leur budget est en effet supérieure à la moyenne. Le taux d'imposition augmente nettement pour ces biens, à savoir de 3,6 points, par rapport au taux réduit actuel de 2,4 %. Pour ces ménages, la charge fiscale supplémentaire qui en résulte est de l'ordre de 345 millions de francs;<sup>242</sup> c'est pourquoi le Conseil fédéral propose un correctif social pour le module «taux unique». Ce correctif devrait être financé par une augmentation temporaire du taux de la TVA de 0,1 point.

Dans le module «loi fiscale» prévoyant trois taux d'imposition, les taux actuels continueraient d'être appliqués. Ils n'entraîneraient pas d'effets socio-politiques. Dans le module «deux taux», un taux réduit subsisterait. Avec 3,4 %, il n'est guère plus élevé que le taux actuel. C'est pourquoi les effets socio-politiques sont relativement restreints<sup>243</sup> et permettent de renoncer à un correctif social. Dans la variante «Santé» aussi, la charge des ménages à faible revenu augmentera légèrement.<sup>244</sup> Ainsi, un correctif social n'est pas nécessaire.

#### **5.1.2 Solution proposée**

##### **5.1.2.1 Principe**

Le correctif social a pour but d'atténuer les effets de la réforme de la TVA sur les ménages à faibles revenus pour le module prévoyant un taux d'imposition unique. Il doit être ciblé et générer une charge administrative aussi faible que possible compte tenu de son montant réduit. Inspiré du système de la réduction individuelle des primes (RIP), ce correctif profite directement aux ménages à bas revenus; en règle générale, ces derniers sont plus affectés par la réforme de la TVA. La charge administrative est allégée du fait qu'aucune différence n'est prescrite aux cantons par rapport à leur système de réduction des primes.

On part de l'hypothèse que la plupart des cantons utiliseront leur système de réduction des primes pour répartir le correctif. Ils peuvent cependant appliquer un autre mécanisme de répartition. Ce correctif a uniquement pour but de compenser les effets de la réforme de la TVA de manière ciblée et de tenir compte en l'occurrence de la situation économique et financière du bénéficiaire de la prestation.

##### **5.1.2.2 Montant et financement du correctif**

Pour la plupart des ménages, les charges découlant de la suppression du taux réduit de 2,4 % en faveur d'un taux unique de 6,0 % et d'une grande partie des exceptions à l'impôt sont certes nettement inférieures à un pour cent du revenu des ménages, mais il existe de grandes différences entre les classes de revenu. Le cinquième (= 1<sup>er</sup>

<sup>242</sup> Voir ch. 5.1.2.2.

<sup>243</sup> au maximum 1,5 pour mille du revenu du ménage, cf. ch. 3.4.4.

<sup>244</sup> Voir ch. 3.4.

quintile) des ménages aux revenus les plus modestes est grevé d'une charge supplémentaire due à la réforme de l'ordre de 0,5 % en moyenne du revenu du ménage, alors que pour le quintile des ménages aux revenus un peu moins modestes, elle est encore de 0,2 %. Pour les deux quintiles suivants, la charge supplémentaire se monte à moins de 0,2 % et le quintile des ménages aux revenus les plus élevés bénéficie d'une diminution minimale de la charge fiscale.

Deux cinquièmes des ménages peuvent donc être considérés comme un peu plus lourdement imposés. Ils sont plus petits que la moyenne de l'ensemble des ménages et comprennent 30 % de la population. Pour ces quelque 2,2 millions de personnes, la charge moyenne supplémentaire due à l'introduction d'un taux unique se monte à près de 130 francs par an, selon l'enquête sur les revenus et la consommation pour la période de 2000 à 2002 et l'extrapolation des résultats jusqu'en 2011, soit lorsque la refonte de la TVA devrait entrer en vigueur. Cela correspond à une charge supplémentaire de l'ordre de 285 millions de francs. En moyenne, le financement de ce correctif se traduit par une charge supplémentaire des personnes faisant partie des ménages les plus défavorisés de 30 francs par an, ce qui représente environ 60 millions pour l'ensemble des ménages. Dans l'ensemble, la charge supplémentaire des ménages aux revenus les plus faibles s'élève à environ 345 millions de francs et, par conséquent, à environ 0,1 point de la TVA (370 millions de francs en 2011).<sup>245</sup> C'est pourquoi le produit total de 0,1 point de TVA doit être affecté à l'atténuation des effets du taux unique de la TVA. Il doit être entièrement distribué aux cantons pour les personnes qui ont droit à ce correctif.

### 5.1.2.3 Répartition du correctif

Pour que les fonds affectés au correctif puissent être distribués par l'intermédiaire du système de réduction des primes ou par un système analogue, il faut commencer par les répartir entre les cantons. Le correctif social sera réparti entre les cantons en fonction de leur population d'une manière analogue aux règles de répartition de la contribution de la Confédération à la réduction des primes sous le régime de la NPF.

Les cantons déterminent ensuite à quels groupes de leur population ils veulent distribuer leur part au correctif social. Des prescriptions générales doivent garantir que la distribution respecte le but du correctif et s'effectue de manière transparente. Il faut donc qu'il existe un lien direct avec la réduction des primes ou, tout au moins, un mécanisme comparable qui reflète la situation financière du bénéficiaire. Les cantons doivent verser la part du correctif qu'ils reçoivent aux bénéficiaires la même année. Par rapport au bénéficiaire, le montant versé doit être indiqué spécifiquement comme une prestation de la Confédération consécutive à la réforme de la TVA (par exemple dans le décompte mensuel de la prime de la caisse-maladie). Enfin, les cantons vérifient la conformité à la loi et la bonne application des versements. Ils rendent des comptes à la Confédération et élaborent les données nécessaires à un examen de l'efficacité sociale du correctif.

<sup>245</sup> Cela correspond au produit de 0,1 % de TVA pour une année entière. L'année d'entrée en vigueur, il faut toutefois tenir compte que seul trois quart de ce montant seront encaissés en raison des décomptes essentiellement trimestriels. Le quart manquant sera encaissé seulement l'année de la suppression de ce 0,1 % de TVA.

#### **5.1.2.4 Limitation de la mesure**

Le correctif social doit être limité dans le temps en raison de la petitesse de son montant et de la tendance à la baisse de la charge (v. plus loin). Après huit ans au plus, le pour mille de TVA affecté au financement du dégrèvement ultérieur de l'impôt ne sera plus nécessaire. Si le correctif social est limité à la même durée, le pour mille de TVA affecté à son financement peut également être supprimé. Globalement, le taux unique de 6,2 % pourra alors être abaissé à 6,0 %.

La charge résultant de l'introduction d'un taux unique diminue car la perception du 0,1 point de TVA pour financer le correctif est supprimée. Le coût supplémentaire d'environ 160 francs par an et par personne dans les classes de ménage les plus touchées diminue de près de 30 francs et s'établit à environ 130 francs (en 2011). Compte tenu du montant peu important de ce coût supplémentaire, il paraît justifié de limiter le correctif dans le temps d'autant que les charges effectives pour les ménages diminuent petit à petit. D'une part, il s'agit d'une conséquence de la tendance à la diminution de la part des biens d'usage quotidien dans le budget des ménages. D'autre part, l'augmentation à long terme des salaires réels se traduit également par une diminution de la charge due à la réforme de la TVA par rapport au revenu. Enfin, la diminution du taux d'imposition des investissements immobilier de 7,6 % actuellement au taux unique aura des effets positifs sur la charge fiscale de la TVA sur les loyers et, par conséquent, sur le poste le plus important des dépenses des ménages.

La suppression du correctif social a donc des effets très limités. C'est pourquoi le Conseil fédéral est d'avis qu'une limitation à huit ans au maximum est acceptable.

### **5.1.3 Canaux de distribution du correctif social**

#### **5.1.3.1 Critères d'évaluation**

Différents canaux de distribution ont été examinés pour savoir s'ils convenaient pour répartir le correctif social. Dans le domaine social, les canaux utilisables sont essentiellement les instruments existants que sont les prestations complémentaires (PC) et la réduction individuelle des primes (RIP). Une autre possibilité consiste à faire passer un versement unifié par les caisses-maladie, comme pour le remboursement des taxes d'incitation dans le domaine de l'environnement. Enfin, on a examiné la possibilité d'un impôt négatif sur le revenu avec crédit d'impôt qui serait encore à créer.

On a évalué en particulier si les fonds peuvent être distribués en fonction des besoins, si des inégalités peuvent être évitées, si les conséquences peuvent être compensées si possible pour toutes les classes de la population fortement touchées et si on pouvait réduire autant que possible les travaux d'exécution. L'adéquation des canaux de distribution ci-dessous a été évaluée selon ces critères.

#### **5.1.3.2 Prestations complémentaires (PC)**

Les PC constituent un système classique d'aides répondant à un besoin. Le montant des prestations correspond au montant des dépenses reconnues qui excèdent les revenus imputables. Étant donné que le versement des PC est réservé aux bénéficiaires de l'AVS et de l'AI, seule une très petite partie de la population bénéficierait du correctif. Si on veut atteindre toutes les personnes concernées, il faudrait élargir net-

tement le cercle des bénéficiaires. Cela augmenterait d'autant plus le coût non négligeable de l'exécution de cette branche des assurances sociales.

### **5.1.3.3 Réduction individuelle des primes (RIP)**

Pour la RIP, la réponse au besoin est assurée dans une large mesure. Le montant des prestations fixé par les cantons est déterminé selon le revenu imposable et la charge des primes de l'assurance-maladie de base. C'est pourquoi le système de la RIP couvre bien la part de la population concernée. Les personnes qui ont droit à la RIP sont les personnes de condition modeste. Dans la mesure où le système de la RIP peut être repris, la charge de l'exécution ne devrait pas être nettement plus élevée qu'aujourd'hui. Toutefois, des inégalités seraient inévitables en raison des différences d'aménagement des systèmes cantonaux.

### **5.1.3.4 Distribution par l'intermédiaire des caisses-maladie**

L'assurance obligatoire contre la maladie et le système national des caisses-maladie permettent en principe de distribuer à moindre frais le correctif social à la population. Étant donné que seules les personnes fortement touchées par la réforme de la TVA devraient en bénéficier, les autorités fiscales devraient livrer les données nécessaires concernant le revenu et la fortune et déterminer les bénéficiaires. Cela alourdirait nettement la charge administrative. En outre, la prescription d'un versement uniforme par les caisses-maladie obligerait quelques cantons à introduire deux systèmes de paiement car, dans ces cantons, la RIP n'est pas versée par les caisses-maladie, mais par l'office des assurances sociales ou par l'administration fiscale. Les cantons seraient par conséquent obligés d'adapter leur système de paiement de la RIP au système du correctif au montant nettement inférieur s'ils veulent éviter les double-emplois.

### **5.1.3.5 Impôt négatif sur le revenu (crédit d'impôt)**

L'idée du crédit d'impôt paraît très prometteuse car ce système permet de verser des montants compensatoires de manière ciblée sur les besoins. Toutefois, l'application concrète de cet instrument soulève plusieurs difficultés, parfois fondamentales: il faudrait en effet remanier entièrement le système fiscal. En tout cas, cette solution ne serait réalisable qu'à très long terme.

### **5.1.3.6 Conclusions**

L'évaluation des avantages et des inconvénients des canaux de distribution examinés aboutit aux conclusions suivantes:

- Pour les PC, les inconvénients constitués par le cercle restreint des bénéficiaires et par la charge administrative élevée en cas d'élargissement du cercle des bénéficiaires doivent être qualifiés d'importants. L'avantage de l'adéquation au besoin ne suffit pas à contrebalancer les graves inconvénients de cette solution.
- Pour la RIP, la distribution inégale des fonds selon les cantons constitue un inconvénient. Dans l'ensemble toutefois, les avantages de cette solution sont évidents pour le correctif. Son avantage décisif est que la distribution des fonds ci-

blée sur les besoins peut s'effectuer sans grands changements des systèmes appliqués et, par conséquent, avec un minimum de travail supplémentaire.

- Utiliser les caisses-maladie comme canal de distribution serait en principe une solution simple. Mais comme les assurés ne seraient pas tous des bénéficiaires, il faudrait créer un deuxième système de distribution assez complexe en plus du système de RIP. En outre, la nécessité d'empiéter sur la compétence cantonale constitue un inconvénient de taille de ce système.
- Enfin, un impôt négatif sur le revenu n'entre pas en considération à titre de correctif, car il faudrait remanier entièrement le système fiscal en peu de temps.

Sur la base des arguments précités, le système de RIP constitue clairement le meilleur canal de distribution du correctif social.

#### **5.1.4 Appréciation de la solution proposée**

L'introduction provisoire d'un correctif social 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. Le canal de distribution proposé permet de distribuer les fonds de manière ciblée aux personnes qui y ont droit au prix d'une charge administrative modeste. Une limitation dans le temps paraît justifiée car le correctif porte sur un montant moyen par personne de moins de 0,3 % du revenu du ménage. De plus, la charge diminue avec le temps en raison de la réduction de la part des biens de consommation courante dans le budget des ménages et en raison de l'augmentation des revenus réels. Enfin, la charge se réduit sensiblement au terme du délai, car le taux unique de la TVA peut être diminué de 0,1 point de pourcentage lorsque le financement du correctif social sera terminé. Le fait que le montant et le cercle des bénéficiaires peuvent varier considérablement en fonction des systèmes cantonaux de RIP doit être considéré comme un inconvénient. Le Conseil fédéral estime cependant que cet inconvénient est supportable compte tenu de la modestie des coûts d'exécution et du maintien de la marge de manœuvre des cantons.

## **5.2 Bases juridiques**

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. Il faut donc prévoir le correctif à l'art. 196, ch. 14, al. 2 des dispositions transitoires de la Cst., d'une part, et régler les dispositions d'exécution nécessaires pour le module «taux unique» à l'art. 99 P-LTVA, d'autre part.<sup>246</sup> Les commentaires de ces deux dispositions se trouvent aux ch. 4.1 et 2.2.

<sup>246</sup> Cf. annexe 5(projet de modification de la disposition constitutionnelle).

## **5.3 Conséquences**

### **5.3.1 Conséquences pour la Confédération**

#### **5.3.1.1 Impacts financiers**

Le correctif social entraîne une charge annuelle de l'ordre de 0,1 point de TVA, soit d'environ 370 millions de francs. A cette charge correspondent le produit de la perception de ce supplément d'un montant équivalent<sup>247</sup> (en 2011, date prévue de l'entrée en vigueur de la révision de la LTVA). Ce correctif sera entièrement financé dans le cadre de la refonte de la TVA. La Confédération virera les parts cantonales au correctif au début de l'année concernée, alors qu'elle encaissera le produit de la TVA ultérieurement seulement. Cela entraîne pour la Confédération une charge d'intérêts de l'ordre de 5 millions de francs par an.

#### **5.3.1.2 Conséquences sur l'état du personnel**

La gestion et le contrôle du correctif social mobilisent 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.

### **5.3.2 Conséquences pour les cantons et les communes**

#### **5.3.2.1 Impacts financiers**

En s'appuyant étroitement sur leur système de réduction individuelle des primes, les cantons peuvent distribuer les fonds du correctif social sans grand travail supplémentaire. Ce travail supplémentaire est rémunéré au moyen des intérêts que les cantons peuvent tirer du versement précoce de leur part par la Confédération. Le montant de ces intérêts correspond à peu près à la charge des intérêts pour la Confédération, soit à 5 millions de francs par an. 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 précoce 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 peuvent également les rémunérer par ce moyen en leur transférant suffisamment tôt leur part à la part cantonale du correctif.

#### **5.3.2.2 Conséquences sur l'état du personnel**

Dans les cantons, l'application du correctif nécessite du personnel supplémentaire, notamment pour l'établissement des comptes et la récolte des données nécessaires à la gestion. En vertu du lien étroit avec le système de RIP, ce besoin supplémentaire restera limité. L'indemnisation de la charge de ce personnel supplémentaire est éga-

<sup>247</sup> Comme indiqué dans la note de bas de page 245, les recettes ne sont égales qu'au trois quarts de ce montant l'année de l'entrée en vigueur.

lement couverte par les intérêts dont les cantons bénéficient en vertu du paiement précoce de leur part au correctif.

### **5.3.3 Conséquences économiques**

Le correctif social a pour but de compenser la perte de pouvoir d'achat des ménages à faible revenu. Son montant est calculé en fonction de cette perte, ce qui permet de compenser les effets négatifs de l'introduction du taux unique pour les ménages concernés. C'est pourquoi il ne faut pas en attendre des effets négatifs pour l'économie. Le financement du correctif a cependant des effets négatifs très limités sur la consommation car, provisoirement, 0,1 point de TVA est perçu en plus du taux unique de la TVA qui serait neutre du point de vue des recettes.

## **6 Autres réformes possibles, partie droit fiscal matériel**

D'autres réformes possibles sont présentées dans ce chapitre et dans le chapitre suivant et soumises à la discussion. Il s'agit de questions qui sont fondamentales, du moins en partie, mais qui demandent encore mûres réflexions. C'est pourquoi ces réformes ne sont pas matérialisées dans des articles de loi, mais décrites suffisamment en détail pour permettre un jugement fondé. Suivant les résultats de la consultation, l'étude de ces mesures peut être poursuivie et approfondie et ces mesures pourraient être incorporées ultérieurement dans le projet de loi. Une partie de ces réformes entraînerait d'importantes diminutions des recettes de la Confédération. Si elles étaient concrétisées, il faudrait garantir leur financement notamment par une hausse des taux d'imposition.

Les réformes décrites dans les chapitres suivants sont indépendantes les unes des autres et pourraient en principe se combiner à volonté avec les modules législatifs décrits dans l'avant-projet destiné à la consultation. Les réformes possibles sont présentées concrètement *en italique*.

### **6.1 Imposition des subventions**

#### **6.1.1 Situation**

D'après un principe général de la législation sur la TVA, les livraisons et les services ne sont assujettis à la TVA que s'ils sont fournis «à titre onéreux» (art. 5 LTVA); en d'autres termes, il doit y avoir un échange de prestations. Un échange de prestations suppose l'existence d'un lien économique étroit entre la prestation et la contre-prestation. Pour les subventions et les autres contributions des pouvoirs publics, il faut également établir si leur versement implique une contre-prestation ou non. Toutefois, les règles de la LTVA, contrairement à celles de l'UE, ne font pas de distinction entre les subventions proprement dites et les subventions improprement dites. D'après l'art. 33, al. 6, let. b, LTVA, les subventions et les autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation. C'est également le cas lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations.

Les subventions pour lesquelles il n'y a pas de lien économique étroit entre la subvention et la prestation du bénéficiaire de la subvention ne sont donc pas les seules exclues du champ de l'impôt (subventions proprement dites). La TVA n'est pas prélevée non plus en cas de subventions improprement dites, c'est-à-dire lorsque les pouvoirs publics versent une contribution supplémentaire pour une prestation que le bénéficiaire de la subvention fournit à un tiers. Ce n'est que lorsqu'il y a un lien entre les deux parties qu'il faut contrôler si le bénéficiaire des prestations fournit une contre-prestation au versement des pouvoirs publics. En raison de l'étendue de cette exception, l'art. 38, al. 8, LTVA prévoit que l'encaissement de subventions (proprement et improprement dites) et d'autres contributions des pouvoirs publics entraîne une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

## 6.1.2 Réglementation de l'UE

### 6.1.2.1 Distinction entre subventions proprement et improprement dites

D'après l'art. 11, part. A, al. 1, let. a de la 6<sup>e</sup> Directive, les subventions directement en liaison avec le prix des opérations (subventions improprement dites) font partie de l'assiette fiscale. Une subvention qui a le caractère d'une contre-prestation pré-suppose donc que la subvention (p. ex. une allocation d'exploitation) est versée pour une livraison ou un service de l'entreprise subventionnée. Le prix du bien ou du service doit par conséquent être à peu près connu au plus tard au moment du versement de la subvention. De plus, le débiteur de la subvention doit être tenu de la verser lorsque le bénéficiaire a réalisé un chiffre d'affaires imposable.

En outre, il faut contrôler si la subvention revient bien à son bénéficiaire. Le prix que le bénéficiaire de la prestation doit payer doit en effet être fixé de manière qu'il soit réduit en fonction de la subvention accordée à l'entreprise qui fournit la prestation. Le versement d'une subvention à un fournisseur de prestations doit lui permettre, d'un point de vue objectif, de fournir sa prestation à un prix inférieur à celui qu'il aurait dû exiger sans la subvention.

C'est pourquoi le droit allemand de l'impôt sur le chiffre d'affaires distingue entre les trois catégories de subsides suivantes (§ 10, al. 1, D-UStG en relation avec l'art. 150 D-UStR).

#### 1) Subside à titre de rémunération des prestations

Les subsides sont la contre-partie d'une prestation fournie à la personne qui les verse, lorsqu'il y a un échange de prestations entre le fournisseur (bénéficiaire du subside) et cette personne. En outre, il doit y avoir un lien économique étroit entre la prestation et le versement. Le cas échéant, le subside est la rémunération de la prestation fournie par la personne qui le reçoit: dans ce cas, il est soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

#### 2) Subsides à titre de rémunération supplémentaire de la part d'un tiers

Les rémunérations supplémentaires sont des subsides versés par une autre personne que le bénéficiaire des prestations pour la livraison ou d'autres prestations du fournisseur (bénéficiaire des subsides). Il y a rémunération supplémentaire lorsque le bénéficiaire des prestations a un droit au subside et que ce subside est accordé pour s'acquitter d'un engagement de droit public envers le bénéficiaire ou, au moins, dans son intérêt. En revanche, les versements d'un tiers ne font pas partie de la rémunération supplémentaire lorsqu'ils sont accordés pour promouvoir le fournisseur (bénéficiaire des subsides) et pas essentiellement dans l'intérêt du bénéficiaire des prestations. La distinction entre la rémunération supplémentaire - en principe imposable - et le subside proprement dit est donc faite en fonction de la personne prise en considération et selon le but de promotion.

#### 3) Subsides proprement dits

Il y a subside à proprement parler, donc non imposable, lorsque le subside est alloué indépendamment d'une prestation, parce que le fournisseur (bénéficiaire du subside) a droit à ce subside ou parce que le subside lui est versé pour acquitter un engagement de droit public ou pour un intérêt public prépondérant. Il y a également un subside à proprement parler lorsque le bénéficiaire du subside le reçoit pour être en mesure, d'une manière tout à fait générale, d'exercer son activité ou pour être en mesure de remplir les tâches qui lui incombent en vertu du but de la société. Par exemple, les subsides qui sont versés préalablement à leur bénéficiaire pour le promou-

voir pour des raisons politiques, économiques ou structurelles constituent des subside à proprement parler.

La réglementation du droit autrichien de l'impôt sur le chiffre d'affaires est très semblable.

### **6.1.2.2 Réduction de l'impôt préalable en cas de versement de subventions proprement dites**

D'après l'art. 17, al. 5 en relation avec l'art. 19, al. 1 de la 6<sup>e</sup> Directive, les Etats membres de l'UE peuvent prévoir une réduction de la déduction de l'impôt préalable par l'entreprise subventionnée en cas d'octroi de subventions proprement dites et donc non imposables. La France (art. 212, par. 1, let. b du Code Général des Impôts) et l'Espagne (art. 104 LEY 37/1992) ont fait usage de cette possibilité.

### **6.1.3 Imposition de toutes les subventions (alternative 1)**

*Description de cette possibilité de réforme: Les subventions et les contributions des pouvoirs publics affectées au financement de prestations imposables sont soumises à l'impôt au même taux que les prestations subventionnées. Les prestations imposables financées par ces moyens donnent droit à la pleine déduction de l'impôt préalable. En l'occurrence, la subvention serait considérée comme une partie de la contre-prestation (complément au prix) pour la prestation fournie et imposée en conséquence.*

*En revanche, si une prestation en pseudo-franchise est cofinancée à l'aide d'une subvention des pouvoirs publics, la subvention est considérée comme une partie de la contre-prestation pour la prestation fournie en pseudo-franchise. Elle n'est donc pas soumise à l'impôt non plus. La déduction de l'impôt préalable sur les dépenses pour les prestations en pseudo-franchise reste exclue comme jusqu'à présent.*

*La distinction actuelle, pas toujours facile, entre une contre-prestation ou une subvention ou encore une contribution des pouvoirs publics serait supprimée. Plusieurs problèmes de délimitation, plusieurs erreurs et plusieurs procédures juridiques pourraient être évités. Toutefois, cette solution n'est pas compatible avec les principes généraux de la TVA tels qu'ils sont compris actuellement et d'après lesquels seules sont assujetties à la TVA les livraisons et les prestations de services fournies à titre onéreux. Étant donné cependant que, dans la plupart des cas, une prestation en faveur de la collectivité est à la base d'une subvention (comme cela ressort nettement par exemple des conventions de prestation), on pourrait considérer généralement une subvention comme une contre-prestation pour la prestation fournie.*

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

Pour l'assujetti, l'imposition des subventions affectées au financement de prestations imposables entraîne en général une mise de fonds plus élevée qu'actuellement. Par rapport à la réglementation actuelle, cela entraîne une diminution de son résultat commercial car la déduction de l'impôt préalable est inférieure à l'impôt sur la subvention. Par conséquent, la pression pour plus d'efficacité augmente.

Par rapport à la situation actuelle, seules les subventions accordées pour le financement d'un objet déterminé ne conduisent pas à une détérioration, pour autant que le coût de cet objet soit entièrement grevé de l'impôt. On citera par exemple un bâti-

ment construit par un entrepreneur général et pour lequel le maître de l'ouvrage reçoit une subvention.

Mais cette possibilité de réforme a également des avantages pour l'assujetti. D'une part, il n'a plus besoin de déterminer s'il s'agit d'une contre-prestation ou d'une subvention. D'autre part, la charge administrative nécessaire décompter correctement la taxe sur la valeur ajoutée est moins grande.

#### **b) Conséquences économiques**

La focalisation sur la rémunération sur le marché et donc sur l'efficacité de la fourniture des prestations à la clientèle augmente avec l'imposition des subventions, car pour ce qui est de la TVA, peu importe pour le bénéficiaire des subventions s'il tire ses revenus de subventions ou de la rémunération sur le marché. Cette réforme a également des effets positifs sur la neutralité de la concurrence.

#### **c) Conséquences pour le consommateur**

L'assujetti qui ne veut ou ne peut pas compenser cette réduction de ses fonds en diminuant sa marge est obligé de fournir ses prestations plus efficacement ou d'augmenter leur prix si cette réduction n'est pas compensée par une augmentation des subventions. Quant au donneur de subvention, il veut autant que possible éviter d'augmenter le montant de ses subventions. Dans l'hypothèse où des restrictions politiques et où la sensibilité des prix déterminent un prix maximal qui ne peut être relevé à volonté, la modification de l'imposition se traduira principalement par une augmentation de la pression à l'efficacité chez le bénéficiaire des subventions.

En cas de subventions plus importantes, il faudrait augmenter, le cas échéant, la somme des subventions en conséquence lorsque les gains de productivité interne sont peu réalistes ou insuffisants. Un transfert de la charge supplémentaire sur les consommateurs ne devrait donc avoir lieu que dans des cas exceptionnels.

#### **d) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Pour un taux unique de 6 %, l'imposition des subventions produit un supplément de recettes de 500 millions de francs par an. Ce montant ne tient pas compte d'une charge unique due au dégrèvement ultérieur de l'impôt, c'est-à-dire aux déductions ultérieures de l'impôt préalable effectuées par le bénéficiaire des subventions (v. ch. 3.5).

Le présent avant-projet de loi contient de nombreuses mesures judicieuses sur le plan économique, des mesures qui, globalement, se traduisent par des allègements importants de la charge pesant sur l'économie et les assujettis. Si, contre toute attente, l'imposition des subventions devait se traduire par une augmentation des prix, cette augmentation serait compensée par ces allègements. Dans certaines branches, il se peut que l'imposition des subventions ne puisse être entièrement compensée par des gains de productivité, ce qui nécessiterait une augmentation des subventions. Cette augmentation toucherait tous les niveaux de l'Etat, la Confédération pouvant, contrairement aux cantons et aux communes, couvrir ses dépenses supplémentaires par les recettes supplémentaires issues de l'imposition des subventions. Toutefois, les cantons et les communes profiteraient également des avantages économiques. Les conséquences financières pour les différents niveaux de l'Etat ne peuvent pas être chiffrées actuellement, car les données nécessaires font défaut. Dans le cadre de la poursuite des travaux de refonte de la TVA, il faut encore procéder à des éclaircissements plus approfondis (v. ch. 6.1.8).

## e) **Économie de la perception (administration)**

Les demandes de renseignement et les procédures judiciaires devraient diminuer car le problème de la distinction entre contre-prestation et subvention serait éliminé. Un certain nombre de fournisseurs de prestations seraient désormais assujettis car les subventions feraient partie du chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement.

### 6.1.4 **Système à subventions proprement dites et improprement dites (alternative 2)**

*Description de cette possibilité de réforme: Comme en droit allemand, on ferait la distinction entre les subventions proprement dites et les subventions improprement dites (= complément au prix). Les subventions proprement dites ne sont pas imposables et n'entraînent pas non plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Les subventions improprement dites font partie de la contre-prestation imposable et n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Cf. commentaires du ch. 6.1.2.1.*

Avec cette réglementation, les bénéficiaires de subventions ou de contributions des pouvoirs publics auraient tout intérêt à recevoir des subventions proprement dites car non seulement ces subventions ne seraient pas soumises à la TVA mais encore cette réglementation n'aurait pas non plus d'incidence sur la déduction de l'impôt préalable. En revanche, les subventions improprement dites seraient imposables en tant que partie de la contre-prestation (complément au prix) comme la prestation fournie.

Les procédures juridiques augmenteraient car la différence entre la subvention proprement dite et la subvention improprement dite correspondrait en général au taux normal. Cette solution serait également en contradiction avec les efforts visant à simplifier la TVA.

#### a) **Conséquences pour les assujettis**

Par rapport aux dispositions légales actuelles, les assujettis qui reçoivent des subventions proprement dites pourraient déduire entièrement l'impôt préalable. C'est pourquoi les assujettis auraient tendance, en cas de doute, à se prononcer pour une subvention proprement dite et s'exposeraient à un plus grand risque de reprise de l'impôt dans le cadre des contrôles de l'AFC.

En cas de subvention improprement dite, l'assujetti pourrait désormais déduire l'impôt préalable mais devrait, en contrepartie, payer l'impôt sur les subventions improprement dites car celles-ci constitueraient une contre-prestation pour des prestations fournies concrètement (complément au prix). Comme déjà relevé au ch. 6.1.2, l'assujetti pâtirait d'une diminution de ses fonds (diminution du bénéfice).

Pour l'assujetti, les frais d'acquittement de l'impôt devraient être du même ordre de grandeur qu'actuellement. La nécessité de fournir plus efficacement les prestations augmente avec les subventions improprement dites; elle tend à diminuer en revanche avec les subventions proprement dites. Cette dernière tendance dépend toutefois encore du fait que le donneur de subvention réduit la subvention dans la mesure de la diminution de la charge.

#### b) **Conséquences économiques**

En cas de suppression de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les subventions proprement dites, il n'y a pas de transfert sur les contre-prestations du

marché. On ne peut donc pas attendre une amélioration au niveau du rapport prix / prestation. Il n'y a aucune raison d'augmenter la productivité aussi longtemps que les subventions coulent, même si le donneur de subvention réduit le montant de ses subventions d'un montant égal à la diminution de la charge. Les distorsions de la concurrence subsistent. L'imposition des subventions improprement dites améliore l'efficacité de la fourniture des prestations au prix du marché et renforce la concurrence. Cela n'est cependant vrai que si on n'augmente pas le montant des subventions afin de compenser la totalité ou une partie de la charge supplémentaire.

**c) Conséquences pour le consommateur**

En cas de subventions proprement dites, la marge du fournisseur s'améliore si le donneur de subventions ne les réduit pas dans la mesure correspondante. Suivant les cas, le fournisseur utilisera cette marge soit pour baisser les prix, soit pour développer ses activités. En cas de subventions improprement dites, le fournisseur doit engager une part supplémentaire de ses fonds. On peut donc partir de l'idée qu'il cherchera à augmenter ses prix.

**d) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Il n'existe pas de données statistiques sur la répartition entre les subventions proprement dites et les subventions improprement dites. Il n'est donc pas possible non plus d'estimer la diminution ou l'augmentation des recettes. On peut seulement dire que, pour ce qui est des recettes, cette alternative se situe quelque part entre l'alternative 1 (imposition des subventions) et 3 (même notion de la subvention qu'actuellement, mais pleine déduction de l'impôt préalable). En outre, il faut tenir compte du fait que le bénéficiaire des subventions proprement dites ou improprement dites aurait la possibilité de déduire ultérieurement l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur de l'impôt). Sur ce point également, il n'est pas possible, à l'heure actuelle, de procéder à une estimation des conséquences sur les recettes de la Confédération.

**e) Économie de la perception (administration)**

Par rapport au statu quo, le travail administratif devrait augmenter car il faudra plus de temps pour donner des renseignements sur la distinction entre subventions proprement dites et subventions improprement dites. Il faut également compter sur une augmentation des procédures de recours.

**6.1.5 Système sans réduction de la déduction de l'impôt préalable (alternative 3)**

*Description de cette possibilité de réforme: La pratique actuelle (ch. 6.1.1) concernant la définition des subventions et des autres contributions des pouvoirs publics ne serait pas modifiée. Toutes les contributions qui sont considérées aujourd'hui comme des subventions continueraient d'être considérées comme des subventions et ne seraient donc pas des chiffres d'affaires. Contrairement à la réglementation actuelle, ce genre de subvention n'entraînerait pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable.*

**a) Conséquences pour les assujettis**

La distinction pragmatique entre la subvention et la contre-prestation imposable correspond à la pratique actuelle de l'AFC. L'avantage de cette solution serait natu-

rellement le droit à la déduction de l'impôt préalable, respectivement la renonciation à la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Au premier abord, l'assujéti bénéficie ainsi au moins d'un apport de fonds (augmentation du bénéfice). Toutefois, il faut partir du principe que le donneur de subventions réduit ses subventions proportionnellement à la possible déduction de l'impôt préalable supplémentaire. Dans ce cas, l'assujéti serait financièrement à égalité avec les assujétis aujourd'hui.

Les frais d'acquiescement de la TVA sont moindres que dans le statu quo (ch. 6.1.1) et dans l'alternative 2 (ch. 6.1.4), mais plus élevés que dans l'alternative 1 (ch. 6.1.3).

#### **b) Conséquences économiques**

Le rapport prix / prestation est influencé plutôt négativement car la nécessité de fournir plus efficacement les prestations diminue encore plus. Les distorsions de la concurrence s'aggravent. En raison du taux zéro sur les subventions, le bénéficiaire des subventions se focalisera plus sur le produit des subventions que sur les contre-prestations du marché (qui sont entièrement soumises à la TVA). A long terme, l'orientation sur le marché et la clientèle tend à diminuer au profit d'une orientation plus forte sur le donneur de subvention (politique).

#### **c) Conséquences pour le consommateur**

Le fournisseur de la prestation bénéficie d'un apport de fonds supplémentaire en raison de la suppression de la réduction actuelle de la déduction de l'impôt préalable en cas de subvention. Étant donné que le fournisseur n'a aucune raison de baisser le niveau de ses prix, les consommateurs ne devraient, par conséquent, guère bénéficier d'une baisse du prix de la prestation. En outre, le donneur de subvention devrait s'efforcer de compenser cet apport de fonds par une réduction correspondante de ses subventions.

#### **d) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

L'alternative 3 se traduit par une diminution du produit de la TVA de près de 400 millions de francs par an. En contre-partie, la Confédération peut réduire au moins une partie de ses subventions. À l'heure actuelle, il n'est cependant pas possible d'estimer l'ampleur de cette réduction. **Le solde de la diminution des recettes de la Confédération devrait être compensé** soit dans le cadre du système de la TVA (relèvement des taux) soit en dehors de ce système (p. ex. en diminuant les dépenses de la Confédération). Des détails à ce sujet figurent au ch. 6.1.7.

L'alternative 3 renforce les distorsions existantes car les bénéficiaires de subventions donneront la préférence aux subventions (pas d'imposition) par rapport aux prix du marché (imposés au taux normal). Il faut donc s'attendre à ce que les collectivités publiques doivent alors dépenser plus pour les subventions. Étant donné que la réduction de la déduction de l'impôt préalable prévue par le droit actuel serait supprimée, les bénéficiaires de subventions pourraient déduire l'impôt préalable après coup (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). Le montant de cette charge unique ne peut être estimé actuellement.

#### **e) Économie de la perception (administration)**

Par rapport au statu quo, le travail administratif ne diminuerait guère car les questions concernant la distinction entre «subvention» et «contre-prestation» ne diminueraient pas. Les procédures de recours devraient plutôt augmenter car, en raison de l'octroi du droit de déduire l'impôt préalable, il serait encore plus important pour

l'assujetti que ses recettes soient considérées comme des subventions et pas comme des contre-prestations imposables.

### 6.1.6 Traitement de la couverture des déficits par la collectivité publique

La couverture par la collectivité publique du déficit de ses propres organes n'est pas une subvention à proprement parler. Ces déficits sont couverts en général par le produit des impôts. Jusqu'à présent, la couverture de ces déficits a été traitée comme une subvention, c'est-à-dire qu'elle a entraîné une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Pour ce qui est du financement, on distingue, pour les collectivités publiques, entre deux sortes de services:

- Les **services avec financement spécial** (p. ex. enlèvement des ordures, épuration des eaux usées) devraient en principe être entièrement financés par les taxes selon le principe du pollueur-payeur. Les taxes devraient donc couvrir aussi bien les investissements (amortissement et intérêts) que les frais d'exploitation courants. Toutefois, une part des frais de certains de ces services n'est pas couverte par les taxes, mais par les ressources fiscales générales du compte ordinaire. Dans ces cas, la couverture du déficit est considérée actuellement comme une subvention croisée ce qui entraîne une réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable.
- Les **services sans financement spécial** (p. ex. piscine, patinoire). Ces services encaissent également des taxes (billets d'entrée). Il n'est cependant pas prévu que le produit de la vente des billets d'entrée couvrent la totalité des frais. En particulier, les investissements (reconstruction, rénovations lourdes, etc.) ne sont pas financés par ces rentrées, mais directement par les impôts par l'intermédiaire du compte général. La TVA sur ces investissements ne peut par conséquent pas être récupérée à titre d'impôt préalable. En général, les comptes d'exploitation annuels de ces services sont déficitaires, même s'ils ne contiennent ni l'amortissement du capital immobilisé ni les intérêts. Les pertes d'exploitation sont également à la charge du compte général et entraînent une réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable.

Ces «subventions croisées» seraient traitées comme jusqu'à présent.

### 6.1.7 Compensation des diminutions des recettes

Actuellement, il n'est pas possible de chiffrer les conséquences financières de l'alternative 2 (ch. 6.1.4). Il n'est par conséquent pas possible non plus de se prononcer sur la nécessité d'éventuelles mesures de compensation.

L'alternative 3 (ch. 6.1.5) se traduit par une diminution du produit de la TVA de près de 400 millions de francs par an pour la Confédération. S'y ajoutent la charge unique due au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable qu'il faut accorder. Il faut relever cependant que la Confédération peut réduire en contre-partie une partie de ses subventions. A l'heure actuelle, il n'est cependant pas possible d'estimer l'ampleur de cette réduction des subventions. **Pour compenser le solde de la diminution des recettes de la Confédération**, on peut envisager deux solutions:

- Augmenter le ou les taux de la TVA dans une mesure égale à la diminution des recettes. La compensation se ferait donc principalement à la charge des

consommateurs, c'est-à-dire des personnes qui paient la TVA. La charge des cantons et des communes serait allégée puisqu'ils pourraient réduire le montant de leurs subventions. Dans la mesure où les cantons redistribuent la diminution de leur charge aux contribuables, il en résulterait un transfert des impôts directs cantonaux aux impôts indirects fédéraux.

- Réduire les charges de la Confédération, c'est-à-dire réduire les contributions de la Confédération en faveur des cantons. Des commentaires à ce sujet ne seront possibles que lorsque les effets de l'alternative 3 sur les cantons et les communes pourront être chiffrés précisément. Pendant la période de la consultation, il faudra procéder à des éclaircissements plus approfondis.

### **6.1.8 Explications supplémentaires**

Le 23 juin 2006, le conseiller national Felix Gutzwiller a déposé un postulat intitulé «Quand la perception de la TVA nuit à la prévention des maladies», où il charge le Conseil fédéral de répondre à trois questions sur les subventions dans un rapport. Le 29 septembre 2006, le Conseil fédéral a proposé d'accepter ce postulat. Cet avant-projet répond partiellement aux questions de l'auteur du postulat. Etant donné la situation très complexe du traitement des subventions en matière de TVA, un groupe de travail regroupant des collaborateurs de plusieurs offices doit être mis sur pied pour aborder cette problématique. Le résultat de leurs clarifications devront être examinés au plus tard lorsque le message du Conseil fédéral sera élaboré et ils seront intégrés au projet de réforme de la TVA.

## **6.2 Imposition des dons**

### **6.2.1 Situation**

D'après un principe général de la législation sur la TVA, les livraisons et les services ne sont assujettis à la TVA que s'ils sont fournis «à titre onéreux» (art. 5 LTVA); en d'autres termes, il doit y avoir un échange de prestations. Un échange de prestations suppose l'existence d'un lien économique étroit entre la prestation et la contre-prestation.

Actuellement, les dons qui ne peuvent être attribués directement, en tant que contre-prestation, aux chiffres d'affaires du bénéficiaire ne font pas partie de la contre-prestation (art. 33, al. 2, LTVA, a contrario). Par conséquent, ils ne sont pas imposables. En contrepartie, le bénéficiaire du don ne peut pas déduire l'impôt préalable sur la part de la dépense qu'il finance au moyen du don (art. 38, al. 8, LTVA). Dans le cadre de cet avant-projet, des alternatives au traitement actuel de ces dons «au sens propre» sont mises en discussion.

### **6.2.2 Réglementation de l'UE**

Dans l'UE, les dons n'entrent pas dans la base de calcul de l'impôt (art. 11, part. A, al. 1, let. a de la 6<sup>e</sup> Directive). Ils n'entraînent pas non plus de réduction du droit à la déduction de l'impôt préalable.

### 6.2.3 Imposition des dons (alternative 1)

*Description de cette possibilité de réforme: En l'occurrence, le bénéficiaire d'un véritable don doit payer l'impôt sur ce don - pour autant qu'il l'affecte à une activité imposable - au même taux que la prestation qu'il sert à financer. Contrairement au droit en vigueur, la prestation imposable financée par ce moyen donne alors droit à la pleine déduction de l'impôt préalable.*

*Si le bénéficiaire affecte le don au financement d'une activité exclue du champ de l'impôt, ce don constitue une part de la contre-prestation due pour la prestation exclue du champ de l'impôt qui est fournie. Elle n'est donc pas soumise à l'impôt non plus. La déduction de l'impôt préalable sur les dépenses pour les prestations en pseudo-franchise reste exclue comme jusqu'à présent.*

*Exemples de dons affectés au financement d'une activité imposable:*

- *Un particulier donne 100 francs au chemin de fer à vapeur de la Furka pour soutenir la remise en état du tronçon Gletsch - Oberwald.*
- *Une fondation verse 15 millions de francs à fonds perdu pour rénover un hôtel classé monument historique.*

#### a) Conséquences pour les assujettis

Pour l'assujetti, l'imposition des dons affectés au financement de prestations impossibles entraîne en général une mise de fonds plus élevée qu'actuellement. Par rapport à la réglementation actuelle, cela entraîne une diminution de son résultat commercial car la déduction de l'impôt préalable est inférieure à l'impôt sur le don. Par conséquent, la nécessité d'accroître l'efficacité augmente.

#### b) Conséquences économiques

La focalisation sur le prix du marché et donc sur l'efficacité de la fourniture des prestations à la clientèle augmente avec l'imposition des dons, car pour ce qui est de la TVA, peu importe pour le bénéficiaire des dons s'il tire ses revenus de dons ou de revenus du marché. Cette réforme a également des effets positifs sur la neutralité de la concurrence.

#### c) Conséquences pour le consommateur

L'assujetti qui ne veut ou ne peut pas compenser ce prélèvement de fonds en réduisant sa marge est contraint de fournir ses prestations plus efficacement, de relever ses prix en conséquence ou de renoncer à fournir ses prestations. Sa décision dépendra de sa situation et des circonstances. Une augmentation de la charge pesant sur les consommateurs n'est donc pas exclue. En outre, le don d'un consommateur ne revient pas entièrement à son destinataire: une petite partie aboutit également dans la caisse de la Confédération.

#### d) Conséquences sur les recettes de la Confédération

L'imposition des dons augmente le produit de la TVA de l'ordre de 35 à 40 millions de francs par an. Cette estimation ne tient pas compte d'une éventuelle charge unique provenant des déductions ultérieures de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable) par le bénéficiaire du don.

#### e) Économie de la perception (administration)

Les demandes de renseignement et les procédures de recours devraient diminuer car le problème de la distinction entre don et contre-prestation serait éliminé. En revan-

che, quelques fournisseurs de prestations seraient désormais assujettis car les dons feraient partie de leur chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement, ce qui entraînerait un supplément de travail.

#### **6.2.4 Réforme possible: droit à la déduction de l'impôt préalable (alternative 2) même si les dons ne sont pas des contre-prestations**

*Description de cette possibilité de réforme: Actuellement, les dons qui ne peuvent être attribués directement en tant que contre-prestation aux chiffres d'affaires du bénéficiaire ne font pas partie de la contre-prestation (art. 33, al. 2, LTVA). Par conséquent, ils ne sont pas imposables. Contrairement à la réglementation actuelle (art. 38, al. 8, LTVA), le bénéficiaire du don peut déduire l'impôt préalable sur la part de la dépense qu'il finance au moyen du don.*

##### **a) Conséquences pour les assujettis**

Pour l'assujetti, les frais d'acquittement de l'impôt devraient être du même ordre de grandeur qu'actuellement. L'octroi de la déduction de l'impôt préalable se traduit par un apport de fonds (augmentation du bénéfice). Par conséquent, la nécessité de fournir plus efficacement les prestations diminue.

##### **b) Conséquences économiques**

La suppression de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les dons reçus ne se répercute pas sur le prix du marché. On ne peut pas attendre une amélioration au niveau du rapport prix / prestation. La nécessité de mieux fournir les prestations n'existe pas aussi longtemps que les dons affluent. Les distorsions de la concurrence subsistent.

##### **c) Conséquences pour le consommateur**

La suppression de la réduction de la déduction de l'impôt préalable améliore la marge du fournisseur de la prestation. Suivant les cas, le fournisseur utilisera cette marge soit pour baisser les prix, soit pour développer ses activités.

##### **d) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Cette alternative entraîne une diminution des recettes de l'ordre de 20 à 25 millions de francs. Ce montant ne tient pas compte d'une éventuelle charge unique provenant de la déduction ultérieure de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable) par le bénéficiaire du don.

##### **e) Économie de la perception (administration)**

Le volume des demandes de renseignements et des procédures de recours devrait rester du même ordre car le problème de la distinction entre don et contre-prestation subsiste.

### **6.3 Transformation de la pseudo-franchise en exonération**

*Description de cette possibilité de réforme: Deux possibilités de réviser la TVA en assujettissant à la TVA une grande partie des prestations actuellement exclues du champ de l'impôt sont commentées aux chiffres 2.2 et 2.3 ainsi qu'aux chiffres 3.2 et 3.4 du présent avant-projet. Dans le module «taux unique», ces prestations sont soumises au taux unique, dans le module «deux taux», elles sont soumises au taux*

*réduit. On pourrait envisager de soumettre ces prestations au taux zéro, c'est-à-dire de les faire bénéficier d'une exonération à proprement parler.*

*Concrètement, ce modèle se présente comme si on avait deux taux d'impôt comme dans le module «deux taux». En outre, toutes les prestations exclues du champ de l'impôt qui sont soumises à l'impôt dans les modules précités seraient exonérées. Les fournisseurs de ce genre de prestations seraient enregistrés comme assujettis et devraient établir le décompte de leur chiffre d'affaires. Ils ne devraient pas l'impôt sur ce chiffre d'affaires mais pourraient quand même déduire entièrement l'impôt préalable.*

Dans ce cas, il faudrait modifier le taux normal et le taux réduit pour assurer la neutralité du produit de l'impôt. Si on part d'un taux réduit égal à 40 % du taux normal, le taux normal serait égal à 8,3 % et le taux réduit serait égal à 3,3 %.

La déduction forfaitaire de l'impôt préalable à laquelle l'acquéreur des produits d'un producteur de produits naturels (art. 23, al. 4, P-LTVA) se monte également dans ce cas à 3,3 %.

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

La réduction du nombre des opérations exclues du champ de l'impôt entraîne une augmentation du nombre des assujettis de 30'000 au plus, ce qui génère une augmentation des frais d'acquittement de l'impôt qu'il n'est toutefois pas possible de quantifier. De plus, on peut se demander s'il est judicieux d'enregistrer un si grand nombre d'entreprises uniquement pour rembourser l'impôt préalable. Pour les assujettis actuels, il n'y aura au plus qu'une baisse des frais d'acquittement de l'impôt pour les prestations exclues du champ de l'impôt qu'ils fournissaient en plus des prestations exonérées, et qui seraient désormais exonérées de l'impôt. Ils n'auraient en effet plus à calculer des réductions de la déduction de l'impôt préalable.

L'application de cette réforme toucherait également tous les assujettis dont les prestations sont soumises au taux normal puisque ce taux passerait de 7,6 à 8,3 %. La possibilité de transférer, à court terme, cette charge supplémentaire au consommateur dépend de l'offre et de la demande sur le marché concerné.

#### **b) Conséquences économiques**

Cette réforme conduit en partie à des solutions qui sont difficiles à justifier:

- les prestations des cinémas seraient par exemple exonérées, alors que la vente de cassettes vidéo et de DVD continueraient d'être soumise au taux normal. Les distorsions actuelles de la concurrence seraient aggravées.
- les loyers seraient toujours exclus du champ de l'impôt alors que le transport de lettres serait exonéré.

L'une des caractéristiques essentielles d'une TVA idéale consiste à imposer aussi complètement que possible la consommation à l'intérieur du pays. Avec cette réforme, on s'éloignerait encore plus de ce but, car une part importante de la consommation intérieure serait entièrement exonérée. En outre, la taxe occulte sur les prestations exclues du champ de l'impôt que les banques et les assurances fournissent à l'étranger augmenterait. La violation du principe du pays de destination serait encore plus grave qu'aujourd'hui.

L'exonération des prestations du secteur de la santé, de la formation, de la culture et des sports serait acquise au prix d'un taux normal comparativement élevé. En revan-

che, la taxe occulte baisserait, par rapport au statu quo, de 5,4 milliards de francs à 4,9 milliards de francs. La taxe occulte sur les investissements immobiliers représenterait alors 1,3 milliard de francs et le reste de la taxe occulte 3,6 milliards de francs. La réduction de la taxe occulte par rapport au statu quo est donc moins importante que pour le module «taux unique» et le module «deux taux». Cette différence est due au fait que l'impôt sur les prestations préalables et sur les investissements est, en grande partie, prélevé au taux normal qui, à 8,3 %, est nettement plus élevé que le taux unique prévu à 6,0 % dans le cadre du module «taux unique» et le taux de 7,6 % dans le cadre du module «deux taux».

Etant donné que la diminution de la taxe occulte est minime par rapport au statu quo, l'augmentation à long terme du bien-être provenant de la diminution de la distorsion fiscale des décisions sur l'utilisation des facteurs et des processus de production est comparativement faible, plus faible que dans les modules «taux unique» et «deux taux». L'effet sur le bien-être des taux de l'impôt n'est pas clair. Pour les biens imposés au taux zéro, c'est-à-dire les biens exonérés, l'élasticité de la demande est parfois nulle (p. ex. prestations de santé de l'assurance de base) et parfois élastique (certains services des secteurs culturel et sportif). Il n'est donc pas possible d'affirmer ici que cette variante est meilleure selon la règle de l'élasticité inverse et donc par rapport à l'efficacité que le module «deux taux» par exemple. Ceci vaut également pour les effets de répartition à plus long terme. A court terme, cette réforme avantage les personnes d'un certain âge car l'imposition au taux zéro allège le plus fortement la charge grevant le panier de leur produits de consommation courante.

### **c) Conséquences pour le consommateur**

Pour l'ensemble des consommateurs indigènes, la charge reste à peu près la même. En raison du taux normal un peu plus élevé, la charge de la TVA transférée aux entreprises et aux personnes à l'étranger est certes un peu plus élevée. Mais elle ne représente guère que 20 à 30 millions de francs par an.

La charge des ménages dépend de la composition de leurs dépenses et peut donc varier assez fortement, notamment suivant les classes de revenu. Les mécanismes de transfert de la TVA sont décrits au ch. 3.2.4. Ce chiffre expose également les conséquences de la réforme de la TVA sur les ménages.

Le tableau suivant indique la charge des ménages telle qu'elle peut être calculée à l'aide des enquêtes sur les revenus et sur la consommation de l'Office fédéral de la statistique pour la période 2000 à 2002. Cette statistique ne tient pas compte toutefois de l'ensemble des investissements dans la construction de logements qui renchérisse en raison de la hausse du taux normal de 7,6 % à 8,3 %. Le tableau donne donc une image trop favorable, du moins pour tous les ménages qui bâtiraient une maison ou qui emménageraient dans un logement nouveau ou fraîchement rénové après l'entrée en vigueur de cette réforme. Il s'agit donc d'un point de vue comparatif statique qui ne tient pas compte des effets dynamiques de la réforme.

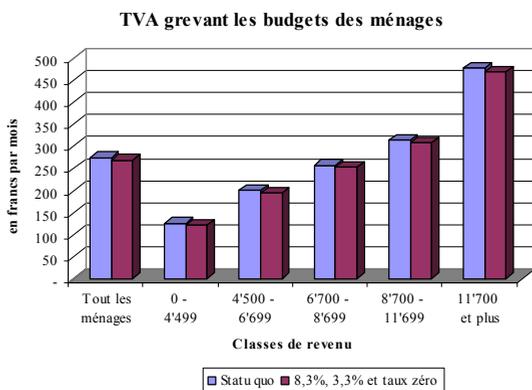
Classe de revenu (en franc par mois)	Tout les ménages	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Revenu mensuel par ménage	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Nombre de personnes par ménage	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

statu quo						
Charge fiscale en francs par mois	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Charge fiscale en % du revenu	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

situation dans le modèle avec taux zéro						
Charge fiscale en francs par mois	268.94	121.64	195.09	252.34	309.33	469.78
Charge fiscale en % du revenu	3.12%	3.89%	3.44%	3.29%	3.07%	2.82%

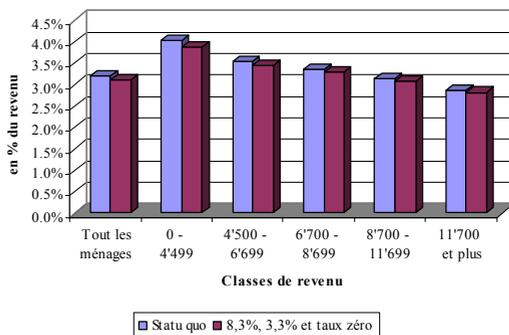
différences en francs et pourcents						
Différence en francs par mois	-5.91	-4.12	-5.18	-5.33	-5.78	-8.90
Différence en francs par an	-70.90	-49.50	-62.20	-64.00	-69.40	-106.80
Différence en % du revenu	-0.07%	-0.13%	-0.09%	-0.07%	-0.06%	-0.05%

La charge mensuelle des ménages (en francs) peut être représentée comme suit:



Si l'on compare la charge de la TVA au revenu, l'impôt est un peu moins dégressif:

### TVA grevant les budgets des ménages



Les ménages de rentiers profitent le plus de cette réforme:

Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois (avec un taux normal de 8,3%, un taux réduit de 3,3% et le taux zéro pour les prestations pseudo exonérées)

Classes de revenu (franc par mois)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 et plus
Tout les ménages	-4.12	-5.18	-5.33	-5.78	-8.90
Personne seule (sans les rentiers)	-2.67	-5.08	-3.54	-6.81	-
Couple	-	-4.48	-2.02	-3.86	-8.90
Couple (avec un enfant)	-	-3.13	-4.28	-5.73	-4.90
Couple (avec deux enfants)	-	-2.11	-1.68	-3.98	-8.15
Rentiers	-5.14	-7.93	-16.00	-17.28	-

#### d) Comparaison avec l'UE

L'art. 13 de la 6<sup>e</sup> Directive contient une longue énumération des prestations exclues du champ de l'impôt. Il fait la distinction entre l'exonération de certaines activités d'utilité publique (partie A) et d'autres exonérations particulières (partie B). La suppression d'une grande partie des prestations exclues du champ de l'impôt serait donc contraire au droit communautaire.

Au sein de l'UE, le taux normal se monte au minimum à 15 % (art. 12, al. 3, let. a de la 6<sup>e</sup> Directive). Dans une mesure limitée par rapport à la liste des biens et des services de l'annexe H de la 6<sup>e</sup> Directive, les Etats membres de l'UE peuvent prévoir à titre d'exception un ou deux taux d'imposition réduits, qui ne doivent cependant pas être inférieur à 5 % (art. 12, al. 3 de la 6<sup>e</sup> Directive). La disposition transitoire de l'art. 28, al. 2, let. b de la 6<sup>e</sup> Directive permet aux Etats membres de soumettre les biens et les services énumérés dans l'annexe H à un taux zéro s'ils étaient soumis à ce taux avant le 1<sup>er</sup> janvier 1991. Par exemple, la Grande-Bretagne a fait usage de cette possibilité pour les denrées alimentaires, la distribution d'eau, le transport de personnes, les livres, les livres, les journaux et les revues; l'Irlande a fait de même pour les médicaments et les appareillages médicaux pour les handicapés.

En outre, l'art. 17, al. 3, let. c de la 6<sup>e</sup> Directive donne aux Etats membres la possibilité d'exonérer, avec pleine déduction de l'impôt préalable, la fourniture de services dans des Etats qui ne sont pas membres de l'UE. Certains Etats membres (p. ex. l'Allemagne) ont fait usage de cette possibilité. L'usage de cette possibilité revêt une grande importance du point de vue monétaire, en particulier pour les services bancaires (qui sont en fait exclus du champ de l'impôt et qui ne donneraient pas droit à la déduction de l'impôt préalable).

#### e) **Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Cette possibilité de réforme doit également être neutre du point de vue des recettes. Elle ne déploie donc pas d'effets négatifs ni d'effets positifs sur les recettes fiscales de la Confédération.

#### f) **Économie de la perception (administration)**

Comme indiqué à la lettre a, il faut compter sur 30'000 assujettis supplémentaires au plus en raison de la suppression des exceptions à l'impôt. Ces assujettis supplémentaires impliquent une charge supplémentaire pour l'administration, notamment dans le cadre de la procédure de perception. Les problèmes de délimitation entre les prestations imposables et les prestations exclues du champ de l'impôt ainsi qu'entre les prestations imposables au taux normal et les prestations imposables au taux réduit subsistent, si bien qu'il ne faut pas s'attendre à une réduction du travail de l'administration. Il faut plutôt tabler sur un besoin accru en personnel et la nécessité de créer 40 à 50 postes supplémentaires. En l'occurrence, on ne tient pas compte d'une éventuelle diminution des besoins en personnel découlant des mesures visant à améliorer et à simplifier la loi prévues dans le module «loi fiscale» du présent avant-projet (ch. 3.1.1).

## **6.4 Imposition des prestations d'assurances**

### **6.4.1 Situation**

Actuellement, les opérations d'assurance sont exclues du champ de l'impôt (art. 18, ch. 18, LTVA); en d'autres termes, ces opérations ne sont pas imposables et la TVA grevant les investissements et les prestations préalables ne peut pas être déduite à titre d'impôt préalable.

### **6.4.2 Soumission des opérations d'assurance à la TVA**

*Description de cette possibilité de réforme: Assujettir les opérations d'assurances à la TVA constitue un véritable défi technique. Il n'y a donc que peu de pays dans le monde qui imposent partiellement les prestations d'assurance (Afrique du sud, Australie, Mexique, Nouvelle-Zélande, Singapour).*

*La Nouvelle-Zélande a choisi un système particulier pour assujettir les opérations d'assurance de choses à la TVA. Le modèle néo-zélandais est conçu pour les assurances risque pur, c'est-à-dire pour les assurances sans constitution d'une épargne. L'imposition ne porte que sur la valeur de la prestation de services de l'assureur qui sert d'intermédiaire en charge du risque. La valeur de la prestation de services de l'intermédiaire en charge du placement, donc de la partie épargne n'est pas imposée. Même pour les assurances risque pur, il y a en effet une petite part d'épargne,*

car il y a un délai entre le paiement de la prime et le remboursement du dommage. Les assureurs doivent donc constituer et détenir des réserves.

La solution néo-zélandaise est la suivante:

- (1) L'assureur facture la prime et la TVA au preneur d'assurance.
  - a. Le preneur d'assurance qui est assujéti à la TVA peut déduire la TVA grevant la prime à titre d'impôt préalable.
  - b. Le preneur d'assurance qui n'est pas assujéti à la TVA ne peut naturellement pas déduire l'impôt préalable.
- (2) Si l'assuré possède une créance en réparation du dommage, l'assureur lui verse le montant du dommage avec un supplément égal aux taux de la TVA.
  - a. L'assureur n'y perd rien car il peut déduire le supplément à titre d'impôt préalable, que l'assuré soit assujéti à la TVA ou non.
  - b. Si l'assuré est assujéti à la TVA, le remboursement du dommage (sans supplément) est considéré comme un chiffre d'affaires imposable qu'il doit déclarer dans son décompte de la TVA. L'impôt dû sur ce chiffre d'affaires correspond au supplément versé à l'assuré. Pour ce qui est des recettes de l'Etat et de l'assuré, ce procédé est neutre.
  - c. Si l'assuré n'est pas assujéti à la TVA, la somme versée à l'assuré (y compris le supplément) n'est pas imposée. Le remboursement du dommage et le supplément seront cependant affectés un jour ou l'autre à la réparation ou au remplacement du bien endommagé donc à des opérations imposables. Le supplément accordé n'a donc aucune incidence sur le produit de la TVA ni sur l'assuré.

Selon le modèle néo-zélandais, seule la TVA que l'assureur facture à un assuré non assujéti reste donc acquise à l'Etat.

Le tableau suivant donne un aperçu des assurances et de leur traitement dans le cadre du modèle néo-zélandais.

<b>Genre d'assurance</b>	<b>caractère imposable selon le modèle néo-zélandais</b>
Assurance dommages	possible
Assurance vie	non, pseudo-exonération
Réassurance	exonération possible, car uniquement recettes entre instituts financiers
Etablissement cantonal d'assurance incendie	possible
Caisse de pension	non, pseudo-exonération
Caisse maladie	
- dont assurance maladie obligatoire	possible
- dont assurances complémentaires	possible
CNA	possible
Caisse de compensations familiales cantonales	possible
Assurance accident publique	possible
Autres assurances *	principalement non
Intermédiaires d'assurances **	exonération possible, car uniquement recettes entre instituts financiers
* RVK, UIR Union intercantonale de réassurance et l'assurance accident cantonale élèves du canton AG	
** Caisse de compensation AVS, Institution commune LAMal, Association des établissements cantonaux d'assurance incendie (AEAI), Fonds de Garantie LPP et entreprises d'agences générales et courtiers.	

## a) Conséquences pour les assujétis

Dans le domaine des assurances sur la vie, le problème de l'usage mixte peut se poser lorsque des opérations de réassurance exonérées de l'impôt sont réalisées à côté d'opérations en pseudo-franchise. Actuellement, une taxe occulte grève les prestations d'assurance que l'assujéti reçoit. Le modèle néo-zélandais supprime cette taxe

occulte. Certes, la méthode d'imposition est simple, mais elle imposerait une charge importante aux assureurs qui devraient l'appliquer.

**b) Conséquences économiques**

La prestation de services de transfert du risque à un intermédiaire de l'assurance est imposée correctement: l'impôt ne grève que la consommation nationale et il n'y a pas de taxe occulte. Du point de vue économique, le modèle néo-zélandais est donc supérieur au système actuel de la pseudo-franchise.

**c) Conséquences pour le consommateur**

L'impôt grevant les prestations d'assurance touchées est inférieur à la taxe occulte qui est transférée actuellement sans qu'on le remarque. Pour le consommateur, le modèle néo-zélandais se traduit donc par une diminution de la charge fiscale.

**d) Comparaison avec l'UE**

Dans l'UE, les prestations d'assurance sont exclues du champ de l'impôt. Le modèle néo-zélandais n'est donc pas eurocompatible.

**e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Si toutes les assurances de choses étaient assujetties à la TVA selon la méthode néo-zélandaise et si les opérations d'assurance entre institutions financières (opérations de réassurance) étaient exonérées de l'impôt, la diminution des recettes serait de l'ordre de 140 millions de francs par an par rapport à la pseudo-franchise actuelle. Cette diminution des recettes est due au fait que les prestations versées aux clients à l'étranger et entre les instituts financiers seraient effectivement exonérées. Pour ne pas imposer deux fois le même produit, il faudrait supprimer le droit de timbre sur les primes d'assurances de choses, ce qui entraînerait une diminution supplémentaire des recettes de 578 millions de francs (en 2005).

**f) Économie de la perception (administration)**

La perception de l'impôt ne poserait pas de problèmes importants.

## **6.5 Extension de la pseudo-franchise aux prestations de services des banques et des assurances**

Dans le cadre de la TVA, seule la plus-value (création de valeur) est imposée à chaque stade. Si tous les participants au processus de création de la valeur sont assujettis à l'impôt, la charge fiscale grevant le produit fini est toujours la même, quelle que soit l'organisation de ce processus. Peu importe donc si l'entreprise fournit elle-même toutes les prestations ou si elle les fait exécuter entièrement ou en partie par des tiers (externalisation).

Le maintien de la pseudo-franchise dans le secteur des mouvements de fonds et de capitaux ainsi que dans celui des prestations d'assurance entraîne toutefois des distorsions de la neutralité concurrentielle de la TVA. Par exemple, si une banque transfère certaines fonctions à un tiers indépendant (externalisation ou groupage, p. ex. dans le domaine de l'informatique), le fournisseur des prestations doit les grever de la TVA au taux normal. Si ce fournisseur est à l'étranger, la banque doit payer la TVA sur les prestations de services qu'elle reçoit au taux normal (art. 10 LTVA). La banque doit alors supporter des coûts supplémentaires provenant d'une taxe occulte plus élevée. Si une banque fait fournir ces prestations par une entreprise

associée du même groupe bancaire, la charge fiscale varie selon que le groupe bancaire applique ou n'applique pas l'imposition de groupe prévue par l'art. 22 LTVA.

**Description de cette possibilité de réforme:** *En étendant la pseudo-franchise à ces prestations préalable (externalisation et groupage, notamment dans le domaine de l'informatique), les distorsions mentionnées précédemment sont atténuées.*

*Exemple: La banque X confie son informatique à «L'informatique S.A.» Les prestations de L'informatique S.A. à la banque X sont exclues du champ de l'impôt si elles sont utilisées à de fins exclues du champ de l'impôt. En revanche, ces prestations sont imposables si la banque X les affecte à des fins imposables dans le cadre de ses prestations.*

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

Il n'y aurait plus de distorsions de la concurrence entre les banques. De nouvelles charges administratives pèseraient sur les tiers prestataires de services car ils devraient procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable qu'ils reporteraient sans doute sur les banques avec leurs dépenses supplémentaires.

#### **b) Conséquences économiques**

Il est difficile, voire même impossible, de dresser la liste de toutes les activités d'externalisation et de groupage pertinentes qu'il faudrait classer dans les exceptions à l'impôt sur les prestations préalable fournies par d'autres assujettis et d'établir une distinction judicieuse avec les prestations préalable imposables. Du point de vue de la systématique fiscale, il est difficile de justifier l'introduction d'une nouvelle exception fiscale.

#### **c) Conséquences pour le consommateur**

Pour la banque, la taxe occulte constitue un facteur de coût comme n'importe quel autre. Si la banque réussit à transférer la totalité de ses coûts sur ses clients, elle leur transfère également la taxe occulte. Si cette possibilité de réforme permet de réduire la taxe occulte, elle devrait avoir des incidences positives pour le consommateur.

#### **d) Comparaison avec l'UE**

La réglementation applicable au sein de l'UE est la même que celle qui est appliquée en Suisse. Le problème fiscal de l'externalisation et du groupage y est également débattu, non seulement dans le cadre des services financiers mais aussi dans le cadre des opérations d'assurance. Les débats à ce sujet ne sont pas encore clos.<sup>248</sup>

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Pour la caisse fédérale, cette réforme aurait des effets négatifs car la TVA ne grèverait plus la valeur ajoutée des prestataires en amont des banques. La diminution des recettes ne peut être estimée, mais elle ne devrait pas être importante globalement.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

Cette proposition de réforme confronterait divers assujettis au problème de l'utilisation mixte et de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Cela de-

<sup>248</sup> Cf. Document de consultation de la Commission européenne sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance disponible sur internet: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising\\_VAT\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_fr.pdf).

vrait avoir des conséquences négatives pour l'administration également, mais dans une faible mesure.

## **6.6 Imposition des opérations immobilières**

### **6.6.1 Situation**

Selon les règles actuelles (art. 18, ch. 20, 21 et 24, LTVA), le propriétaire foncier ne doit pas payer la TVA sur la contre-prestation provenant de la vente, de la location ou de l'affermage de bien-fonds et d'immeubles sous réserve des exceptions prévues par la loi (2<sup>e</sup> partie du ch. 21). En contre-partie, il ne peut pas déduire la TVA qui lui est transférée pour la construction, la transformation ou l'entretien de l'immeuble, pour les frais de chauffage et d'exploitation ainsi que pour les frais accessoires.

Cette réglementation pose les difficultés bien connues de toutes les pseudo-franchises, mais dans une mesure particulièrement importante. D'une part, il faut répartir l'impôt préalable en fonction de l'usage à des fins imposables (p. ex. location avec option) et à des fins exclues du champ de l'impôt (p. ex. location sans option) et, en cas de changement d'affectation, corriger la déduction de l'impôt préalable pour les dépenses qui augmentent la valeur de l'immeuble (prestation à soi-même ou dégrèvement ultérieur de l'impôt). D'autre part, le statut d'exception pose problème lorsque le locataire ou l'acquéreur du bien-fonds est une entreprise assujettie, car il y a alors un cumul indésirable de l'impôt.

Ce problème se pose également pour les installations sportives. La location d'installations sportives ainsi que la location et l'affermage d'installations fixes et de machines dans une installation sportive sont exclues du champ de l'impôt. Si le locataire possède le droit exclusif d'utiliser la totalité ou une partie de ces installations, il y a location exclue du champ de l'impôt. En revanche, le droit d'utiliser personnellement une installation sportive publique est considéré comme une prestation de services imposable. Par exemple, l'entrée dans une piscine ou une patinoire est imposable au taux normal.

Une partie des conséquences de la pseudo-franchise peut être évitée par l'assujettissement volontaire (option). L'option n'est cependant possible que si le bénéficiaire de la prestation (acquéreur, locataire, fermier) est un assujetti et s'il utilise le bâtiment à des fins entièrement ou partiellement imposables.

Le présent projet de loi prévoit qu'une option est toujours possible lorsque le bénéficiaire de la prestation utilise le bâtiment à une fin commerciale (art. 15, al. 1, let. b, P-LTVA). En outre, il prévoit que les communautés de propriétaires par étage peuvent opter pour l'assujettissement (art. 10 P-LTVA).

### **6.6.2 Suppression de la pseudo-franchise pour les opérations immobilières**

*Dans l'optique d'une TVA idéale, les exceptions prévues aux ch. 20, 21 et 24 de l'art. 18 LTVA concernant l'immobilier devraient être supprimées et remplacées par l'imposition de toutes les opérations immobilières (vente, location et affermage). En revanche, l'impôt sur les bénéfices immobiliers, les droits de mutation et d'autres*

contributions de droit public en relation avec le transfert des immeubles ne font pas partie de la base de calcul de l'impôt.

En cas d'usage privé du logement, on peut se demander s'il faut également imposer la valeur locative. Le groupe de travail Spori affirme qu'une telle imposition est contraire au système. L'imposition d'un chiffre d'affaires fictif avec soi-même violerait le système de la TVA<sup>249</sup>. Pour des raisons d'égalité de traitement, on ne peut cependant guère éviter de mettre le locataire et le propriétaire de son logement sur un pied d'égalité devant l'impôt. D'où provient la différence de charge si on renonce à imposer la valeur locative ? Pour le locataire, la totalité du loyer serait grevée de l'impôt tandis que pour le propriétaire, seuls les investissements et les frais accessoires seraient grevés de l'impôt. On peut en principe établir l'égalité de traitement de deux manières:

Variante 1: On peut établir cette égalité au moyen de la **TVA** en imposant la valeur locative du logement occupé par son propriétaire d'une manière analogue à la location (enregistrement de tous les propriétaires en tant que sujets de l'impôt indépendamment du montant de la valeur locative);

Variante 2: On peut également établir cette égalité au moyen des impôts directs, à savoir au moyen de **l'impôt fédéral direct**. En l'occurrence, il n'est pas nécessaire d'assujettir les propriétaires qui occupent leur logement à la TVA. Pour établir l'égalité au niveau de la TVA entre les propriétaires et les locataires au moyen de l'impôt fédéral direct, il y a deux possibilités:

- Dans la variante 2.1, les **propriétaires qui occupent leur logement** doivent verser un supplément d'impôt. Théoriquement, ce supplément se calcule en multipliant le taux de la TVA par la différence entre la valeur locative et la moyenne à long terme des dépenses grevées de l'impôt préalable. En outre, il faut accorder à ces propriétaires une déduction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). Avec ces mesures, les propriétaires supporteraient à peu près la même charge fiscale que les locataires à qui le bailleur transfère la TVA.
- Dans la variante 2.2, les **locataires** peuvent procéder à une déduction fiscale pour compenser la charge de la TVA qui grève leur loyer. Cette déduction ne doit toutefois pas dépasser la différence entre la TVA sur le loyer et l'impôt préalable sur les investissements et les charges d'exploitation du bailleur. Les locataires et les propriétaires qui occupent leur logement ne seraient donc grevés que sous la forme d'une taxe occulte.

Pour simplifier l'application de ces mesures, le **supplément ou la déduction d'impôt** devraient revêtir la forme de forfaits (éventuellement échelonnés).

Établir l'égalité au moyen de la TVA (variante 1) ne peut mener au but fixé car l'assujettissement commence à un chiffre d'affaires de 100'000 francs. Rares sont

<sup>249</sup> Rapport Spori. p.24, ch. 4.5.2, 1<sup>er</sup> paragraphe.

*en effet les propriétaires dont la valeur locative du logement dépasse cette limite. Tous les autres propriétaires seraient donc favorisés par rapport aux locataires. Au surplus, renoncer à une limite pour le chiffre d'affaires dans ce domaine et enregistrer comme assujettis les quelque un million de propriétaires qui occupent leur logement n'aurait pas grand sens. C'est pourquoi la seule possibilité qui reste est de réaliser l'égalité de traitement au moyen des impôts directs (variante 2).*

*On relèvera que le système de la TVA ne peut pas être «fermé» non plus dans le cadre de cette refonte et qu'il subsistera des opérations exclues du champ de l'impôt, notamment les prestations de services financiers et d'assurance. Assujettir toutes les opérations immobilières à la TVA n'entraînerait même pas la suppression définitive de la taxe occulte dans le secteur immobilier.*

*L'autre question qui se pose est de savoir si le terrain fait ou ne fait pas partie de la contre-prestation. en l'occurrence, les points de vue divergent. Le principal argument contre l'inclusion du terrain dans la base de calcul de l'impôt est que le terrain n'est pas consommable et que, par conséquent, il ne peut faire l'objet d'un impôt sur la consommation tel que la TVA. Dans les commentaires suivants sur les effets de cette possibilité de réforme, on part de l'idée que la valeur du terrain n'est pas soumise à l'impôt, ce qui a les conséquences suivantes:*

- *En cas de vente, il faut nécessairement répartir le prix de vente entre la valeur du terrain et celle des constructions. Cela suppose un travail supplémentaire par rapport à une situation dans laquelle la valeur du terrain est également comprise dans l'option.*
- *Il en va de même pour la location et l'affermage: en l'occurrence, il faut également répartir le loyer ou l'affermage entre la valeur du terrain et celle des constructions.*
- *Les plus values résultant du commerce immobilier peuvent se capitaliser dans le bâtiment (p. ex.: transformation augmentant la valeur) ou dans le terrain (p. ex. meilleure commercialisation de l'objet). Si le terrain n'entre pas dans la base de calcul, une partie de la plus value engendrée par le commerce immobilier n'est pas prise en compte fiscalement. De même, les prestations de tiers (p. ex. infrastructure publique) qui se capitalisent dans la valeur du terrain ne seraient pas imposées et l'acquéreur bénéficierait d'un bénéfice imprévu («windfall profit»).*
- *La valeur du terrain est également comprise dans la valeur locative.*

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

La suppression des exceptions à l'impôt en matière immobilière conformément aux ch. 20, 21 et 24 de l'art. 18 LTVA aurait pour conséquence de supprimer de nombreux obstacles (options, réductions de la déduction de l'impôt préalable, changements d'affectation) et, par conséquent, d'alléger considérablement la charge de travail des assujettis. Toutes les opérations immobilières (vente, location et affermage) seraient imposables et donneraient droit à la déduction de l'impôt préalable.

D'un autre côté, divers propriétaires d'immeubles (particuliers et entreprises) seraient alors assujettis à la TVA et devraient effectuer les travaux administratifs qui vont de pair avec l'assujettissement. Ces nouveaux assujettis pourraient en outre déduire après coup l'impôt préalable sur leur immeuble (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable).

## **b) Conséquences économiques**

Un élargissement des prestations imposables au détriment des prestations exclues du champ de l'impôt doit être considéré en principe comme positif des points de vue économique et technique lorsqu'il est généralement applicable, comme dans la présente possibilité de réforme. Pendant une phase transitoire, il faut s'attendre à des difficultés en matière de transfert de la TVA pour tous les contrats de location. Une solution légale permettant le transfert de la totalité de la TVA qui serait due désormais, sans prendre en compte l'avantage du dégrèvement ultérieur de l'impôt ni de la pleine déduction de l'impôt préalable, n'est pas réaliste ni judicieuse. La conséquence du droit à la pleine déduction de l'impôt préalable est que le fisc doit participer au risque en cas de mauvais investissement. L'atténuation du risque qui va de pair avec cette mesure est toutefois acceptable dans la mesure où le fisc participe également au bénéfice (loyers plus élevés et / ou coûts moindres que prévus).

## **c) Conséquences pour le consommateur**

Les locataires supportent une charge supplémentaire due à la TVA même si le bailleur leur répercute l'avantage de la déduction de l'impôt préalable. Dans le système actuel des coûts de la location, la TVA constitue une charge du bailleur qui peut être transférée au locataire si le bail ne prévoit pas expressément une autre réglementation. Elle entraîne un renchérissement du loyer et, par conséquent une hausse des prix à la consommation. La TVA supplémentaire pèse sur la marge et sur tous les coûts supportés par le bailleur qui ne sont pas grevés de la TVA (comme p. ex. les intérêts et les primes d'assurance) et devrait entraîner une hausse des loyers estimée à 1 ou 2 % en fonction des taux actuels de la TVA. Son influence sur l'indice des prix à la consommation devrait donc être perceptible.

## **d) Comparaison avec l'UE**

La liste des opérations exclues du champ de l'impôt de l'art. 18 LTVA est pratiquement identique à celle de l'art. 13 de la 6<sup>e</sup> Directive. La location, l'affermage et la vente d'immeubles sont donc également exclus du champ de l'impôt (pseudo-franchise). Les Etats membres peuvent cependant prévoir la possibilité de l'option pour ce genre de prestations. Contrairement à la législation suisse sur la TVA, une option séparée pour les constructions et le terrain n'est pas possible selon la jurisprudence de la CJCE<sup>250</sup>: en cas de livraison d'un immeuble avec le terrain qui en fait partie, l'option doit être exercée pour les constructions et le terrain. Les constructions, la superficie et le sol forment en effet une unité.

Dans le cadre de ses négociations d'adhésion à l'UE, l'Autriche a reçu l'autorisation de déroger à la 6<sup>e</sup> Directive et d'assujettir les loyers à l'impôt. Le droit autrichien ne connaît cependant pas de compensation au niveau des propriétaires fonciers privés: en Autriche, la valeur locative n'est donc pas imposée.

## **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

- D'après la variante 1, toutes les opérations immobilières (vente, location, affermage) et la valeur locative sont assujetties à l'impôt et la disposition instituant un chiffre d'affaires minimal ne s'applique pas. Dans ces conditions, le produit de la TVA augmente d'environ 2 milliards de francs. Toutefois, cet assujettis-

<sup>250</sup> Cour de justice des Communautés européennes, arrêt du 8.6.2000 - Aff. C-400/98, recueils 2000, p. 336.

sement se traduirait également par un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable d'environ 10,6 milliards de francs. Au moment de l'assujettissement, la Confédération devrait donc payer des impôts préalables dans cette mesure.

Si on s'en tenait à la variante 1, mais en appliquant la limite du chiffre d'affaires de 100 000 francs, les recettes annuelles supplémentaires et le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable seraient nettement inférieurs à ces valeurs.

- Pour la variante 2.1, les effets financiers seraient les mêmes que pour la variante 1 sans limite du chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement. Toutefois, cela ne serait le cas que si le supplément d'impôt forfaitaire était calculé de façon à produire le même montant d'impôt en moyenne qu'un assujettissement général de tous les propriétaires occupant leur propre logement. Les conséquences fiscales peuvent cependant varier beaucoup en fonction des cas d'espèce.
- Pour la variante 2.2, le produit de l'impôt est identique à celui qui existe avec la pseudo-franchise actuelle du logement.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

D'importantes charges administratives en relation avec l'option, la réduction de la déduction de l'impôt préalable, le changement d'affectation et les prestations à soi-même dans la construction seraient supprimées. D'un autre côté, de nombreux particuliers et de nombreuses personnes morales seraient assujettis. Ce serait le cas en particulier pour la variante 1 (sans limite du chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement pour les propriétaires occupant leur propre logement) avec près de un million d'assujettis. La gestion de ces assujettis supplémentaires se traduirait par une charge supplémentaire considérable pour l'AFC qu'elle ne pourrait maîtriser qu'en augmentant considérablement son personnel.

### **6.6.3 Soumission à l'impôt de la location d'installations sportives**

*Description de cette possibilité de réforme: La location et l'affermage d'installations sportives devraient être assujettis désormais à l'impôt, indépendamment du fait de savoir si la vente, la location et l'affermage seront assujettis ou resteront exclus du champ de l'impôt.*

Les problèmes de distinction les plus fréquents concernant la qualification des prestations seraient supprimés.<sup>251</sup> Etant donné qu'il n'y aurait plus de double affectation, il n'y aurait plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable à opérer.

### **6.6.4 Option sans restriction pour les opérations immobilières**

*Description de cette possibilité de réforme: Si le législateur renonce, par exemple pour des raisons sociales, à assujettir pleinement les loyers à la TVA, il est possible de ne pas faire dépendre l'option pour les opérations immobilières du bénéficiaire,*

<sup>251</sup> Exemple: la piscine X loue au club de natation Y deux couloirs pour son usage exclusif de 18 h. à 20 h. (= location exclue du champ de l'impôt). Pendant la même période, divers particuliers profitent de se baigner (entrée imposable) et l'équipe de football Z utilise les installations de la piscine pour développer l'équipe (= entrée imposable car pas d'usage exclusif d'une partie des installations).

*mais de l'accorder sans restriction. Elle serait possible aussi bien pour les constructions utilisées à titre commercial qu'à titre privé et l'utilisation antérieure ne jouerait pas de rôle. En l'occurrence, les impôts sur les bénéfices immobiliers et les droits de mutation ainsi que d'autres taxes de droit public en relation avec le transfert de la propriété immobilière ne feraient pas partie de la base de calcul de l'impôt.*

*La valeur du terrain ne ferait pas partie non plus de la base de calcul de l'impôt (cf. également ch. 6.6.2).*

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

Le traitement fiscal des changements d'affectation serait facilité; en outre, l'exercice de l'option serait plus attrayant pour les immeubles commerciaux. Le choix de la méthode d'imposition des immeubles locatifs serait élargi. Un dégrèvement immédiat de l'impôt préalable serait également possible. En cas de hausse des taux de la TVA, il faut toutefois compter sur une charge supplémentaire de la TVA qui ne pourrait être transférée sur les locataires suivant les objets loués.

#### **b) Conséquences économiques**

Un élargissement du cercle des prestations imposables au détriment des prestations exclues du champ de l'impôt est en soi positif s'il s'applique dans tous les cas. Toutefois, si cet élargissement a lieu dans le cadre d'un droit d'option, les choses ne sont plus aussi claires. En effet, l'intéressé n'exercera l'option que s'il y trouve son avantage. Cet avantage peut consister en des frais d'investissement moindres ou en un impôt net exigible inférieur sur l'ensemble du processus de création de valeur. Dans le premier cas, le droit d'option est manifestement avantageux économiquement. Dans le second cas, c'est moins clair. En effet, le problème de la sélection inverse se manifeste dans ce cas. Les prestataires qui tirent avantage de l'exercice de l'option l'exerceront et les autres y renonceront. Pour le fisc, le droit d'option génère donc une diminution des recettes qu'il faut compenser ailleurs. Par conséquent, la question qui se pose est de savoir si la charge supplémentaire résultant de cette compensation équivaut ou non à la réduction de la charge supplémentaire des assujettis qui exercent l'option.

Dans le cadre de l'option pour les **immeubles locatifs**, le cercle des assujettis qui exerceront l'option peut être limité de la manière suivante:

Un investisseur n'acquiert ou ne fait construire un immeuble locatif que si la valeur actuelle escomptée du produit brut des loyers ou des valeurs locatives brutes est supérieure à la valeur actuelle escomptée des frais d'acquisition ou de construction et des frais d'entretien. Sinon, l'investissement n'en vaut pas la peine. Si l'immeuble reste en pseudo-franchise, la charge fiscale grève les frais de construction et d'entretien sous la forme de la valeur actuelle de la taxe occulte. Si l'immeuble est imposé dans le cadre du droit d'option, la charge fiscale dépend de la valeur actuelle de la TVA sur le produit des loyers. Etant donné que cette dernière est supérieure à la première, l'exercice de l'option n'est pas intéressant pour l'investisseur qui a bien calculé les revenus et les coûts. Il n'utilisera donc pas son droit d'option.

La situation est différente lorsque l'investisseur s'est trompé dans ses calculs, c'est-à-dire si les revenus sont plus bas ou si les frais d'entretien sont plus élevés que prévu. Dans ce cas, l'investisseur peut avoir avantage à se soumettre à l'option. Il béné-

fie alors du dégrèvement de l'impôt préalable et paye la TVA sur le revenu des loyers. Du point de vue de la valeur actuelle, cela se traduirait pour le fisc par une diminution des recettes. Le fisc participe ainsi de manière latente au risque de l'investisseur immobilier. L'atténuation du risque qui en découle est en principe efficace économiquement, mais dans ce cas, cette affirmation doit être relativisée: l'efficacité économique de l'atténuation du risque exige que le fisc, en tant que participant latent, ne participe pas seulement au risque, mais aussi aux chances. Dans le cas présent, il ne participe cependant pas aux chances. Les effets positifs sur l'incitation à investir ne se développent qu'ex ante, c'est-à-dire lorsque l'investisseur sait que les conséquences négatives sont atténuées fiscalement en cas d'échec. Cette mesure ne serait donc judicieuse que pour les nouveaux investissements. Ex post, elle ne s'appliquerait pas aux mauvais investissements effectués par le passé, car on ne créerait aucune incitation à investir. Ces réserves importantes laissent penser que cette mesure n'est pas judicieuse du point de vue de l'atténuation du risque.

Le droit d'option présente également un avantage lorsque l'investisseur qui a bien calculé son investissement a un problème de liquidités. En effet, il reçoit immédiatement le remboursement des impôts préalables grevant les frais de construction ou il bénéficie du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, mais il doit payer ensuite la TVA sur le rendement brut des loyers; or, la valeur actuelle de la TVA sur le rendement brut des loyers est en général plus élevée que la valeur actuelle de l'impôt préalable sur les frais de construction ou que celle du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et de l'impôt préalable sur les frais d'entretien. Du point de vue de la valeur actuelle, le fisc bénéficierait d'un supplément de recettes. De ce point de vue, le droit d'option est avantageux économiquement.

Le propriétaire d'un locatif ancien retirerait un avantage de l'exercice du droit d'option s'il peut transférer la TVA aux locataires. Pour ce faire, deux conditions sont nécessaires:

- **L'état du marché** doit permettre ce transfert. Pour les immeubles anciens, c'est en général le cas.
- **La législation sur le bail à loyer** doit permettre ce transfert. Dans le cadre de la législation en vigueur, qui est fondée sur le coût du loyer, il ne faut pas partir de l'idée que la jurisprudence permet ce transfert car le bailleur bénéficie du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et de la déduction de l'impôt préalable sur les frais d'entretien et qu'au surplus, l'option est facultative. Le transfert de la TVA aux locataires ne serait donc possible que si le législateur le prescrit expressément dans la loi. Dans cette hypothèse, le fisc encaisserait des recettes supplémentaires du point de vue de la valeur actuelle; sinon, il n'encaisserait ni plus ni moins de recettes (pas de transfert, pas d'exercice du droit d'option).

### c) **Conséquences pour le consommateur**

En raison de l'absence de la possibilité légale de transférer ouvertement la TVA aux consommateurs et puisque les bailleurs d'immeubles locatifs qui exerceraient leur droit d'option ne seraient pas nombreux, l'influence sur les prix à la consommation devrait rester modeste.

### d) **Comparaison avec l'UE**

Cette possibilité de réforme va très loin, notamment plus loin que la législation allemande qui subordonne l'option à la qualité d'entrepreneur du bénéficiaire de la

prestation et la réserve aux entreprises. En outre le § 9, al. 2, D-UstG ne permet pas l'option pour la location d'immeuble à usage locatif. Contrairement à la législation suisse sur la TVA, une option séparée pour les constructions et le terrain n'est pas possible selon la jurisprudence de la CJCE<sup>252</sup>: en cas de livraison d'un immeuble avec le terrain qui en fait partie, l'option doit être exercée pour les constructions et le terrain. Les constructions, la superficie et le sol forment en effet une unité.

Dans le cadre de ses négociations d'adhésion à l'UE, l'Autriche a reçu l'autorisation de déroger à la 6<sup>e</sup> Directive et d'assujettir les loyers à l'impôt.

**e) Respect des principes constitutionnels**

Si le marché du logement fonctionne bien, il n'y a sans doute pas d'inégalité de traitement des locataires selon que le bailleur a exercé l'option ou non. Il n'y a donc pas de contradiction avec le but social de l'art. 41, al. 1, let. e, Cst.

**f) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

On ne dispose pas d'estimations concrètes. Globalement, il faut compter sur une diminution des recettes en cas d'exercice du droit d'option pour les immeubles locatifs du point de vue de la valeur actuelle si on part de l'hypothèse que la contribution négative au produit de l'impôt des investisseurs immobiliers qui se sont trompés est plus importante que la contribution positive des investisseurs qui ont des problèmes de liquidités. Si on ne se réfère plus à la valeur actuelle, on relèvera que le droit d'option pour les immeubles locatifs entraîne à court terme une diminution temporaire des recettes sous la forme du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

**g) Économie de la perception (administration)**

L'extension de la possibilité d'opter à tout destinataire constitue une simplification du fait qu'il n'est plus nécessaire de clarifier l'affectation décidée par ce même destinataire. L'affectation mixte en est réduite, mais ne disparaît pas pour autant car l'imposition dépend du choix de l'option. En matière d'immeubles locatifs, il faut compter sur des assujettis supplémentaires et donc sur une augmentation de la charge de l'administration.

## **6.7 Limitation de la pseudo-franchise pour les prestations des pouvoirs publics**

### **6.7.1 Situation**

D'après l'art. 23, al. 1, LTVA, les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, de même que les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et les organisations chargées de tâches de droit public ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de la puissance publique, même s'ils perçoivent des émoluments, des contributions ou des taxes pour ces prestations. Seul l'exercice de fonctions arbitrales est cité expressément comme une tâche de droit public. Le présent avant-projet de loi ne modifie pas cette réglementation.

<sup>252</sup> Cour de justice des Communautés européennes, arrêt du 8.6.2000 - Aff. C-400/98, Recueil 2000, p. 336.

### 6.7.2 Assujettissement à l'impôt de certaines prestations des pouvoirs publics

*Description de cette possibilité de réforme: L'assujettissement à l'impôt de certaines prestations des pouvoirs publics est tout à fait envisageable, surtout dans les domaines où la collectivité publique fournit des prestations sur commande ou des prestations prescrites par la loi et ne réclame pas de taxe causale. Dans cette optique, les prestations suivantes pourraient être imposées:*

- *contrôle des viandes,*
- *contrôle des denrées alimentaires,*
- *établissement des permis d'élève conducteur, des permis de conduire, des permis de circulation, l'admission des examens de conduite et l'examen des véhicules,*
- *émission des patentes de toute sorte (artisanat, auberges, commerce de bétail, pêche, chasse),*
- *prestations du contrôle des habitants et des offices d'état civil, émission des livrets de famille, certificats d'origine, actes de naissance, récépissés, attestations de domicile, etc.,*
- *prestations de la police des étrangers (émission des autorisation de séjour et des permis d'établissement),*
- *établissement de cartes d'identité et de passeports,*
- *inscriptions dans les registres officiels (registre foncier, registre du commerce, p. ex.),*
- *émission de certificats de décès, d'attestations d'héritiers, etc.*

*En alternative à l'imposition de l'ensemble des taxes causales, on pourrait envisager l'imposition des prestations des pouvoirs publics qui sont souvent confiées à des tiers et qui sont donc en concurrence avec des fournisseurs privés car ces tiers doivent en général payer la TVA sur la contre-prestation. Dans le cadre de la loi actuelle, c'est le cas, conformément à la modification de la pratique du 1<sup>er</sup> juillet 2005, des contrôles périodiques des cheminées; en effet, les communes qui confient ces travaux - sans transfert du droit de disposition - à des entreprises privées sont toujours plus nombreuses. De ce point de vue, le contrôle des ascenseurs et des téléphériques institués par la loi, ainsi que les étalonnages par exemple, ne seraient plus considérés comme des actes de la puissance. En outre, ces prestations sont souvent fournies à des assujettis qui pourraient déduire l'impôt préalable car il s'agit pour eux de dépenses à des fins soumises à l'impôt.*

*De plus, il faut examiner si la **juridiction arbitrale** doit continuer d'être considérée comme un acte de la puissance publique. En général, les arbitres sont déjà assujettis en raison de leur pratique d'avocat ou d'une autre activité et les parties qui ont recours à cette juridiction sont la plupart du temps des entreprises assujetties. L'assujettissement de la juridiction arbitrale se traduirait donc par une simplification administrative pour les assujettis concernés car il n'y aurait plus d'affectation mixte. La question de l'assujettissement des secrétariats en particulier ne donnerait plus lieu à discussion.*

Les considérations suivantes se réfèrent uniquement aux conséquences d'un **assujettissement général des actes de la puissance publique pour lesquels une taxe causale est perçue**.

**a) Conséquences pour les assujettis**

Dans les différents domaines, seules les collectivités publiques de plus de 5'000 habitants seraient assujetties, car les offices des communes plus petites n'atteindraient pas la limite de l'assujettissement. Pour les permis comme pour les passeports et les cartes d'identité par exemple, une commune devrait donc prélever l'impôt et une autre ne le devrait pas. En outre, dans plusieurs domaines, notamment pour l'émission de cartes d'identité ou de passeports, le montant de l'émolument est fixé par la Confédération ou par le canton. En cas d'assujettissement à la TVA, il y aurait alors soit des barèmes différents soit des coûts supplémentaires qui ne seraient pas couverts par la taxe. Il faut également relever que les services qui fournissent des prestations de la puissance publique ont également des frais qui ne sont pas en relation directe avec ces activités concrètes soumises à une taxe. Ces frais seront financés par des subventions, par des émoluments sans contre-prestations ou par les recettes fiscales générales à la charge du compte général. Ces offices seraient confrontés alors au problème de l'affectation mixte et de la réduction de l'impôt préalable qui y est liée.

**b) Conséquences économiques**

La non-imposition des actes de la puissance publique qui sont fournis par la commune elle-même n'entraîne aucune distorsion de la concurrence, car il n'existe pas de concurrent (potentiel) privé. Par conséquent, l'imposition ne se traduit pas non plus par une meilleure neutralité de la concurrence. L'imposition des actes de la puissance publique qui sont en concurrence avec les fournisseurs privés est pertinente dans la mesure où les bénéficiaires des prestations sont souvent des assujettis qui pourraient déduire l'impôt préalable. En l'occurrence, la taxe occulte actuelle serait supprimée. Les conséquences sont cependant minimes.

**c) Conséquences pour le consommateur**

Les consommateurs ne comprendraient certainement pas pourquoi la TVA serait perçue dans une commune et pas dans une autre. Les conséquences seraient cependant assez faibles, car les taxes sont uniques ou ne sont dues qu'à des intervalles très longs.

**d) Comparaison avec l'UE**

D'après la 6<sup>e</sup> Directive, les Etats, les Länder, les communes et les autres institutions de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis dans la mesure où:

- a) ils exercent des activités par l'intermédiaire d'institutions publiques, et
- b) l'exercice de ces activités leur incombe dans le cadre de leur puissance publique.

Ces deux conditions doivent être remplies cumulativement. En revanche, peu importe si ces institutions de droit public perçoivent pour leur activité des droits de douanes, des émoluments, des contributions ou d'autres taxes (art. 4, al. 5, sec. 1 de la 6<sup>e</sup> Directive). Par conséquent, les tâches réservées à la puissance publique qui sont exécutées par des particuliers assermentés ne sont pas exclues du champ de l'impôt. Il y a prestations dans le cadre de la puissance publique lorsque les institutions de droit public exercent leur activité dans le cadre des réglementations légales (de droit public) édictées spécialement pour elles. En revanche, l'institution de droit public

qui exerce son activité dans les formes du droit privé n'exerce pas la puissance publique.<sup>253</sup>

Dans la mesure où le statut de non-assujetti entraîne de graves distorsions de la concurrence, les institutions de droit public sont considérées comme des assujettis également pour ces activités: en d'autres termes, il y a imposition (art. 4, al. 5, sec. 2 de la 6<sup>e</sup> Directive).

L'annexe D de la 6<sup>e</sup> Directive contient une liste des activités qui sont en principe soumises à l'impôt. Cette liste correspond, dans une large mesure, à celle de l'art. 23, al. 2, LTVA. Toutefois, lorsque le volume de ces activités est insignifiant, les Etats membres peuvent exclure du champ de l'impôt les institutions de droit public qui les exercent.

La 6<sup>e</sup> Directive ne contient toutefois pas de disposition permettant aux Etats membres de soumettre volontairement à l'impôt les prestations des pouvoirs publics qui sont fournies exclusivement par des institutions de droit public.

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

La Confédération pourrait compter sur des recettes supplémentaires de l'ordre de 10 à 50 millions de francs.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

Quelques services seraient désormais assujettis à l'impôt. La perception devrait cependant être légèrement plus économique car la distinction entre les prestations imposables et les prestations non imposables serait moins problématique.

## **6.8 Remplacement des règles sur les établissements stables par le principe de l'unité de l'entreprise**

### **6.8.1 Situation: règles sur les établissements stables**

Pour les rapports internationaux, le droit en vigueur considère que le siège principal et l'établissement stable ou la succursale constituent deux sujets de droit entre lesquels il y a des échanges de prestations soumis à la TVA.

«Est réputée établissement stable une installation commerciale permanente où est exercée, pleinement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise ou d'une profession libérale. Sont en particulier réputés établissements stables les succursales, sites de fabrication, ateliers, appartements et maisons de vacances, centres d'achat ou points de vente, représentations permanentes, mines et autres établissements d'exploitation de ressources du sous-sol ainsi que chantiers de construction et de montage d'une durée minimum de douze mois. Ne sont pas réputés établissements stables les installations commerciales où s'exercent exclusivement, et cela seulement pour l'entreprise étrangère, des activités qui ont pour celle-ci un caractère purement préparatoire ou qui constituent de simples activités auxiliaires (p. ex. dépôts pour la distribution, établissement de recherche, bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise affectés à l'exercice d'activités auxiliaires comme la publicité et les relations publiques).<sup>254</sup>

<sup>253</sup> Arrêt de la CJCE du 17 octobre 1989 - Aff. 231/87 et 129/88.

<sup>254</sup> Administration fédérale des contributions, Instructions 2001 sur la TVA, ch. 8.

Cette réglementation peut occasionner des problèmes pratiques, l'échange international de prestations entre le siège principal ou l'établissement stable en Suisse et dans un grand nombre de pays européens (p. ex. Allemagne, Autriche, Belgique, Espagne, France, Grande-Bretagne et Pays-Bas) étant traité différemment pour ce qui concerne la TVA. Ces pays de l'UE appliquent en effet le principe de l'unité de l'entreprise. En l'occurrence, toutes les opérations des établissements stables sont attribuées au siège principal et seul celui-ci est enregistré comme assujetti.

Si une entreprise internationale est active exclusivement dans le domaine imposable, les seuls inconvénients des règles sur les établissements stables sont des travaux administratifs supplémentaires (p. ex. inscription d'un établissement stable au registre des assujettis, échange de factures entre le siège principal et les établissements stables). En revanche, on obtient un résultat neutre fiscalement, car le bénéficiaire de la prestation a droit à la pleine déduction de l'impôt préalable.

Toutefois, dès que l'ensemble ou une partie des prestations fournies sont exclues du champ de l'impôt, les règles de l'établissement stable peuvent entraîner une double imposition dans certains cas comme dans l'exemple suivant:

*Tant le siège principal à l'étranger que la succursale suisse fournissent exclusivement des prestations exclues du champ de l'impôt. Le siège principal à l'étranger acquiert des prestations d'une entreprise qui a son siège à l'étranger et les facture à sa succursale suisse. Le siège principal à l'étranger ne peut pas déduire l'impôt préalable sur les prestations acquises car il ne fournit que des prestations exclues du champ de l'impôt. La succursale suisse doit payer la TVA sur les prestations qu'elle reçoit du siège principal à titre de prestations de services acquises à l'étranger. Comme elle ne fournit que des prestations exclues du champ de l'impôt, elle ne peut pas non plus déduire l'impôt préalable. Il y a donc bien une double imposition.*

## **6.8.2 Possibilité de réforme: Instauration du principe de l'unité de l'entreprise**

**Description de cette possibilité de réforme:** Toutes les dépenses sont à attribuer au siège principal et seules les dépenses en relation avec des opérations imposables donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. En l'occurrence, il faut se fonder sur le chiffre d'affaires global de l'assujetti. La déduction de l'impôt préalable n'est pas accordée sur les prestations qui sont exclues du champ de l'impôt ou sur celles qui sont financées par des subventions ou par des dons. Cette règle s'applique indépendamment du lieu où les prestations sont effectivement fournies. L'exemple suivant explique le fonctionnement du principe de l'unité de l'entreprise:

1. Une entreprise qui a son siège en Suisse exploite un établissement stable à l'étranger qui réalise exclusivement des opérations exclues du champ de l'impôt. Ces opérations sont indiquées globalement dans la déclaration de TVA du siège principal. La question des reprises de l'impôt préalable est éliminée car il n'y a qu'un sujet de l'impôt avec une quote-part de déduction de l'impôt préalable.
2. Un établissement stable à l'étranger acquiert une prestation de services d'une entreprise qui a son siège à l'étranger. La compensation des coûts a lieu au siège principal en Suisse au moyen d'une répartition qui ne constitue pas un échange de prestations, car il s'agit d'une opération interne. La déduction de

*l'impôt préalable n'est possible que dans les limites des opérations imposables en Suisse et à l'étranger. Donc si l'ensemble de l'entreprise réalise 60 % d'opérations imposables et 40 % d'opérations exclues du champ de l'impôt, elle peut déduire 60 % des impôts préalables. Peu importe en l'occurrence où les opérations imposables ou exclues du champ de l'impôt ont été réalisées.*

3. *Le siège principal d'une entreprise sis à l'étranger exploite en Suisse un établissement stable qui réalise exclusivement des opérations exclues du champ de l'impôt. La réduction de la déduction de l'impôt préalable se fait dans la déclaration de la TVA dans le pays où le siège principal est assujéti.*
4. *Un établissement stable en Suisse acquiert des prestations de services d'une entreprise qui a son siège en Suisse. La facture du prestataire est envoyée soit au siège principal de l'entreprise à l'étranger soit à l'établissement stable en Suisse. La réduction de la déduction de l'impôt préalable doit se faire dans le pays où l'entreprise a établi son siège principal. Si le prestataire de services qui a son siège en Suisse envoie sa facture au siège principal à l'étranger, l'impôt ne sera pas prélevé dans la mesure où il s'agit d'une prestation de services soumise au principe du lieu du destinataire. À l'étranger, le siège principal va appliquer la procédure dite d'autoliquidation de l'impôt («reverse charge») et ne pourra faire valoir l'impôt préalable sur l'acquisition de la prestation de services que dans la mesure où sa quote-part générale de déduction de l'impôt préalable le permet. Le fournisseur d'une prestation imposable qui adresse la facture à l'établissement stable en Suisse, facturera également l'impôt. Le bénéficiaire de la prestation dont le siège principal se trouve à l'étranger pourra, le cas échéant, demander le remboursement de l'impôt.*

On remarquera que le principe de l'unité de l'entreprise n'implique une simplification et ne contribue à éviter une double imposition ou une double non imposition que si tous les partenaires commerciaux de la Suisse qui perçoivent un impôt sur le chiffre d'affaires appliquent également le principe de l'unité de l'entreprise.

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

D'un point de vue juridique, le siège principal et l'établissement stable forment une unité. C'est pourquoi l'établissement stable suisse d'un assujéti domicilié à l'étranger ne constitue pas une entreprise indépendante mais reste une part dépendante de l'entreprise. Les échanges entre l'établissement stable et le siège principal ne devraient pas être facturés. De même, contrairement au concept de l'établissement stable, cet établissement n'aurait pas à tenir sa propre comptabilité. Il serait cependant tenu de dresser une liste de ses chiffres d'affaires et des impôts préalables.

#### **b) Conséquences économiques**

L'introduction du principe de l'unité de l'entreprise permettrait d'éviter un certain nombre de doubles impositions au niveau international. Dans cette mesure, cette possibilité de réforme est positive du point de vue économique. Pour le principe de l'unité de l'entreprise, les doubles non impositions et, par conséquent, les distorsions de concurrence ne sont pas exclues aussi longtemps que tous les partenaires commerciaux de la Suisse qui prélèvent un impôt sur le chiffre d'affaires n'appliquent pas ce principe. Il faut toutefois relever qu'il ne s'agit que de cas particuliers.

#### **c) Conséquences pour le consommateur**

L'introduction du principe de l'unité de l'entreprise n'a pas d'importance pour le consommateur.

#### **d) Comparaison avec l'UE**

Comme dans la législation suisse actuelle, il n'y a pas dans la 6<sup>e</sup> Directive de disposition expresse définissant l'imposition des établissements stables dans les relations internationales. En l'occurrence, les Etats membre de l'UE appliquent différentes solutions. Dans un arrêt récemment rendu par la CJCE concernant la banque FCE<sup>255</sup>, la cour a statué qu'il fallait toujours considérer une entreprise dans sa globalité, que la répartition des frais entre la banque anglaise et son établissement stable italien ne constituait pas une prestation et que, par conséquent, l'établissement stable italien n'avait pas à décompter une quelconque acquisition de prestations de services.<sup>256</sup> En cas de répartition internationale des coûts avec les établissements stables des banques et des assurances, cet arrêt marque le début d'une tendance à distinguer entre les coûts internes et les coûts externes afin d'imposer au moins l'acquisition d'une prestation de services sur les coûts externes. Cela donne lieu à une procédure administrative extrêmement complexe.

Il faut s'attendre, à moyen ou à long terme, à une complexité nettement accrue du prélèvement de la TVA sur les flux de fonds et de prestations entre les succursales d'une entreprise au sein de l'UE.

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Il faut compter sur une certaine diminution des recettes de la caisse fédérale. Il n'est toutefois pas possible de l'estimer.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

Les effets de cette possibilité de réforme sur l'administration sont modestes. Par rapport à la situation actuelle, certains cas peuvent occasionner un supplément de travail. En revanche, l'administration n'aurait affaire qu'à un seul assujetti et elle pourrait compter sur une diminution des procédures de remboursement selon les art. 28 s. OLTVA.

## **6.9 Imposition de la marge**

### **6.9.1 Situation**

L'imposition de la marge (appelée à l'origine imposition de la différence) a été introduite à l'occasion du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée, dans l'intention de supprimer les désavantages que subissaient les revendeurs assujettis par rapport aux particuliers dans le cadre du commerce de véhicules d'occasion. La réglementation actuelle a été aménagée comme «déduction de l'opération préalable», ce qui signifie que le revendeur assujetti peut défalquer le prix d'acquisition (au maximum jusqu'à concurrence du prix de vente) de son chiffre d'affaires (réalisé) imposable. Cette réglementation garantit que le revendeur assujetti ne paiera la TVA que sur la plus value qu'il a réalisée.

<sup>255</sup> Arrêt du 23 mars 2006 C-210/04 Banque FCE plc.

<sup>256</sup> Le ministère des finances italien a entièrement concrétisé la jurisprudence de la CJCE par la résolution 81/E du 16 juin 2006. Les prestations de services entre une entreprise italienne et ses établissements à l'étranger (UE et pays tiers), ou entre une entreprise étrangère (UE et pays tiers) et ses établissements italiens sont considérés comme étant hors du champ d'application de la TVA italienne.

La «déduction de l'opération préalable» permet de compenser approximativement, sur une base arithmétique, la «taxe sur la valeur ajoutée résiduelle» fictive comprise dans le prix fixé par une personne non assujettie. Toutefois, cette compensation dépasse en général le montant de la TVA effectivement calculé, notamment en cas d'augmentation des taux de la TVA. En effet, la «déduction de l'opération préalable» se fonde toujours sur le taux actuel de la TVA, alors que la charge initiale de la TVA avait peut-être été déterminée sur la base d'un taux inférieur. Il faut également tenir compte du fait que la valeur ajoutée par une personne non assujettie n'est pas imposée. En introduisant la LTVA en 2001, l'application de l'imposition de la marge a été étendue à l'ensemble des biens mobiliers usagés identifiables, conformément à l'évolution au sein de l'UE.

### **6.9.2 Proposition Spori de réaménagement de l'imposition de la marge**

*Le groupe de travail Spori a préconisé un changement de système de l'imposition de la marge. La réglementation actuelle est à la fois complexe et lourde, notamment en raison des impératifs formels. Le groupe de travail Spori a proposé de remplacer l'imposition de la marge par un élargissement du droit à la déduction de l'impôt préalable. Lorsqu'une personne non assujettie acquiert un bien mobilier identifiable à des fins qui lui donneraient droit à la déduction de l'impôt préalable, on imputerait un impôt préalable «fictif». Concrètement, l'acquéreur assujetti peut calculer l'impôt qui aurait été dû sur le montant<sup>257</sup> facturé par le livreur non assujetti et demander la déduction de cet impôt à titre d'impôt préalable dans son décompte de TVA adressé à l'AFC.*

*D'après le groupe de travail Spori, cette procédure devrait être possible pour tous les biens acquis par une personne non assujettie, c'est-à-dire également pour des biens neufs et des biens qui ne sont pas destinés à être revendus. Une déduction de l'impôt préalable serait donc également possible, par exemple, lorsqu'une personne assujettie:*

- *achète un immeuble grevé seulement de l'ICHA, sans que le vendeur n'ait opté pour l'imposition; toutefois, la déduction de l'impôt préalable sur la valeur du sol serait exclue dans ce cas également (cf. ex. suivant);*
- *achète un bien neuf d'une personne non assujettie en raison de son faible chiffre d'affaires (ex. un polymécanicien employé possède son propre tour avec lequel il usine des pièces métalliques sur mandat d'entreprises assujetties);*

*Se pose alors la question de savoir si, pour des raisons d'égalité de droit, une telle possibilité de déduire l'impôt préalable ne devrait pas être accordée également dans le cadre des prestations acquises par une personne qui n'est pas assujettie obligatoirement (p. ex. pour des trajets en taxi, des conseils donnés par un avocat retraité).*

*Exemple:*

<sup>257</sup> Ce montant comprend la TVA.

<i>Pascal Keller possède, à Bienne, un immeuble de bureaux construit en 1994. Il le loue sans avoir exercé son droit d'option. En 2012, il vend cet immeuble, qui n'a jamais été rénové, au prix de 1,5 million de francs à la société assujettie Montres SA, qui veut l'utiliser pour y effectuer ses tâches administratives.</i>	
<b>Réglementation actuelle</b>	<b>Proposition Spori</b>
<i>Étant donné qu'il n'a pas opté pour la location, Pascal Keller ne peut pas opter pour la vente conformément à l'art. 18, ch. 20, LTVA. Il ne peut par conséquent pas déduire un impôt préalable.</i>	<i>Pascal Keller ne peut pas opter pour l'imposition de la vente.</i>
<i>L'immeuble abritant les bureaux de la société Montres SA reste grevé de l'impôt sur le chiffre d'affaires, au moins partiellement. D'ailleurs, ce serait également le cas si la société Montres SA avait fait construire elle-même l'immeuble en 1994.</i>	<i>La société Montres SA peut demander la déduction de l'impôt préalable sur la valeur du bâtiment, mais pas sur la valeur de terrain. La séparation correcte de la valeur du terrain peut au mieux être effectuée par estimation et entraînera d'importants problèmes dans la pratique. Si l'on admet que la valeur du bâtiment se monte à 1 million de francs, la déduction de l'impôt préalable «fictive» acceptable se monte à 70 632 francs, bien que le bâtiment n'ait jamais été grevé de la TVA.</i>
<i>La Confédération, qui n'encaisse pas de TVA, n'encourt pas non plus de pertes.</i>	<i>La Confédération subit une perte TVA de 70 632 francs.</i>

L'exemple précédent montre que la proposition du groupe de travail Spori dépasse le but effectif de l'imposition de la marge et qu'il est donc contraire à l'objectif de cette imposition. En outre, cette proposition entraînerait d'importants problèmes d'application et d'importantes diminutions de recettes, notamment dans le domaine de l'immobilier.

### 6.9.3 Autre possibilité de réaménagement de l'imposition de la marge

**Description de la possibilité de réforme:** lorsqu'il achète un bien **mobilier usagé** identifiable à une personne non assujettie pour le **revendre**, l'assujetti peut effectuer une déduction «fictive» de l'impôt préalable sur sa facture d'acquisition. Le montant comptabilisé comprend l'impôt. La déduction de l'impôt préalable est fondée sur le taux qui s'applique lorsque le bien identifiable est revendu. En cas notamment de reventes à perte et de reventes à l'étranger (qui sont en général exonérées), cette réglementation permet à l'assujetti de d'obtenir la déduction des impôts préables et, par conséquent, d'éviter la «taxe occulte» (qui existe actuellement dans certains cas). Avec la nouvelle réglementation, il ne s'agit plus qu'indirectement d'une impo-

sition de la marge. En effet, il faut toujours imposer le prix de vente total. Ci-dessous, cinq exemples illustrent les conséquences du système actuel et de la possibilité de réforme sur la charge fiscale grevant un bien, d'une part, et sur les recettes de la Confédération, d'autre part.

Exemple 1:

<i>La société assujettie Antiquités Sàrl. achète un fauteuil de style Louis XIV à un particulier au prix de 1500 francs. Ce fauteuil appartient depuis une centaine d'années à la famille de ce particulier. La Sàrl. revend ce fauteuil sans l'avoir rénové à Mme Anna Exemple, domiciliée à Bâle, au prix de 2'500 francs.</i>	
<b>Réglementation actuelle</b>	<b>Possibilité de réforme</b>
<i>Dans la facture adressée à Anna Exemple, la société Antiquités S. à.r.l. n'a pas mentionné la TVA; en revanche, elle a mentionné «imposition de la marge».</i> <i>Dans le décompte envoyé à l'AFC, la société Antiquités S. à.r.l. doit déclarer sa marge de 1'000 francs au taux de 7,6 % et payer 70 fr. 65 à titre de TVA.</i>	<i>La société Antiquités S. à.r.l. facture le fauteuil avec 7,6 % de TVA à Anna Exemple. Elle peut cependant effectuer une déduction «fictive» de l'impôt préalable sur le prix d'acquisition de 1'500 francs.</i> <i>Dans le décompte envoyé à l'AFC, elle doit donc déclarer la TVA d'un montant de 176 fr. 60, et déduire l'impôt préalable de 105 fr. 95. En fin de compte, l'impôt net exigible de la société Antiquités Sàrl. se monte donc, comme avec la réglementation actuelle, à 70 fr. 65.</i>
<i>Le fauteuil qu'achète Anna Exemple est donc grevé d'une taxe occulte de 70 fr. 65.</i>	<i>Le fauteuil qu'achète Anna Exemple est donc grevé d'une TVA de 176 fr. 60.</i>
<i>La TVA encaissée par la Confédération se monte donc à 70 fr. 65.</i>	<i>La TVA encaissée par la Confédération se monte donc à 70 fr. 65.</i>

Exemple 2:

<i>Michel Dupont de Genève achète une voiture MG TD de 1952 en mauvais état au prix de 5'000 francs. À ses heures perdues, Michel Dupont restaure cette antiquité. Il effectue lui-même la majorité des travaux. Pour ce faire, il achète des pièces de rechange et fait effectuer des travaux pour un montant de 7'000 francs (TVA de 7,6 % comprise). Après la restauration du véhicule, il le revend au prix de 30'000 francs à la société Oldtimer SA sise à Winterthur. Cette société vend le véhicule au prix de 38'000 francs à Karl Mustermann de Munich.</i>	
<b>Réglementation actuelle</b>	<b>Possibilité de réforme</b>
<i>Dans sa facture à Karl Mustermann, la société Oldtimer SA ne facture pas la TVA. Elle ne peut donc pas non plus déduire l'impôt préalable.</i>	<i>Selon la possibilité de réforme, la société Oldtimer SA ne facture pas non plus la TVA à Karl Mustermann. Elle peut cependant effectuer une déduction «fictive» de l'impôt préalable d'un montant de 2'118 fr. 95 sur les</i>

	<i>3'000 francs.</i>
<i>La voiture exportée n'est pas entièrement exonérée. La TVA de 494 fr. 40 sur les pièces de rechange et sur les travaux est «exportée» à l'étranger comme taxe occulte.</i>	<i>Afin d'éliminer la taxe occulte sur la MG vendue à l'étranger, la déduction de l'impôt préalable devrait se monter à 494 fr. 40. Dans le cas présent un dégrèvement trop important (de l'624 fr. 55) est donc obtenu.</i>
<i>La Confédération, qui n'encaisse pas de TVA, n'encourt pas non plus de pertes.</i>	<i>La Confédération subit une perte de TVA de 2'118 fr. 95.</i>

*Exemple 3:*

<i>Michel Dupont de Genève achète une voiture MG TD de 1952 en mauvais état au prix de 5'000 francs. À ses heures perdues, Michel Dupont restaure cette antiquité. Il effectue lui-même la majorité des travaux. Pour ce faire, il achète des pièces de rechange et fait effectuer des travaux pour un montant de 7'000 francs (TVA de 7,6 % comprise). Après la restauration du véhicule, il le revend au prix de 30'000 francs à la société Oldtimer SA sise à Winterthur. Cette société vend le véhicule au prix de 38'000 francs à David Müller de Bâle.</i>	
<b>Réglementation actuelle</b>	<b>Possibilité de réforme</b>
<i>Dans sa facture à David Müller, la société Oldtimer SA ne facture pas la TVA. Elle ne peut donc pas non plus déduire l'impôt préalable.</i>	<i>La société Oldtimer SA facture la voiture à David Müller avec 7,6 % de TVA, soit 2'684 francs. Elle peut cependant effectuer une déduction «fictive» de l'impôt préalable d'un montant de 2'118 fr. 95 sur les 30'000 francs, bien que la TVA grevant la MG ne soit que de 494 fr. 40. La société Oldtimer SA a donc obtenu un dégrèvement trop important (de l'624 fr. 55).</i>
<i>La voiture est donc toujours grevée d'un montant de TVA de 494 fr. 40 sur les pièces de rechange et le travail.</i>	<i>Pour l'acquéreur David Müller, la TVA grevant la MG se monte à 2'684 francs.</i>
<i>La TVA encaissée par la Confédération se monte à 565 fr. 05 (marge de 8'000 fr.: 107,6 % x 7,6 %).</i>	<i>La TVA encaissée par la Confédération se monte à 565 fr. 05 (2'684 francs moins 2'118 fr. 95).</i>

*Exemple 4:*

<i>Philippe Durand vend sa BMW 530d âgée de deux ans au prix de 51'000 francs à la société Automobiles SA. Cette société vend le véhicule au prix de 56'000 francs à la société Machines SA, qui l'utilise comme voiture de direction.</i>	
<b>Réglementation actuelle</b>	<b>Possibilité de réforme</b>
<i>La société Automobiles SA ne peut pas</i>	<i>La société Automobiles SA peut effec-</i>

<p>déduire l'impôt préalable sur l'acquisition du véhicule. Elle a donc deux possibilités pour la vente:</p> <p>1. Elle ne mentionne pas la TVA dans sa facture à la société Machines SA. En revanche, elle mentionne «imposition de la marge». C'est pourquoi la société Machines SA n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable.</p> <p>2. La société Automobiles SA facture la vente avec la TVA. La société Machines SA peut donc demander la déduction de l'impôt préalable.</p>	<p>tuer une déduction «fictive» de l'impôt préalable d'un montant de 3602 fr. 20 sur le prix de vente (51'000 francs). Elle facture la BMW avec la TVA, soit 3'955 fr. 40, et la société Machines SA déduit l'impôt préalable correspondant.</p>
<p>1<sup>re</sup> possibilité: pour la société Machines SA, la taxe occulte grevant la BMW se monte à 3'955 fr. 40 (<math>[51'000 \text{ fr.} + 5'000 \text{ fr.}] : 107,6 \% \times 7,6 \%</math>).</p> <p>2<sup>e</sup> possibilité: pour la société Machines SA, la taxe occulte grevant la BMW se monte à 3'602 fr. 25 (<math>51'000 \text{ fr.} : 107,6 \% \times 7,6 \%</math>).</p>	<p>Pour la société Machines SA, la BMW n'est grevée d'aucune taxe occulte.</p>
<p>La TVA encaissée par la Confédération se monte à 353 fr. 15 (<math>5'000 \text{ fr.} : 107,6 \% \times 7,6 \%</math>).</p>	<p>Non seulement la Confédération n'encaisse pas de TVA, mais, en plus, elle fait une perte de 3'602 fr. 20.</p>

### Exemple 5:

<p>Philippe Durand vend son Audi TT 3.2 quattro, âgée d'une année au prix de 50'000 francs à la société Automobiles SA. Cette dernière revend le véhicule au prix de 48'000 francs à Fabienne Müller.</p>	
<p><b>Réglementation actuelle</b></p>	<p><b>Possibilité de réforme</b></p>
<p>Dans la facture adressée à Fabienne Müller, la société Automobiles SA n'a pas mentionné la TVA; en revanche, elle a mentionné «imposition de la marge».</p>	<p>La société Automobiles SA peut effectuer une déduction «fictive» de l'impôt préalable d'un montant de 3'531 fr. 60 sur les 50'000 francs. Elle facture l'Audi TT à Fabienne Müller au prix de 48'000 francs (y compris 3'390 fr. 35 de TVA).</p>
<p>L'Audi TT reste grevée d'une taxe occulte de 3'531 fr. 60 (<math>50'000 \text{ francs} : 107,6 \% \times 7,6 \%</math>)</p>	<p>Pour Fabienne Müller, l'Audi TT est grevée d'une TVA de 3'390 fr. 35.</p>
<p>La Confédération n'encaisse pas de TVA.</p>	<p>La Confédération subit une perte TVA de 141 fr. 25.</p>

### **a) Conséquences pour les assujettis**

Accorder également la déduction de l'impôt préalable aux dépenses des personnes non assujetties permet d'éliminer dans ce domaine les charges fiscales dissimulées. En cas de revente à perte de biens identifiés ou de transaction transfrontière, l'assujetti profite de cette réglementation car il peut déduire un impôt préalable plus important que celui réellement accumulé lors des livraisons précédentes de ces biens. En outre, une source d'erreur constatée lors des contrôles de l'AFC est éliminée, car il ne faut plus apporter de corrections liées à un impôt indûment déclaré.

### **b) Conséquences économiques**

Conformément au système, les charges préalables sur des dépenses affectées à des fins fiscales sont éliminées. Les désavantages concurrentiels sont ainsi atténués. Toutefois, il y a une surcompensation dans certains cas: un impôt trop important est imputé, ce qui peut entraîner des désavantages concurrentiels pour les vendeurs de biens neufs.

### **c) Conséquences pour le consommateur**

Si l'imputation fondée sur la déduction «fictive» de l'impôt préalable est transférée au client, la charge fiscale grevant l'acquéreur non assujetti est la même que dans le cadre du système actuel. Lorsque l'imputation n'est pas transférée ou n'est transférée qu'en partie, il s'ensuit une charge supplémentaire. Ce sont notamment les consommateurs ayant un siège à l'étranger qui profitent de cette possibilité de réforme, car ils obtiennent maintenant des objets entièrement exonérés de la TVA. Dans certains cas, il en résulte même un dégrèvement dépassant largement la TVA effectivement comprise dans ces objets (cf. exemple 2).

### **d) Comparaison avec l'UE**

Dans la 6<sup>e</sup> Directive, l'imposition de la marge se nomme imposition de la différence et elle est réglée à l'article 26bis. L'article 26bis concerne les livraisons par des revendeurs assujettis d'objets d'art, de pièces de collection et d'antiquités (cf. annexe à la 6<sup>e</sup> Directive) ainsi que les livraisons de biens usagés. Les métaux précieux et les pierres précieuses ne tombent pas dans le champ de l'imposition de la différence. Est considéré comme un «assujetti-revendeur» toute personne qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou importe des biens du type décrit ci-dessus dans l'intention de les revendre (art. 26bis, partie A).

Le revendeur assujetti peut appliquer l'imposition de la différence lorsque:

- les biens lui sont livrés à l'intérieur de l'espace communautaire et lorsque
- il n'a pas le droit de déduire l'impôt préalable sur l'achat de ces biens. Le revendeur assujetti doit donc avoir acheté les biens en question à un entrepreneur non assujetti ou exclu du champ de l'impôt ou à un revendeur qui a lui-même appliqué la méthode d'imposition de la différence. La TVA due ou payée, le cas échéant, par le revendeur (p. ex. impôt sur l'importation) n'est pas déductible (art. 26bis, partie B, al. 7).

L'imposition se calcule d'après la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat. Les Etats membres peuvent cependant prévoir que le revendeur fixe la base de calcul non seulement d'après la dif-

férence individuelle mais aussi d'après la différence globale (art. 26bis, partie B, par. 3 ss).

Les assujettis-revendeurs qui appliquent l'imposition de la différence doivent (comme c'est le cas dans la réglementation suisse) indiquer séparément dans leur comptabilité les opérations relevant de l'application du régime normal de la TVA et celles du régime particulier de l'imposition de la différence (art. 26bis, partie B, par. 8). En outre, ils ne peuvent pas faire apparaître séparément sur la facture qu'ils délivrent la taxe afférente aux livraisons de biens qu'ils soumettent au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire (art. 26bis, partie B, par. 9).

Les Etats membres ont généralement appliqué l'article 26bis de la 6<sup>e</sup> Directive conformément à l'esprit des directives. Les lois allemande et autrichienne sur l'impôt sur le chiffre d'affaires présentent la particularité qu'elles ne parlent pas de «Gebrauchtgegenstände» (= biens usagés), mais seulement de «beweglichen körperlichen Gegenstände» (= biens mobiliers identifiables) (§ 25a Abs. 1 D-UStG et § 24 Abs. 1 Ö-UStG). Cela s'explique par le fait que, conformément à la conception de la circulation des marchandises, les biens qui tombent sous le coup de la réglementation spéciale sont déjà «usagés» (§ 276a D-UStR). Toutefois, il peut arriver dans des cas exceptionnels que des biens non usagés tombent également dans le champ de l'imposition de la différence (p. ex. vente d'une voiture de tourisme qu'un particulier a gagné à une loterie).

Le droit communautaire correspond donc à la réglementation actuelle de la Suisse en matière d'imposition de la marge. La proposition de réforme et, à plus forte raison, la proposition du groupe de travail Spori ne sont pas conformes à la réglementation européenne.

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Comme le montrent les exemples 2, 4 et 5, la nouvelle réglementation entraîne des diminutions de recettes par rapport à la réglementation actuelle dans le domaine des transactions et des reventes internationales à perte, d'une part, et lorsque des acquéreurs assujettis de biens soumis à l'imposition de la marge peuvent demander la déduction de l'impôt préalable. On estime que le montant annuel de la diminution de recettes fiscales se situera entre 30 et 40 millions de francs.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

La nouvelle réglementation risque d'entraîner une augmentation plutôt qu'une diminution de la charge administrative. Dorénavant, la déduction de l'impôt préalable devrait également être accordée sur la base de justificatifs délivrés par des non-assujettis qui ne sont pas tenus de tenir une comptabilité.<sup>258</sup> Les pièces justificatives délivrées par des non-assujettis doivent pouvoir être distinguées de celles délivrées par des assujettis qui sont émis sans impôt (p. ex. opérations exclues du champ de l'impôt, procédures de déclaration, etc.) et qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Le fait que des pièces justificatives sans mention de l'impôt devraient également donner droit à la déduction de l'impôt préalable entraînera inévitablement d'importants problèmes. Les désavantages que subissent les assujettis-revendeurs de biens usagés par rapport aux particuliers qui vendent des biens usagés

<sup>258</sup> Actuellement, cela n'est possible que lorsque des assujettis achètent des produits naturels à des producteurs non assujettis.

sont suffisamment compensés dans le cadre de la réglementation actuelle de l'imposition de la marge. Le fait que des entrepreneurs non assujettis puissent introduire certains biens dans l'économie est lié à l'existence d'opérations exclues du champ de l'impôt, d'une part, et à la limite déterminant l'assujettissement obligatoire, d'autre part. Dans de nombreux cas, les désavantages qui en découlent peuvent être éliminés en optant pour l'assujettissement.

## **6.10 Déduction de l'impôt préalable des frais de nourriture**

### **6.10.1 Situation**

Lorsqu'un assujetti affecte des biens et des services à une fin imposable, il peut demander, dans le décompte TVA qu'il adresse à l'AFC, la déduction à titre d'impôt préalable de l'impôt que d'autres assujettis lui ont facturé, de l'impôt qu'il a déclaré pour des services qu'il a acquis d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et, enfin, de l'impôt à l'importation qu'il doit payer ou qu'il a payé sur l'importation de biens. Par contre, l'impôt préalable n'est pas déductible lorsque l'assujetti utilise d'emblée ces biens et ces services, par exemple à des fins privées ou pour une activité exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 18 LTVA.

Ces principes connaissent cependant des exceptions. Par exemple, seule la moitié des frais de nourriture et de boisson peut être portée en déduction de l'impôt préalable, même si ces frais sont exclusivement affectés à des fins imposables.

Exemple:

La société Machines S.A. ne fournit que des prestations imposables. Après une discussion, elle invite un client important au restaurant X. Il y a 28,96 francs de TVA sur la facture de 410 francs. La société Machines S.A. ne peut cependant porter en déduction à titre d'impôt préalable que 50 % de ce montant, soit 14,48 francs.

La raison de cette limitation partielle du droit à la déduction de l'impôt préalable est que les frais de nourriture et de boisson doivent être considérés, ne serait-ce que partiellement, comme une consommation finale et ce, même pour un assujetti.

### **6.10.2 Déduction de la totalité de l'impôt préalable pour les frais de nourriture**

Dans son projet de loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée<sup>259</sup>, la commission de l'économie et des redevances du Conseil national avait prévu que toutes les prestations acquises à des fins commerciales devaient donner droit à la déduction de l'impôt préalable. Dans les deux Chambres, une majorité des parlementaires estime, comme le Conseil fédéral, que les frais de nourriture et de boisson constituent – au moins en partie – une consommation finale.

***Description de cette possibilité de réforme:** Dans l'optique des simplifications de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée visées par ce projet, le Conseil fédéral met en discussion la suppression de cette limitation de la déduction de l'impôt préalable. Les principes généraux de la déduction de l'impôt préalable s'appliqueraient donc*

<sup>259</sup> Rapport du 28 août 1996, FF 1996 708 ss.

*également aux frais de nourriture et de boisson. Une réduction de l'impôt préalable ne devrait donc avoir lieu que lorsque les frais en question sont engagés aussi bien à des fins imposables qu'à des fins exclues du champ de l'impôt.*

**a) Conséquences pour les assujettis**

La réglementation mise en discussion constitue une simplification pour les assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode effective. De plus, elle permet d'éliminer une source d'erreur qui entraîne, pour de nombreux assujettis, des reprises d'impôt dans le cadre des contrôles de l'AFC.

**b) Conséquences économiques**

Dans le domaine de l'économie, cette proposition a des retombées favorables et des retombées défavorables. Ce qui est favorable, c'est que la charge supportée par l'assujetti pour acquitter l'impôt est moins lourde et que la taxe occulte est réduite.

Ce qui est défavorable, par contre, c'est qu'une partie supplémentaire de la consommation finale n'est plus imposée, ce qui est contraire à l'objectif d'un impôt général sur la consommation.

**c) Conséquences pour le consommateur**

Cette nouvelle réglementation n'a pas de conséquences directes pour les consommateurs. Elle institue cependant une différence de traitement entre les repas professionnels et les repas privés.

**d) Comparaison avec l'UE**

Au sein de l'UE, le droit à la déduction de l'impôt préalable est réglé aux paragraphes 17 à 20 de la 6<sup>e</sup> Directive. Les impôts préalables sont déductibles si les conditions générales de l'art. 17, par. 2 et les conditions particulières de l'art. 17, par. 3 sont réunies. Conformément à l'art. 17, par. 5, les montants de l'impôt préalable doivent être répartis au pro rata en cas d'utilisation mixte.

Selon l'art. 17, par. 6 de la 6<sup>e</sup> Directive, les dépenses ne donnant pas droit à la déduction de la TVA doivent être fixées au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de cette directive. Doivent être exclues du droit à la déduction de l'impôt préalable notamment les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel. En font notamment partie les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation. Jusqu'à l'entrée en vigueur de ces règles, les Etats membres de l'UE peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de cette directive. En raison de divergences entre les Etats membres, le projet de directive qui prévoit l'exclusion totale du droit à la déduction de l'impôt préalable pour certaines dépenses n'a pas pu être arrêtée.

Dans ce contexte, on comprend donc pourquoi il existe encore d'importantes divergences entre les législations nationales puisque, conformément à l'art. 17, par. 6 de la 6<sup>e</sup> Directive, les Etats membres peuvent maintenir les limitations et les exclusions du droit à la déduction de l'impôt préalable prévues dans leur droit. Dans plusieurs Etats membres, le droit à la déduction de l'impôt préalable dans le cadre de la nourriture et de la boisson est limité ou totalement exclu. Seul peu d'Etats membres prévoient une déduction complète de l'impôt préalable pour de tels frais.

**La déduction complète de l'impôt préalable** dans le cadre de ces frais est octroyée par exemple en Allemagne, en Espagne, en Estonie, et en France. Toutefois, la loi allemande sur la TVA prévoit l'imposition de ces frais à titre de prestation à soi-

même dans la mesure où ils ne peuvent pas être déduits selon les prescriptions de la loi sur l'impôt sur le revenu. Cette règle ne s'applique pas aux 20 % des frais de restauration appropriés et justifiés qui ne peuvent pas être déduits dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

Le droit à la déduction de l'impôt préalable est **limité** dans le cadre des frais de nourriture et de boisson dans des pays comme l'Autriche, le Danemark, la Lettonie et la Suède. D'après le droit danois, les frais de nourriture et de restauration ne donnent généralement pas droit, ni aux entrepreneurs ni aux employés, à la déduction de l'impôt préalable. Par contre, l'impôt préalable est déductible à hauteur de 25 % pour les prestations relevant des domaines de l'hôtellerie et de la restauration fournies à des fins purement commerciales.

Parmi les pays qui **excluent** totalement les frais de nourriture et de boisson du droit à la déduction de l'impôt préalable, on compte par exemple la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, la Pologne et la Slovaquie.

#### e) **Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Avec les taux de l'impôt actuels, la diminution des recettes annuelles se montent à environ 60 à 80 millions de francs. Toutefois, si les prestations du domaine de l'hôtellerie sont soumises au taux réduit, conformément à l'article 22 P-LTVA du module «deux taux», les conséquences financières sont nettement moins importantes et se montent alors à environ 20 à 30 millions de francs.

#### f) **Économie de la perception (administration)**

Tant dans le domaine des contrôles externes que dans celui des révisions internes, il s'ensuit une certaine diminution du travail.

## 6.11 **Modification de l'imposition du gaz et de l'électricité**

### 6.11.1 **Situation**

D'après le droit actuel, le gaz et l'électricité sont considérés comme des biens (art. 6, al. 3, et art. 73, al. 2, let. b, LTVA). La vente de gaz et d'électricité ne fait donc pas partie des «prestations de services» mais des «livraisons». Le lieu de la livraison du gaz et de l'électricité est également fixé d'après les règles du lieu de la livraison (art. 13 LTVA) lorsque la livraison traverse la frontière. Si la livraison d'électricité est une opération transfrontière, la pratique prévoit l'application d'une réglementation particulière (cf. notice n° 22 de l'AFC concernant l'importation, l'exportation et le transit de l'énergie électrique [courant électrique]). On considère que les prestations dans le domaine de la distribution du gaz et de l'électricité ont lieu à l'endroit où le bénéficiaire de la prestation a son siège (principe du lieu du destinataire).

### 6.11.2 **Réforme possible**

*Description de cette possibilité de réforme: Le 7 octobre 2003, le Conseil de l'Union européenne a, quant à lui, adopté la Directive 2003/92/CE modifiant les dispositions de la 6<sup>e</sup> Directive en matière d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires portant sur le lieu de la livraison de gaz et*

*d'électricité.*<sup>260</sup> *Considérant cette législation, on pourrait également réviser la LTVA dans le sens de cette directive modifiant la 6<sup>e</sup> Directive dans le domaine de la livraison de gaz et d'électricité.*

Les modifications de la 6<sup>e</sup> Directive concernent notamment les domaines suivants:

#### **6.11.2.1 Lieu de la livraison de gaz et d'électricité**

Les opérations concernant le gaz et l'électricité restent des livraisons de biens. Pour déterminer le lieu de la livraison de tels biens, il faudrait cependant préciser dans la LTVA, conformément à la modification de la 6<sup>e</sup> Directive, que les livraisons de gaz et d'électricité doivent être imposées au lieu du bénéficiaire de la prestation (principe du «lieu du destinataire», cf. art. 5, al. 1, P-LTVA). Si le destinataire des livraisons effectuées par le distributeur de gaz ou d'électricité est domicilié à l'étranger, l'opération est alors considérée comme étant effectuée à l'étranger et n'est donc pas soumise à la TVA suisse.

#### **6.11.2.2 Prestations de services en matière de distribution de gaz et d'électricité**

La livraison de gaz et d'électricité se fait via des réseaux de distribution auxquels les exploitants donnent accès. Afin d'éviter les doubles impositions ou l'absence d'imposition, les dispositions concernant le lieu de fourniture des prestations de transmission et de transport devraient être harmonisées avec celles de la Directive de modification de la CE du 7 octobre 2003. Conformément au supplément apporté à l'art. 9, par. 2, let. e de la 6<sup>e</sup> Directive CE, il faudrait également soumettre au principe du lieu du destinataire l'octroi de l'accès à ces réseaux de distribution. D'après le présent projet et conformément à la réglementation en vigueur, les prestations de services sont imposées à l'endroit où le prestataire a son siège.

#### **6.11.2.3 Importation de gaz et d'électricité**

Si l'importation de gaz et d'électricité ne devait désormais plus être considérée comme une importation de biens dont l'imposition relève de la compétence de l'AFD, mais comme une prestation de services transfrontière, un nouveau chiffre devrait être ajouté à l'art. 39 LTVA, qui exonérerait de l'impôt l'importation de gaz et d'électricité.

Actuellement, l'AFD impose le gaz au moment de l'importation sans beaucoup de travail et inscrit cette opération dans ses statistiques. Pour ce faire, elle a créé un centre de compétence dans un office des douanes. Si la législation prévoyait le prélèvement d'une taxe d'incitation sur les COV pour le gaz, ce serait également l'AFD qui percevrait cette taxe à l'importation.

En revanche, c'est l'AFC qui prélève l'impôt sur l'électricité importée. L'art. 46 de la nouvelle loi sur les douanes arrêtée par le Parlement, qui entrera vraisemblablement en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2007, prévoit cependant qu'il incombe au Conseil fédéral de régler la procédure douanière applicable à l'énergie électrique. Cette disposition donne à l'AFD un outil pour imposer l'importation d'électricité avec pour objectif

<sup>260</sup> JO UE n° L260 du 11 octobre 2003, p. 8 s.

d'instaurer une procédure de taxation douanière simple dans le cadre de ce type d'importation (comme pour l'importation du gaz).

En principe, le courant électrique est également considéré comme une marchandise (cf. numéro de barème 2716.0000; art. 6, al. 3 et 73, al. 2, let. b, LTVA). Le courant électrique est également défini comme une marchandise dans les recommandations de l'ONU (Statistiques du commerce international de marchandises, concepts et définitions, n° 52, rév. 2, New York, 1998); il doit également être pris en compte en tant que tel dans les statistiques du commerce suisses.

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

Actuellement, moins de 100 assujettis seraient concernés par la modification de l'imposition des livraisons transfrontières de gaz via des gazoducs et d'électricité via le réseau. Ces assujettis devraient déclarer périodiquement à l'AFC le gaz et l'électricité qu'ils se font livrer par des entreprises sises à l'étranger, comme c'est le cas pour les prestations de services fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger. Si le marché du gaz et de l'électricité devait être libéralisé, le nombre d'assujettis concernés augmenterait; les fournisseurs étrangers devraient s'inscrire au registre des assujettis en Suisse lorsqu'ils fournissent du gaz ou de l'électricité à un non-assujetti en Suisse.

#### **b) Conséquences économiques**

La modification de l'imposition des livraisons transfrontières de gaz via des gazoducs et d'électricité via le réseau n'entraîne pas de conséquences économiques si la consommation en Suisse de ces biens est entièrement soumise à l'impôt.

#### **c) Conséquences pour le consommateur**

Si le marché du gaz et de l'électricité est libéralisé, chaque consommateur peut choisir le fournisseur qui lui convient. S'il est garanti que la consommation en Suisse de gaz et d'électricité est soumise à l'imposition en Suisse même en cas de libéralisation, cette modification n'entraîne aucune conséquence pour le consommateur. L'imposition des livraisons de gaz et d'électricité à des assujettis suisses peut être assurée en les obligeant de déclarer ces livraisons dans leur décompte périodique avec l'AFC (livraison «*business to business*», «B2B»).

Par contre, l'imposition des livraisons de gaz et d'électricité ou des prestations de services qu'une entreprise sise à l'étranger effectue en faveur de non-assujettis suisses ne peut pas être assurée, même lorsque ces derniers doivent déclarer les biens qu'ils se font livrer de l'étranger (livraisons «*business to consumer*», «B2C»). Il y a en effet peu de chances que le bénéficiaire final privé atteigne la franchise de 10'000 francs par an.

Afin d'assurer l'imposition complète des livraisons de gaz et d'électricité, il faudrait passer au principe du lieu du destinataire, comme dans le cadre des services dans le domaine de la télécommunication. En d'autres termes, les fournisseurs étrangers de gaz et d'électricité devraient s'inscrire au registre des assujettis suisses. Une inscription du fournisseur étranger ne serait toutefois prévue que lorsqu'il livre du gaz ou de l'électricité à un bénéficiaire suisse non-assujetti et lorsque ce gaz ou cette électricité est consommé en Suisse. Afin de respecter complètement le principe du lieu du destinataire, il conviendrait en outre de régler l'exploitation des réseaux de distribution.

## **d) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Si la consommation est entièrement imposée en Suisse, il ne faut pas s'attendre à des retombées sur les recettes fiscales de la Confédération.

## **e) Économie de la perception (administration)**

Les charges administratives de l'AFD liées à l'imposition des importations de gaz seront supprimées. Toutefois, étant donné que le gaz doit de toute façon être déclaré à l'importation (même si la TVA n'est pas perçue) et qu'il est soumis à d'autres taxes lors du dédouanement, la réduction de la charge administrative ne serait pas très importante.

Actuellement, le gaz qui arrive en Suisse via des gazoducs doit être déclaré périodiquement pour l'acquiescement des droits de douane à l'importation. La quantité de gaz importé est notée dans différentes stations de mesure. Dans le cadre de l'acquiescement des droits de douane à l'importation, c'est également l'AFD qui perçoit l'impôt.

Les entreprises actives dans le secteur de l'énergie électrique doivent déclarer mensuellement l'électricité qu'elles importent via le réseau à l'Office fédéral de l'énergie et à la société Etrans SA (5080 Laufenburg). Sur la base de ces déclarations, elles doivent calculer elles-mêmes le montant de l'impôt dû sur l'importation et déclarer ce montant dans le décompte périodique avec l'AFC à titre d'acquisition de prestations de service provenant d'une entreprise sise à l'étranger.

Globalement, les conséquences de la nouvelle réglementation devraient être neutres quant à l'efficacité de la perception.

## **6.12 Modification de la notion de livraison**

### **6.12.1 Situation**

D'après l'art. 6, al. 1, LTVA, il y a livraison lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom est accordé à une personne. L'al. 2 de cette disposition qualifie également de «livraison»

- la remise d'un bien sur lequel des travaux ont été effectués sur la base d'un contrat d'entreprise (notamment des travaux d'entretien et de réparation, de supervision ou de contrôle de fonctions);
- la mise à disposition d'un bien pour un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (notamment la location et l'affermage).

Fondamentalement, le présent projet de modification de la LTVA ne modifie rien à cette qualification (art. 3, let. d, P-LTVA).

En ce qui concerne la notion de «prestation», le droit suisse de la TVA diffère de celui inscrit dans la 6<sup>e</sup> Directive. La question de la qualification des opérations inscrites à l'art. 6, al. 2, LTVA en «livraisons» ou «prestations de services» est importante car, selon la qualification donnée, le lieu de ces opérations est réglé différemment. C'est pourquoi se pose la question de savoir si la notion de «livraison» inscrite dans la LTVA ne devrait pas être harmonisée avec les opérations de livraison contenues dans le droit européen (6<sup>e</sup> Directive).

### 6.12.2 Réforme possible

*Description de cette possibilité de réforme: La notion de livraison, telle qu'elle est appliquée actuellement en vertu de l'art. 6 LTVA, est adaptée aux dispositions de l'art. 5, par. 4 de la 6<sup>e</sup> Directive. La teneur du nouvel article pourrait être la suivante:*

*«Est considérée comme une livraison la transmission du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire. Est également considérée comme une livraison la transmission 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. Est également considérée comme une livraison la transmission d'un bien entre le commettant et le commissionnaire (ou inversement en cas de commission d'achat) fondée sur un contrat de commission».*

Pour que la notion de livraison de la LTVA puisse être adaptée à celle du droit communautaire, il faudrait que cette notion soit harmonisée dans ce droit, spécialement dans la 6<sup>e</sup> Directive. Malgré les efforts faits à l'échelon de la CE pour harmoniser certaines notions terminologiques, il existe toujours de grandes différences entre les Etats membres en raison de leurs réglementations nationales, notamment dans le domaine de la qualification de certaines opérations en «livraisons» ou en «prestations de services». D'autres réforme au sein de la CE ont buté récemment sur des divergences insurmontables en matière de qualification, par exemple la réforme des prestations de leasing international («cross-border leasing»). Tandis que certains Etats membres qualifient des opérations de «prestations de services», d'autres les qualifient de «livraisons».<sup>261</sup>

Faute de réelles chances de succès, la Commission de l'UE ne tient pas à établir des règles définitives de qualification d'une opération en «livraison» ou en «prestation de services». Elle préfère se limiter à qualifier clairement les opérations incontestables ou, si elles sont contestables, à présenter les conséquences juridiques et la manière de qualifier les opérations selon qu'elles ont été qualifiées en «prestations de services» ou en «livraisons» en vertu du droit national de l'Etat membre concerné. Par conséquent, le projet de Directive ne définit pas quelles opérations doivent être qualifiées de «livraisons» et quelles opérations doivent être qualifiées de «prestations de services».

Au niveau du droit communautaire, on applique toujours les principes législatifs de la CJCE pour délimiter les «prestations de services» des «livraisons».<sup>262</sup> C'est la nature de l'opération qui est déterminante; cette nature se détermine dans le cadre d'une analyse globale du point de vue de l'utilisateur moyen. Les prestations de services peuvent très bien nécessiter de petites livraisons de biens. Cependant, si ces livraisons ne représentent qu'une petite partie de l'opération, cette opération doit être qualifiée de prestation de services.

Ci-dessous, on a présenté quatre domaines concrets dans lesquels la solution actuelle de la Suisse n'est pas conforme au droit communautaire. Pour chacun de ces domai-

<sup>261</sup> Cf. ch. 6.12.2.3.

<sup>262</sup> Arrêt de la CJCE du 2 mai 1996, affaires C-322/99 et C-323/99, point 62, Fischer et Brandenstein / Arrêt de la CJCE du 25 février 1999, affaire C-349/96, *Card Protection Plan*.

nes, on a montré quelles devraient être les modifications permettant d'harmoniser le droit suisse et le droit communautaire.<sup>263</sup>

### 6.12.2.1 Travaux sur des biens mobiliers corporels et livraison d'ouvrages

La notion de livraison d'ouvrage («*Werklieferung*») utilisée en Allemagne et en Autriche n'a pas d'équivalent dans le droit communautaire. Il en va de même pour les notions qui se sont muées en «aides à l'interprétation» [notion de la commande de matériel, retard (justifié ou non) dans la livraison du matériel].

La loi sur le chiffre d'affaires de chacun de ces deux pays prescrit la manière dont il faut délimiter les éléments de «livraison» et les éléments de «prestation de service» dans le cadre d'une prestation unitaire. La 6<sup>e</sup> Directive ne contient pas une telle réglementation; l'art. 15, al. 3 de la nouvelle Directive ne fait que donner aux Etats membres la compétence de qualifier de «livraison» certaines prestations du domaine de la construction. On ne peut pas en tirer une règle générale pour les livraisons d'ouvrages. D'une part, l'art. 15, al. 3 de la nouvelle 6<sup>e</sup> Directive ne concerne que le cas spécial des prestations dans le domaine de la construction. D'autre part, cet article ne concerne que les opérations que les Etats membres qualifient de livraison pour des raisons de neutralité concurrentielle.

Conformément à l'art. 34, al. 1 de la nouvelle 6<sup>e</sup> Directive, cette livraison est imposée par le pays de destination Le transport (préalable) des composantes principales entrant dans la fabrication de l'ouvrage destiné à la livraison est considéré comme un transfert intracommunautaire exclu du champ de l'impôt (art. 18, al. 2, let. f, nouvelle 6<sup>e</sup> Directive).

Tant qu'un bien matériel est simplement traité, ce traitement est considéré comme une prestation de services et il est donc imposé par l'Etat dans lequel il est effectué. Pour les prestations fournies dans le cadre d'un contrat d'entreprise qui consistent à traiter un bien («*movable property*») et à exporter ensuite ce bien traité (fabriqué ou réparé) dans un autre Etat membre, il existe une réglementation uniforme selon laquelle le droit d'imposer peut être transféré à un autre Etat membre par l'utilisation d'un autre numéro d'identification TVA. Cette réglementation serait maintenue dans la nouvelle définition du lieu des prestations de services.

Toutefois, dans la mesure où le mandataire transporte des matières premières dans l'Etat membre du mandant pour l'élaboration d'un ouvrage et qu'après avoir élaboré cet ouvrage conformément au contrat, le mandant reprend l'ouvrage (par. ex construction d'installations), le traitement fiscal varie fortement d'un Etat contractant à un autre. Dans certains Etats membres, le mandataire étranger doit s'inscrire au registre TVA; dans d'autres Etats membres, la dette fiscale est reportée, dans la mesure du possible, au mandant régulier de cet Etat («*reverse charge*»).

<sup>263</sup> En juillet 2003, la Commission s'est lancée dans la révision de la 6<sup>e</sup> Directive. Elle a présenté un projet de Directive le 15 avril 2004 [Com (2004) 246 définitif]. Même si on ne peut pas encore prévoir la date d'entrée en vigueur de cette nouvelle Directive de la Commission, on est obligé de tenir compte, si on veut obtenir une image complète, des commentaires et des précisions quant aux «livraisons» et aux «prestations de services» contenues dans les articles concernés, à savoir les art. 15 ss et 25 ss. C'est pourquoi, le texte ci-après se réfère, tant que faire se peut, également à la nouvelle version de la 6<sup>e</sup> Directive, dans la mesure où cette nouvelle version est plus complète et plus précise que l'actuelle 6<sup>e</sup> Directive, notamment parce qu'elle tient compte de la jurisprudence actuelle de la Cour de justice des Communautés européennes.

### *Réglementation en vigueur en Suisse*

La réglementation actuelle, fortement simplifiée le 1<sup>er</sup> janvier 2005<sup>264</sup> et décrite dans la feuille d'information TVA n° 5 «Importation de biens en relation avec une livraison relevant d'un contrat d'entreprise», est beaucoup plus claire pour les mandataires étrangers que la réglementation européenne. Si certaines conditions sont remplies, la pratique actuelle accorde même au mandataire étranger le droit d'option de ne pas s'inscrire au registre suisse des assujettis. Le droit communautaire n'accorde pas un tel droit d'option.

Dans la mesure où le mandataire étranger souhaite être inscrit au registre suisse des assujettis, il se peut qu'il soit obligé de nommer un représentant fiscal en Suisse, ce qui occasionne une charge administrative et, donc, des coûts. Toutefois, s'il s'organise soigneusement, le mandataire étranger peut éviter ces frais. L'obligation d'établir une planification fiscale soignée découle également du traitement douanier des biens lors de leur exportation de la CE et de leur importation en Suisse. Il faut tenir compte de cette obligation indépendamment du fait que la prestation est qualifiée de livraison ou de prestation de services. En fait, la seule raison de l'obligation d'établir une planification soignée est le franchissement d'une frontière.

De même, la réglementation en vigueur en Suisse ne peut pas entraîner une double imposition, car, du point de vue du droit communautaire, le lieu de la prestation est toujours le lieu où la prestation est fournie, c'est-à-dire en l'occurrence en Suisse.

Pour requalifier la livraison effectuée dans le cadre d'un contrat d'entreprise en prestation de services, il faudrait élargir la notion juridique de la prestation de services fournie par une entreprise ayant son siège à l'étranger (art. 10 LTVA).

Il faudrait notamment répondre à la question de savoir comment les prestations fournies par un mandataire étranger (p. ex. un cuisiniste ou un couvreur étranger) à un bénéficiaire non assujetti (personnes physiques ou associations) doivent être imposées. Dans la mesure où on viserait à transférer la charge fiscale au bénéficiaire dans tous les cas, le mandant privé devrait se soumettre à l'impôt à partir d'un certain chiffre d'affaires, ce qui entraînerait un élargissement indésirable du champ d'application de l'art. 24 LTVA. Tant que les prestations acquises par le mandant suisse n'auraient pas atteint le montant minimal, ce qui serait vraisemblablement le cas des personnes physiques et des associations, ces prestations ne seraient pas imposables à titre de prestations acquises d'une entreprise ayant son siège à l'étranger. Les bénéficiaires de la prestation bénéficieraient ainsi de prestations exonérées. Par contre, un mandataire suisse devrait imposer de tels chiffres d'affaires, ce qui le pénaliserait dans le jeu de la concurrence.

Si le transfert de la charge fiscale n'est pas souhaité dans le cadre de prestations à des mandants privés, le mandataire étranger devrait néanmoins se laisser imposer par la Suisse afin que l'imposition des ses prestations soit garantie. Suivant que le partenaire contractant est un assujetti (transfert possible) ou non, cela risquerait d'entraîner deux procédures parallèles de taxation de la TVA. Il apparaît que cette double procédure est contraire à la simplification de la réglementation et des principes de la TVA.

<sup>264</sup> Cf. changement de pratique, ch. 2.3.2.

### 6.12.2.2 Livraison de biens immobiliers

Dans le domaine de la livraison de biens immobiliers, le droit communautaire et le projet de Directive font la distinction entre:

- les biens-fonds non bâtis et non viabilisés, qui sont exonérés;
- les biens-fonds non bâtis mais viabilisés. La livraison de ces biens-fonds est soumise à l'impôt. Pendant la période transitoire, les Etats membres peuvent soit continuer d'exonérer ces livraisons, soit accorder le droit d'opter pour l'imposition (art. 28, al. 3, let. b en relation avec art. 4, al. 3, let. b de la 6<sup>e</sup> Directive);
- les biens-fonds bâtis. La première livraison précédant la première occupation d'un bâtiment ou des parties d'un bâtiment ainsi que du bien-fonds et du terrain qu'il occupe est soumise à la TVA. Les Etats membres peuvent également exonérer ces premières livraisons ou accorder le droit d'opter pour l'imposition. Les livraisons ultérieures de bâtiments ou de parties de bâtiments ainsi que de biens-fonds et du terrain qu'ils occupent sont en principe exonérées. Mais là également, les Etats membres peuvent accorder le droit d'option pour l'imposition. Il découle du texte de l'art. 4, al. 3 de la 6<sup>e</sup> Directive que «les bâtiments ou les fractions de bâtiments et le sol y attaché ne peuvent être dissociés aux fins de la TVA».<sup>265</sup>

La location ou l'affermage d'un bien-fonds pour une durée déterminée avec octroi au possesseur de l'option d'acquies ultérieurement le bien est réglée de manière compliquée dans le droit communautaire et laisse aux Etats membres une grande marge de manœuvre pour effectuer une qualification fiscale. Cette qualification pourrait notamment être fondée sur le fait que ces opérations relèvent clairement des droits réels.

#### *Réglementation en vigueur en Suisse*

En Suisse, le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles ainsi que la location et l'affermage d'immeubles et de parts d'immeubles sont généralement exclus du champ de la TVA (art. 18, ch. 20 et 21, LTVA). Le présent projet de loi exclut également ces prestations du champ de la TVA (art. 18, al. 1, ch. 13 à 15, P-LTVA). En revanche, l'assujettissement volontaire (option) doit être accordé sans restriction pour les immeubles exploités à des fins professionnelles (art. 15, al. 1, let. b, P-LTVA).

Globalement, on peut affirmer que les adaptations au droit communautaire dans le domaine des opérations liés au transfert ou à la mise à disposition de biens-fonds sont d'autant plus difficiles que, dans ce domaine, le droit communautaire n'est pas unifié. Dans le cadre de ces transactions, on est actuellement obligé de déterminer de façon détaillée pour chaque assujetti les données fiscales directes et indirectes de l'Etat membre concerné, c'est-à-dire de l'Etat dans lequel le bien-fonds se trouve (transactions «*outbound*»). Dans la mesure où il s'agit d'un bien-fonds situé en Suisse (transactions «*inbound*»), on peut exiger de l'assujetti étranger qu'il s'acquitte du même travail.

<sup>265</sup> Arrêt de la CJCE du 8 juin 2000, affaire C-400/98 – Breitsohl, arrêt de la CJCE 2000, I-4352, Recueil 2000, p. 329.

### 6.12.2.3 Location et contrats confinant à une location (*leasing*)

Conformément à l'art. 15, al. 2, let. b de la 6<sup>e</sup> Directive, le droit communautaire n'admet, dans le cadre de la location, qu'il y a une livraison avec remise de l'objet (uniquement) au moment de l'acquisition de la propriété, c'est-à-dire au plus tard au moment où le dernier acompte est payé. Cette réglementation élargit la notion de livraison à tous les cas dans lesquels le droit de possession débouche en fin de compte sur un transfert de propriété et représente par conséquent la forme la plus intensive de l'acquisition du pouvoir de disposer économiquement d'un bien, et ce, même si cette livraison n'est effectuée qu'à un moment ultérieur (mais déjà convenu entre les parties).

A contrario, il semblerait logique par exemple de qualifier un contrat de *leasing* de prestation de services puisque la propriété n'est pas acquise «automatiquement» à l'échéance du contrat; les contrats de *leasing* ne sont cependant pas qualifiés de la même manière dans les différents Etats membres. À titre d'exemple, on citera ici une situation qui a existé en Allemagne et en Hongrie dans le domaine de l'impôt sur le chiffre d'affaires et qui a été décrite récemment dans la littérature allemande.<sup>266</sup> Dans le droit allemand sur le chiffre d'affaires, on estime, en s'inspirant du droit de l'impôt sur le rendement (*Ertragssteuerrecht*), que les biens en *leasing* ont été livrés lorsque ces biens peuvent être attribués au preneur de *leasing* selon le droit sur l'impôt sur le revenu. D'après le droit hongrois, la qualification de location (prestation de services) ou de vente (livraison) dépend du fait que le bien économique mis à disposition passe, ou ne passe pas, automatiquement dans la propriété du locataire à l'échéance du contrat de location. S'il passe automatiquement dans la propriété du locataire, il s'agit d'une location feinte au moment de la remise du bien en *leasing*, c'est-à-dire en réalité d'une livraison. Si tel n'est pas le cas, alors il s'agit bien d'une prestation de services. Ce raisonnement est également valable lorsque le locataire ne reçoit que le droit d'opter pour l'acquisition.

Il apparaît que ces divergences entre les Etats au niveau de la qualification d'un rapport contractuel de livraison ou de prestation de services entraînent des conflits de qualification dans les rapports de *leasing* internationaux. Le seul moyen d'éviter de tels conflits est de fixer des règles pour la qualification du *leasing* à l'échelle de l'UE. Les Etats gardent leur autonomie nationale pour qualifier la location ou le *leasing* de livraison ou de prestation de services sur la base des critères les plus divers, ce qui peut entraîner des conflits de qualification dans le cadre des relations de *leasing* «cross-border» au sein de la CE. Ces conflits de qualification peuvent entraîner une double imposition ou, au contraire, l'absence d'imposition. Dans le cas mentionné, ils entraînent une double imposition.

Le projet de Directive prévoit que, dans le cadre de la location de biens autres que des moyens de transport, il faudra faire dorénavant la distinction entre la location à court terme et la location à moyen terme, d'une part, et entre la location à des assujettis et la location à des non-assujettis, d'autre part. Actuellement, la réglementation du droit communautaire pour les prestations de location de biens autres que des moyens de transport est la suivante:<sup>267</sup>

<sup>266</sup> *Leasing «cross-border», «Lieferung oder sonstige Leistung ?»*, Matthias Winter/Carsten Höink, dans recueil 2006, 326.

<sup>267</sup> État au 2 juin 2006, 9913/2/06 REV 2.

Location de biens autres que des moyens de transport	Type de contrat	Lieu d'imposition
À court terme (= jusqu'à 30 jours)	B2B	Principe du lieu du prestataire aux conditions de l'art. 9 d, al. 1, 6 <sup>e</sup> Directive; sinon, principe du lieu du destinataire (règle fondamentale)
	B2C	Principe du lieu du prestataire
À long terme (= 31 jours et plus)	B2B	Principe du lieu du destinataire
	B2C	Principe du lieu du prestataire

En Suisse, on ne fait pas de distinction entre les prestations de services fournies à des entreprises assujetties et celles fournies au consommateur final. L'adaptation de la notion de livraison au droit communautaire nécessiterait la reprise de cette distinction compliquée.

Etant donné que l'on ne sait pas encore exactement quand les modifications prévues du droit communautaire entreront en vigueur et que les réglementations subiront peut-être encore d'autres modifications, il convient de suivre de près l'évolution du droit communautaire européen, notamment en ce qui concerne la modification du lieu de la prestation de services.

Dans l'intention de pouvoir réagir de manière adéquate aux conflits que les règles prévues à l'échelon de l'UE peuvent soulever avec les règles du système suisse de la TVA, l'art. 6 P-LTVA donne au Conseil fédéral la compétence d'adapter, d'une part, la délimitation entre les livraisons et les prestations de services et, d'autre part, le lieu de la prestation de services par voie d'ordonnance, c'est-à-dire rapidement et en respectant les intérêts de l'économie. Il n'est donc pas nécessaire de reprendre la notion de prestation de la 6<sup>e</sup> Directive.

#### 6.12.2.4 Importation

Du point de vue du droit communautaire, on admet qu'il y a importation d'un bien lorsqu'un bien n'appartenant pas à la communauté ou qui n'est pas en circulation libre est introduit dans la CE en provenance d'un État tiers ou de territoires ne faisant pas partie du territoire douanier de la CE (art. 31 de la 6<sup>e</sup> Directive).

L'importation du bien s'effectue en général dans l'Etat membre sur le territoire duquel se trouve le bien lorsqu'il est introduit dans l'espace communautaire (lieu de la première importation, art. 60 de la nouvelle 6<sup>e</sup> Directive).

Ainsi, l'importation est considérée, contrairement à ce que prévoit la législation suisse sur la TVA, comme une opération fondant l'assujettissement. La détermination de l'importation, de l'importateur, du débiteur de l'impôt sur l'importation et des conditions auxquelles cet impôt est dû se fait en principe sur la base des pres-

criptions douanières applicables. C'est pourquoi les droits nationaux sur la TVA se réfèrent dans ce domaine au droit douanier applicable de la CE.<sup>268</sup>

Lorsque l'objet de la livraison est transporté ou expédié depuis le territoire d'un Etat tiers et lorsque le livreur est assujéti à l'impôt sur l'importation, on considère - contrairement aux prescriptions de l'article 31 de la nouvelle 6<sup>e</sup> Directive) - que l'Etat membre d'importation est le lieu de la livraison de l'objet transporté ou expédié et depuis lequel les livraisons ultérieures seront effectuées (art. 33, al. 2, nouvelle 6<sup>e</sup> Directive). Ce transfert de la livraison sur le territoire national, transfert consécutif à l'importation, constitue une importante divergence par rapport à la LTVA et entraîne, dans de nombreux cas, l'assujétissement du livreur étranger par l'Etat membre d'importation.

### *Réglementation en vigueur en Suisse*

D'après le droit en vigueur, un livreur étranger peut opter pour l'assujétissement volontaire s'il impose volontairement ses livraisons à l'étranger (art. 13 LTVA) qui sont destinées à la Suisse. Avec la déclaration d'adhésion qu'il doit déposer en même temps, il est donc inscrit volontairement au registre des assujétis TVA. Sur la base de la déclaration d'adhésion, le détenteur de l'autorisation est tenu d'effectuer toutes les importations conformément à la procédure autorisée et de les soumettre à l'impôt suisse.

La Suisse accorde donc au livreur étranger un droit d'option que le droit communautaire ne connaît pas.

Après une adaptation au droit communautaire, tout livreur étranger souhaitant importer un bien en Suisse serait obligé de s'inscrire au registre des assujétis en Suisse. Dans la mesure où l'importation entraînerait l'assujétissement obligatoire, il faudrait en outre revoir le concept de la limite du chiffre d'affaires déterminant l'assujétissement obligatoire. Dans le cas contraire, le livreur étranger pourrait faire des importations jusqu'à cette limite sans être soumis à l'assujétissement; ce n'est qu'après avoir dépassé cette limite qu'il devrait imposer son chiffre d'affaires. Il faudrait de plus répondre à la question de savoir si cette limite du chiffre d'affaires est une franchise.

#### **a) Conséquences pour les assujétis**

En dehors des conséquences mentionnées ci-dessus, il faut s'attendre que l'adaptation de la notion de livraison au droit communautaire entraîne des distorsions au niveau de la concurrence:

Si la location est considérée comme une prestation de services, le locataire suisse est tenu de déclarer à l'AFC l'impôt sur les prestations d'entreprises dont le siège est à l'étranger (art. 10 et 24 LTVA). La condition est cependant que le locataire acquière annuellement pour plus de 10'000 francs de telles prestations de l'étranger. Cette limite devrait être abaissée lorsque le locataire est une personne physique ou une association (association sportive, troupe de théâtre, etc.). Le locataire n'aurait alors pas à déclarer l'objet concerné à l'AFC en tant qu'acquisition d'une prestation de services à l'étranger. Il pourrait donc bénéficier d'un objet non imposé. Quant au fournis-

<sup>268</sup> Règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, JO L 79 1992, n° L 302; Dispositions d'application de Règlement (CEE).

seur suisse, qui devrait imposer toutes les opérations de ce genre, il serait désavantagé dans le jeu de la concurrence.

**b) Conséquences économiques**

Si la notion de livraison devait être modifiée fondamentalement, les conséquences économiques seraient globalement faibles. Même si on adaptait cette notion à celle de l'UE (ou à certains de ses Etats membres), on ne pourrait pas complètement éviter les doubles impositions. C'est pourquoi il faudrait s'attendre, dans ces cas également, à des désavantages (ponctuels) liés à l'emplacement.

**c) Conséquences pour le consommateur**

L'éventuelle adaptation de la notion de livraison n'entraînerait aucune conséquence pour le consommateur.

**d) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Là non plus, il ne faut pas s'attendre à des conséquences.

**e) Économie de la perception (administration)**

Les adaptations des prestations précitées au droit communautaire auraient plutôt tendance à nuire à l'efficacité de la perception. En ce qui concerne la location d'objets, il faut rappeler notamment ceci:

Si l'importation d'un bien sur le territoire de l'UE est fondée sur un contrat de location, l'impôt à l'importation est perçu bien qu'il s'agisse en fait d'une prestation de services. La Suisse pourrait introduire une réglementation analogue: pour ce faire il faudrait alors créer, pour l'impôt à l'importation, un objet de l'impôt et une exonération sur le territoire suisse. Ce serait en effet la seule façon d'exclure une double imposition ou l'absence d'imposition. Si la location ou le leasing n'est plus considérée uniformément comme une livraison, l'AFD devra alors déterminer, pour chaque contrat de ce type, si l'opération effectuée est une prestation de services ou une livraison. D'après le droit actuel, l'AFD n'est pas compétente en matière d'imposition des prestations de services fournies depuis l'étranger.

## **6.13 Taux réduit pour les boissons alcooliques**

### **6.13.1 Situation**

L'art. 36, al. 1, let. a, LTVA précise que le taux réduit applicable aux boissons et aux aliments ne s'applique pas aux boissons alcooliques. Les boissons alcooliques sont donc toujours imposables au taux normal.

### **6.13.2 Réforme possible: soumission des boissons alcooliques au taux de l'impôt réduit**

Le projet de loi (cf. ch. 2.3) du module «deux taux» prévoit, pour des raisons de neutralité de la concurrence, que les prestations de restauration (sans les boissons alcooliques) soient dorénavant taxées au taux de TVA réduit. Cette mesure permet de débarrasser le système de la TVA de différents problèmes de délimitation. Cependant, elle entraîne de nouveaux problèmes de délimitation. Les restaurateurs qui, selon le droit en vigueur, ne fournissent que des prestations imposées au taux normal, devraient maintenant appliquer deux taux. Autrement dit, cette mesure complique le

décompte de la TVA. En outre, elle oblige le restaurateur à se demander quel taux il doit appliquer au «café pomme» ou au «sorbetodka» ?

**Description de cette possibilité de réforme:** *Si on veut également éliminer ces problèmes de délimitation, il faut étendre le taux réduit à la distribution de boissons alcooliques dans le domaine de la restauration. Toutefois, il est difficile d'imaginer que les boissons alcooliques seraient imposées à un taux inférieur dans le domaine de la restauration que dans le commerce de gros ou dans le commerce de détail. C'est pourquoi il ne peut être question que d'étendre le taux réduit à toutes les ventes de boissons alcooliques. Autrement dit, il ne faut plus tenir compte du lieu auquel la boisson alcoolique est remise (que ce soit dans le domaine de la restauration, de l'hôtellerie, dans le commerce de gros ou le commerce de détail).*

*Toutefois, pour des raisons de politique financière comme pour des raisons de politique de la santé, il est hors de question de réduire le taux de TVA appliqué aux boissons alcooliques. C'est pourquoi la réduction du taux de TVA appliqué aux boissons alcooliques devrait être pleinement compensée par l'augmentation du taux des impôts spéciaux qui existent déjà (bière<sup>269</sup>, alcopops et boissons distillées<sup>270</sup>) ou par l'introduction de nouveaux impôts spéciaux (vin, cidre). Ces impôts frappent le producteur ou, le cas échéant, l'importateur. Tandis que la TVA se fonde sur la valeur de la prestation, la taxation spéciale (p. ex. des boissons distillées) se fonde sur le volume (ou la masse) et sur la teneur en alcool.*

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

Il faut introduire un nouvel impôt spécial sur le vin et sur les autres boissons fermentées. Cela entraîne une charge administrative supplémentaire pour les personnes concernées, c'est-à-dire pour les vigneron·ne·s encaveurs et les cidreries. En revanche, les restaurateurs et les vendeurs de boissons verraient diminuer leur charge administrative, étant donné qu'ils pourraient appliquer le même traitement fiscal à la nourriture et aux boissons.

#### **b) Conséquences économiques**

Globalement, la charge fiscale des boissons alcooliques reste la même. Cette modification profiterait, d'une part, aux fournisseurs de produits de haute qualité (au détriment des fournisseurs de produits à bon marché) et, d'autre part, aux restaurateurs (au détriment des commerçants de détail; cf. exemple let. c ci-dessous).

En outre, il faut tenir compte du fait que la situation des fournisseurs de boissons alcooliques des régions transfrontalières serait moins avantageuse que celle de leurs concurrents étrangers. D'une part, la charge fiscale grevant les boissons alcooliques dans le commerce de détail augmente. En outre, il faut tenir compte du fait que la situation des fournisseurs de boissons alcooliques des régions frontalières serait moins avantageuse que celle de leurs concurrents étrangers. D'une part, la charge fiscale grevant les boissons alcooliques dans le commerce de détail augmente. D'autre part, les personnes domiciliées à l'étranger qui quittent la Suisse pourraient demander le remboursement d'un impôt moins élevé qu'aujourd'hui sur les boissons alcooliques;

<sup>269</sup> RS 641.411 ; cf. également la nouvelle loi fédérale sur l'imposition de la bière (LIB) adoptée par le Parlement, FF 2006 7969.

<sup>270</sup> RS 680.

en effet, seule la TVA (dorénavant nettement inférieure) est remboursée<sup>271</sup>, mais pas l'impôt spécial.

### **c) Conséquences pour le consommateur**

La TVA se fonde sur le prix du bien. Si le consommateur achète une bouteille de vin au prix de 20 francs dans le commerce de détail, ce prix comprend 1 fr. 41 de TVA. S'il consomme la même bouteille au prix de 60 francs dans un restaurant, il paye une TVA trois fois supérieure, à savoir 4 fr. 24. Si la réduction du taux de la TVA est compensée par l'introduction d'un impôt sur le vin, le consommateur payera le même montant d'impôt par litre de vin.

En termes de pour cent et par rapport à aujourd'hui, la charge fiscale frappant les boissons alcooliques sera donc plus élevée pour les produits bon marché et moins élevée pour les produits chers. Tant dans le domaine du commerce de détail que dans celui de la restauration, il faut par conséquent s'attendre à une augmentation de la demande de boissons alcooliques chères au détriment des boissons alcooliques bon marché. Globalement, il faut s'attendre par ailleurs à une augmentation de la demande de boissons alcooliques dans la restauration et à une diminution dans le commerce de détail.

### **d) Comparaison avec l'UE**

L'annexe H (catégorie 1) de la 6<sup>e</sup> Directive contient les objets et les prestations de services pouvant être soumis à un taux inférieur. Or, les boissons alcooliques ne figurent pas sur cette liste. Sur ce plan, la possibilité de réforme n'est donc pas compatible avec la législation européenne. Toutefois, grâce à une disposition spéciale, le Luxembourg n'impose les boissons alcooliques qu'à un taux TVA de 3 %.

### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Si on soumettait toutes les boissons alcooliques à un taux réduit de 3,4 %, il en résulterait une diminution des recettes annuelles de l'ordre de 205 millions de francs (90 millions dans le domaine du commerce de détail et des producteurs de boissons alcoolisées et 115 millions dans le domaine de la restauration). Ces pertes de recettes peuvent être totalement compensées par une augmentation des impôts spéciaux sur la bière et sur les boissons distillées ainsi que par l'introduction d'un impôt spécial sur le vin et le cidre.

La nouvelle réglementation n'a donc pas de conséquences sur les recettes de la Confédération (au moins à court terme). Contrairement aux recettes de la TVA, qui suivent le renchérissement, les recettes des impôts spéciaux sont fonction de la consommation. C'est pourquoi il faut s'attendre à moyen et à long terme à une diminution des recettes. Il est cependant possible d'y remédier en adaptant au fur et à mesure les taux des impôts spéciaux au renchérissement.

### **f) Économie de la perception (administration)**

D'une part, ces mesures, qui permettent d'éliminer un problème d'application, entraînent un allègement minime de la charge administrative. D'autre part, il s'agit de gérer un nouvel impôt spécial (sur le vin et le cidre), ce qui occasionne une charge administrative supplémentaire assez importante.

<sup>271</sup> Ces livraisons de biens privés sur le territoire suisse sont exonérées dans le cadre des voyages à condition que la valeur des biens dépasse 400 francs.

## 7 Autres réformes possibles, partie taxation et procédure

### 7.1 Taxation par l'Administration fédérale des contributions

#### 7.1.1 Situation

La taxation et l'acquiescement de l'impôt sont réglés aux art. 43 s. LTVA qui désignent également les autorités compétentes pour effectuer ces opérations. Actuellement, la taxe sur la valeur ajoutée est prélevée selon le principe de l'autotaxation: les assujettis ont 60 jours après échéance du délai de décompte pour établir le décompte sur le formulaire officiel, transmettre ce formulaire à l'AFC et payer l'impôt dû. Lors d'une première étape, l'AFC examine ces décomptes, d'une part, afin de déterminer s'ils comportent des erreurs de calculs et, d'autre part, de contrôler leur plausibilité. L'assujetti est donc entièrement et personnellement responsable de l'imposition des opérations de son entreprise: il doit veiller à ce que cette imposition soit correcte et complète.

L'assujetti et l'AFC peuvent apporter des correctifs aux chiffres d'affaires et aux impôts préalables déclarés dans un délai de cinq ans (délai de prescription). Pendant ce délai, l'AFC peut également revenir sur les ajustements demandés par décompte complémentaire ou par avis de crédit, à condition que ces ajustements n'aient pas fait l'objet d'une décision sans réserve de contrôle et ne soient pas entrés en force. L'AFC procède à ces ajustements en faveur ou en défaveur de l'assujetti aussi bien à l'interne qu'au cours de contrôles effectués sur place, soit chez l'assujetti lui-même soit chez son représentant.

#### 7.1.2 Introduction de la procédure de taxation mixte

*Description de cette possibilité de réforme: On considère qu'il y a taxation mixte lorsque l'assujetti est tenu de déclarer périodiquement ses opérations ainsi que l'impôt préalable dû et que l'administration lui envoie une notification de taxation à chaque exercice. Un système de taxation mixte pourrait ressembler à ce qui suit:*

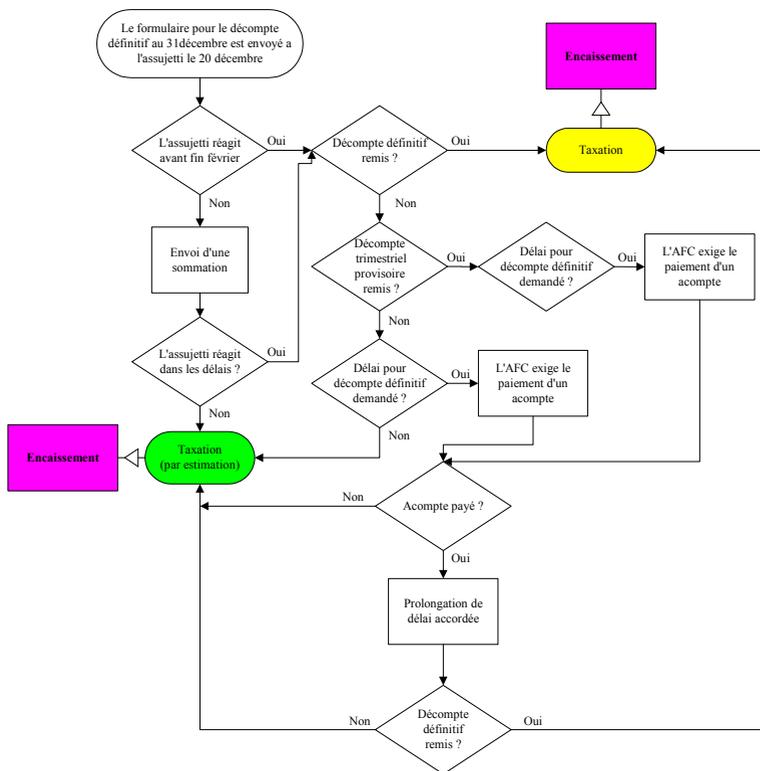
- *L'exercice devrait avoir une durée de 12 mois pour tous les assujettis (reprise de la règle de l'art. 79 de la LIFD);*
- *L'assujetti doit établir un décompte (provisoire) au moyen du formulaire officiel au plus tard 60 jours après échéance de la période de décompte trimestrielle.<sup>272</sup> La période de décompte est d'un trimestre civil ou, en tout cas, de trois mois, en fonction des dates d'exercice.<sup>273</sup> De même, l'impôt dû doit être versé dans un délai de 60 jours. Les opérations déclarées doivent en principe correspondre aux opérations effectivement effectuées. Lorsque l'écart est trop important entre les opérations déclarées et celles effectuées, on considère qu'il y a eu abus, ce qui donne lieu à des poursuites et à des sanctions pour autant que l'assujetti ait retiré un avantage financier important de l'abus en question.*

<sup>272</sup> En cas de décompte selon les taux de la dette fiscale nette, la période de décompte est d'un semestre; les assujettis qui enregistrent régulièrement des excédents d'impôt préalable peuvent établir un décompte mensuel.

<sup>273</sup> Par exemple, si l'exercice se termine le 30 avril, les périodes de décompte sont les suivantes: du 1<sup>er</sup> mai au 31 juillet, du 1<sup>er</sup> août au 31 octobre, du 1<sup>er</sup> novembre au 31 janvier et du 1<sup>er</sup> février au 30 avril.

- *L'assujetti doit avoir déposé son décompte définitif (avec en annexe, le bilan, le compte de résultats, document établissant la concordance du chiffre d'affaires et des décomptes et, le cas échéant, d'autres documents) ou un décompte trimestriel provisoire dans un délai de 60 jours suivant l'échéance de l'exercice.*
- *Si dans ce délai de 60 jours, l'assujetti n'a pas déposé de décompte définitif, il doit alors présenter une demande de prolongation du délai de dépôt du décompte définitif. Il doit également déposer une demande s'il a (volontairement) déposé un quatrième décompte provisoire sur trois mois. S'il ne le fait pas, ou si sa demande est déposée après échéance du délai de 60 jours, l'administration procède à une taxation par voie d'estimation (= taxation).*
- *L'octroi d'une prolongation est lié, pour des raisons de sûreté, au paiement d'un acompte et dépend du fait que l'assujetti dépose à temps les prochains décomptes provisoires et paie le montant de l'impôt provisoirement dû. L'administration doit fixer le montant de l'acompte sur la base d'une estimation de l'impôt annuel (après déduction des versements déjà effectués).*
- *A l'échéance de la prolongation de délai, l'administration fiscale procède à la taxation, soit sur la base d'un décompte fiscal définitif (incluant le bilan, le compte de résultats, les documents établissant la concordance du chiffre d'affaires et des décomptes et d'autres documents) établi pour l'exercice précédent, soit par voie d'estimation (si les documents nécessaires n'ont pas été remis ou s'ils sont incomplets). Le dépôt de documents supplémentaires peut être nécessaire dans de nombreux cas pour contrôler le décompte fiscal définitif (comme c'est déjà le cas).*
- *La taxation entre en force. Une modification n'est possible que dans le cadre de la procédure fixée par la loi, soit dans celui d'une révision (en faveur de l'assujetti), ou d'une procédure en rappel d'impôt (en défaveur de l'assujetti).*

La procédure à suivre en cas de dépôt d'un décompte définitif pour un exercice clos le 31 décembre est la suivante:



### a) Conséquences pour les assujettis

Une procédure de taxation mixte réduit considérablement le risque encouru par l'entreprise qui pourrait être confrontée, pendant longtemps encore, à des charges dues aux décomptes supplémentaires qu'elle ne pourrait plus transférer sur le destinataire. Elle facilite de plus la mise en conformité de la comptabilité avec le décompte fiscal, le décompte fiscal définitif de la période considérée ne devant dès lors être établi qu'à la clôture de l'exercice. D'un autre côté, ce système de taxation mixte génère un surcroît de charge administrative pour l'entreprise. Elle doit en effet fournir des informations supplémentaires, en plus du formulaire de décompte, au moment du dépôt des décomptes trimestriels provisoires, sinon au moment du dépôt du décompte définitif, après clôture de l'exercice. Il faut de plus souligner qu'il n'est plus possible d'apporter des corrections à un décompte qui s'avérerait lacunaire lorsque la décision de taxation est entrée en force. Cette procédure peut avoir des effets soit positifs, soit négatifs pour l'assujetti (s'il oublie de demander une déduction des impôts préalables dans son décompte par exemple).

## **b) Conséquences économiques**

D'un point de vue économique, un système de taxation mixte aurait plutôt des conséquences négatives: en effet, avec un tel système, l'assujetti doit supporter une charge plus importante pour acquitter l'impôt et l'administration doit faire face elle aussi à une charge de travail plus conséquente pour ce qui est de la perception de la taxe. Cette augmentation des charges administratives n'est, en outre, pas compensée par la plus grande sécurité dont bénéficie le contribuable, qui rend superflue la constitution de provisions en prévision des contrôles fiscaux.

## **c) Conséquences pour le consommateur**

Etant donné que la révision porte sur des dispositions de droit procédural, elle n'aura pas de répercussion sur les consommateurs.

## **d) Comparaison avec l'UE**

Conformément à l'art. 22, al. 4 de la 6<sup>e</sup> Directive européenne, tout assujetti doit déposer une déclaration dans un délai à fixer par les Etats membres. Ce délai ne peut pas dépasser de deux mois l'échéance de chaque période fiscale. Cette période est fixée par les Etats membres à un, deux ou trois mois. Toutefois, les Etats membres peuvent fixer des périodes différentes qui ne peuvent cependant pas excéder un an. Les Etats membres sont libres de choisir le délai qui leur convient. De plus, l'art. 22, al. 5 de la 6<sup>e</sup> Directive précise que tout assujetti doit payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée lors du dépôt de la déclaration périodique. Toutefois, les Etats membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels. Enfin, d'après l'art. 22, al. 6 de cette 6<sup>e</sup> Directive, les Etats membres ont la faculté de demander à l'assujetti de déposer une déclaration reprenant toutes les données visées au paragraphe 4 et concernant l'ensemble des opérations effectuées l'année précédente. Cette déclaration doit comporter également tous les éléments nécessaires aux régularisations éventuelles.

### **Allemagne:**

En Allemagne, la période de décompte est d'un trimestre ou d'un mois (lorsque l'impôt dû annuellement dépasse 6'136 €); l'entreprise a jusqu'à 10 jours après échéance de la période de décompte pour remettre son décompte (notification préalable), dans lequel elle doit elle-même calculer l'impôt dû pour la période considérée. Le paiement doit intervenir dans les 10 jours suivant l'échéance de la période de décompte (§18, al. 1, D-UStG). A la fin d'une année civile, l'entreprise doit de plus remettre une déclaration d'impôt complète (correspondant à l'ensemble des notifications préalables) dans laquelle elle doit elle-même calculer l'impôt ou l'excédent d'impôt (§ 18, al. 3, D-UStG). Ainsi, l'entreprise n'est pas «taxée» par un agent extérieur. D'après le § 167 D-AO, l'impôt ne fait l'objet d'une décision fixant formellement son montant que lorsque le montant calculé diffère de celui inscrit dans la déclaration de l'assujetti ou lorsque le décompte n'a pas été remis. Les décomptes remis par l'assujetti sont assimilés aux décisions et sont donc considérés comme des titres exécutoires.

### **Autriche:**

En Autriche, la période de décompte est d'un mois civil (ou d'un trimestre, lorsque le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 22'000 €). L'assujetti est tenu de remettre un décompte (notification préalable) au plus tard le 15<sup>e</sup> jour du deuxième mois suivant. Dans sa déclaration d'impôt, il doit lui-même calculer l'impôt dû

correspondant à la période de la notification préalable (acompte) ou l'excédent d'impôt correspondant. Il doit verser l'acompte ainsi calculé au plus tard le jour de l'échéance du délai. Si l'assujetti omet de déposer la notification préalable, si cette notification est incomplète ou si le calcul de l'impôt est incorrect, l'administration des finances doit fixer le montant de l'impôt (§ 21, al. 3 Ö-UStG). Après échéance de l'année civile, l'assujetti est tenu de déposer une déclaration d'impôt annuelle complète. Sur la base des chiffres déclarés pour l'année au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration fiscale rend une décision dans laquelle elle fixe le montant de l'impôt.

#### **France:**

La période de décompte correspond en règle générale à un mois civil, parfois aussi à un trimestre. L'autorité fiscale ne rend une décision que dans trois cas: lorsqu'il y a divergences entre les montants inscrits dans les décomptes déposés et ceux définis lors de contrôles externes ou internes, lorsqu'il y a divergence entre l'autorité fiscale et l'assujetti et lorsque l'assujetti n'a pas remis de décomptes.

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Par rapport à la situation actuelle, l'AFC va contrôler de manière plus approfondie les différents décomptes (annuels); elle pourra ainsi détecter un plus grand nombre d'erreurs, ce qui générera une augmentation des recettes fiscales. Toutefois, elle ne procédera plus à des reprises d'impôt ni n'établira de notes de crédit (en dehors des procédures de rappel d'impôt et de révision), ce qui entraînera une diminution des recettes fiscales. De plus, il faudrait adopter des dispositions légales garantissant que les décomptes provisoires trimestriels (semestriels ou mensuels) peuvent être recouverts, afin que les créances correspondantes soient exécutoires. L'introduction d'un système de taxation mixte aurait des répercussions négatives sur les finances fédérales au cours de la première année d'application: en effet, on peut s'attendre à ce que les décomptes provisoires soient moins précis sur les opérations réalisées durant ces périodes qu'ils ne le sont actuellement. Toutefois, il est impossible de donner une appréciation précise des conséquences de ce système.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

Pour l'AFC, l'introduction d'un système de taxation mixte irait de pair avec un alourdissement considérable des charges administratives. L'effectif en personnel devrait être renforcé en conséquence, dans une mesure toutefois difficile à estimer à l'heure actuelle, les questions d'aménagement de la procédure n'étant pas encore réglées.

## **7.2 Commission de perception**

### **7.2.1 Situation**

Le traitement de la TVA est synonyme de charge administrative pour toute entreprise assujettie. D'une part, elle doit respecter des prescriptions (LTVA, OLTVA, Instructions, brochures) et, d'autre part, elle doit percevoir l'impôt auprès de ses clients pour le reverser ensuite à l'AFC. La charge engendrée par la TVA varie d'une entreprise à l'autre. A l'instar de ce qui a cours pour l'impôt à la source, il y aurait possibilité de dédommager l'assujetti pour son travail dans le cadre de la

perception de la TVA. La LTVA actuelle ne donne toutefois aucune compétence à la Confédération pour octroyer une commission de perception.

Dans un rapport publié en 2003 sur les PME<sup>274</sup>, l'Union suisse des arts et métiers reprenant une étude de Christoph A. Müller<sup>275</sup> de 1998 selon laquelle en 1998, une PME moyenne consacrait 4,1 heures par mois au traitement de la TVA. Ce rapport est également cité dans le rapport du Conseil fédéral.<sup>276</sup> Il ressort du tableau 1 de ce rapport que les heures consacrées aux travaux liés à la taxation et au remboursement de la TVA ne sont absolument pas prises en compte, pas plus d'ailleurs que la charge que représentent la facturation et l'archivage. De même, les frais découlant de l'engagement d'une fiduciaire ou d'un conseiller fiscal ne sont pas considérés. La charge administrative induite par la TVA pour les PME devrait donc être en fait supérieure à 4,1 heures par mois. L'Union des arts et métiers est partagé également ce point de vue (p. 40 du rapport de l'USAM).

Coût de prélèvement des PME (Entreprises de moins de 250 emplois) <sup>1)</sup>		
Nombre d'heures par mois <sup>2)</sup>		5
Nombre d'heures par année		60
Tarif-horaire (salaire du comptable, frais fixes inclus)	SFr.	70
Coût annuel par PME	SFr.	4'200
Nombre de PME (99,6% de toutes les entreprises) <sup>3)</sup>		308'800
Coût annuel total de perception des PME	SFr.	1'296'960'000 7.2%
Recettes de TVA 2005	SFr.	18'119'000'000 100%

Coût de prélèvement des grandes entreprises (= toutes non-PME)		
Nombre de grandes entreprises		1'200
Coût annuel par grande entreprise <sup>4)</sup>	SFr.	200'000
Coût annuel total des grandes entreprises	SFr.	240'000'000 1.3%

Coût de prélèvement des PME et des grandes entreprises		
Coût total	SFr.	1'536'960'000 8.5%
Recettes de TVA 2005	SFr.	18'119'000'000 100%

<sup>1)</sup> Selon définition de l'office fédéral de la statistique

<sup>2)</sup> 4,1 heures selon l'étude de Ch. Müller, mais ne contient pas tous les coûts induits par la TVA

<sup>3)</sup> Selon le recensement des entreprises 2001 elles représentent le 99,6% de toutes les entreprises (Annuaire statistique de la Suisse 2005, p. 302)

<sup>4)</sup> Estimation grossière

L'estimation ci-dessus parvient aux mêmes résultats qu'une étude sur les coûts d'acquiescement de la TVA britannique.<sup>277</sup> Pour les années 1986 et 1987, cette étude estime les coûts d'acquiescement de la TVA anglaise à 3,7 % du montant des recettes fiscales. Les taux d'imposition étant deux fois plus haut en Grande-Bretagne qu'en Suisse, on peut considérer que les coûts d'acquiescement atteignent 8 %.

<sup>274</sup> Union suisse des arts et métiers, «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA», septembre 2003.

<sup>275</sup> Christoph A. Müller (1998), «La charge administrative des PME en comparaison intercantonale et internationale». Rapport structurel, OFDE, Berne.

<sup>276</sup> Mesures d'allègement administratif de la Confédération pour les entreprises, Rapport du Conseil fédéral, 16 juin 2003.

<sup>277</sup> SANDFORD, CEDRIC; GODWIN, MICHAEL UND HARDWICK, PETER; Administrative and Compliance Costs of Taxation; Bath: Fiscal Publications, 1989.

Une autre étude, publiée par la Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers, estime à 8 heures par an seulement le temps consacré aux travaux liés à l’acquittement de la TVA en Suisse.<sup>278</sup> La Suisse se situe ainsi sensiblement au-dessous des Etats membres de l’UE pour lesquels le temps consacré annuellement aux travaux liés à l’acquittement de l’impôt va de 16 heures en Italie à 360 heures en République tchèque. Pour ce qui est des autres pays de l’UE limitrophes de la Suisse, ces travaux prennent 40 heures en Allemagne, 28 heures en France et 96 heures en Autriche.

## 7.2.2 Versement d’une commission de perception

*Description de cette possibilité de réforme:* Pour couvrir les coûts d’acquittement de la TVA que supportent les assujettis, la Confédération leur verse une somme correspondante. Il est cependant difficile de déterminer sur quelle base cette somme est calculée, comme le montre le paragraphe ci-dessous. De plus, la commission de perception devrait être financée dans le cadre du système de la TVA.

Pour 0,1 point de pourcentage du taux unique, la Confédération réalise environ 300 millions de francs de recettes. Par conséquent, si l’on devait indemniser les coûts d’acquittement, qui s’élèvent environ à 1,5 milliards de francs, en fonction du tableau mentionné plus haut, il faudrait relever le taux de la TVA de 0,5 point de pourcentage.

On pourrait aussi envisager une **indemnisation purement symbolique** en accordant, par exemple, une indemnité forfaitaire de 300 francs par assujetti et par an. Le coût de cette indemnisation se monterait à 100 millions de francs; financé sans opérer de hausse d’impôt, elle n’aurait aucun impact manifeste sur l’économie et sur les consommateurs.

### a) Conséquences pour les assujettis

Les coûts d’acquittement de la TVA varient selon les branches d’activité, la taille de l’entreprise, la méthode de décompte adoptée, etc. Ils ne sont pas définis, que ce soit pour une seule entreprise ou pour l’ensemble des entreprises. A première vue, le versement d’une commission de perception paraît être une solution satisfaisante pour les entreprises, car ce versement permet soit d’augmenter la marge ou le bénéfice de l’entreprise, soit de baisser les prix. Toutefois, du fait que tous les assujettis bénéficient de cette commission de perception, seules les entreprises qui fournissent des prestations de Suisse vers l’étranger ou directement à l’étranger pourraient, à court terme, profiter d’un avantage concurrentiel par rapport aux entreprises étrangères. Cet avantage concurrentiel se retrouve au niveau du taux de change, du fait des coûts épargnés par l’entreprise. Bien que le surcroît de recettes découlant d’une hausse de 0,5 point de pourcentage de la TVA soit distribué à titre de commission de perception, la baisse des coûts ne compense que partiellement la hausse de l’impôt sur les prestations au consommateur final en Suisse. Une commission de perception est versée aux assujettis qui fournissent des prestations exclusivement à d’autres assujettis ou qui réalisent des opérations d’export de l’étranger à l’étranger. La possibilité, ou non, de répercuter l’impôt supplémentaire

<sup>278</sup> Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers LLB, «Paying Taxes, The global picture», Appendice 2 (disponible en anglais sur internet sous: <http://rru.worldbank.org/paperslinks/open.aspx?id=7381>).

induit par la hausse de la TVA dépend de l'offre et de la demande sur le marché considéré.

D'un point de vue psychologique, on peut dire que l'assujetti est ainsi mandaté par l'administration, ce qui devrait améliorer la situation au niveau de l'acceptation de l'impôt par les assujettis.

## b) Conséquences économiques

Une indemnisation des entreprises par la Confédération pour les frais occasionnés par les coûts administratifs pourrait avoir deux effets: soit elle entraînerait une baisse des prix des prestations (la baisse des coûts étant répercutée sur le destinataire), soit elle provoque une augmentation de la marge, et donc du bénéfice, ce qui renforcera la capacité d'investissement. Comme mentionné, toutes les entreprises inscrites au registre des assujettis auprès de l'AFC recevraient alors une contribution pour compenser leurs coûts d'acquittement de la TVA. Si la commission de perception est transférée dans le cadre de prestations de Suisse à l'étranger ou de l'étranger vers l'étranger, le destinataire étranger en bénéficie. La commission de perception contribue ainsi à améliorer, à court terme, la situation des entreprises actives sur le marché de l'exportation par rapport à leurs concurrents étrangers. Toutefois, cet avantage est finalement supprimé par l'adaptation des cours de change.

## c) Conséquences pour le consommateur

L'octroi d'une commission de perception a pour corollaire une augmentation de la **charge fiscale** directe qui pèse sur les consommateurs. Il faut cependant prendre en considération le fait que les coûts administratifs supportés par les entreprises reculent en proportion de la commission de perception versée par la Confédération, ce qui entraîne une baisse des prix équivalente et compense partiellement la hausse de la TVA. La contribution pour compensation des coûts d'acquittement de la TVA est versée à toutes les entreprises inscrites au registre des assujettis, et donc également aux entreprises qui fournissent leurs prestations de la Suisse vers l'étranger ou directement à l'étranger. On estime que 60 % de la baisse des coûts découlant du versement de la commission de perception seraient répercutés sur les consommateurs suisses. Le tableau ci-dessous montre quelles seraient les conséquences de l'application d'une commission de perception financée par une hausse du taux unique de 0,5 point de pourcentage:

Classes de revenu (franc par mois)	Tous les ménages	0 - 4499	4500 - 6699	6700 - 8699	8700 - 11699	11700 et plus
Revenu mensuel par ménage en francs	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Charge fiscale en francs par mois pour 0,1% de taux unique	4.73	2.36	3.55	4.50	5.40	7.93
Charge fiscale en francs par mois pour 0,5% de taux unique	23.65	11.78	17.74	22.50	26.98	39.65
Charge fiscale en francs par année pour 0,5% de taux unique	283.85	141.32	212.85	269.98	323.75	475.84
Réduction de la charge fiscale suite à des baisses de prix	170.31	84.79	127.71	161.99	194.25	285.50
<b>Charge fiscale supplémentaire effective en francs par an</b>	<b>113.54</b>	<b>56.53</b>	<b>85.14</b>	<b>107.99</b>	<b>129.50</b>	<b>190.34</b>
<b>Différence en % du revenu des ménages</b>	<b>0.11%</b>	<b>0.15%</b>	<b>0.12%</b>	<b>0.12%</b>	<b>0.11%</b>	<b>0.10%</b>

Calculé à l'aide des enquêtes sur les revenus et la consommation 2000 - 2002 de l'office fédéral de la statistique

Les ménages ayant un revenu modeste sont proportionnellement plus touchés que ceux ayant un revenu élevé. Ainsi, en cas de hausse de 0,5 % du taux unique, le surcroît de charge serait, d'après les hypothèses avancées, de 0,17 % du revenu pour un

cinquième des ménages, soit ceux qui ont un revenu modeste, et de 0,10 % pour le cinquième ayant des revenus élevés.<sup>279</sup>

#### **d) Comparaison avec l'UE**

L'Union européenne n'a pas de base légale prévoyant le versement d'une commission de perception. Par conséquent, la situation actuelle en Suisse est compatible avec la législation européenne.

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

Le versement d'une commission de perception entraîne une hausse des dépenses de la Confédération d'environ 1,5 milliard de francs. Ces dépenses doivent être financées par une hausse du taux de l'impôt. Ainsi, pour compenser 1,5 milliard de francs de dépenses, il faudrait relever le taux de l'impôt de 0,5 point de pourcentage. Si aucune compensation n'est prévue au sein du système de la TVA, la Confédération devra alors soit augmenter d'autres impôts soit réduire les dépenses. Il faut de plus souligner que la commission de perception n'est prévue que pour les assujettis suisses. Même pour ce qui est des importations, les responsables de la taxation douanière prélèvent souvent la TVA auprès des importateurs eux-mêmes pour la reverser à l'AFD. Ces entreprises importatrices encaissent donc la TVA pour le fisc. Il n'est pas exclu que d'autres entreprises veuillent, elles aussi, procéder de cette manière et recevoir la commission de perception, ce qui entraînera des coûts plus élevés.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

Il n'est pas possible de déterminer une base de calcul qui permette, d'une part, de limiter les charges de manière raisonnable et, d'autre part, de compenser, au plus près, les dépenses des assujettis. Il serait par exemple inapproprié de se baser sur le chiffre d'affaires déclaré car si, dans le commerce de gros, il est possible de réaliser un chiffre d'affaires important avec des dépenses réduites, la fabrication et la réparation ne permettent de réaliser qu'un chiffre d'affaires par travailleur relativement modeste. Par ailleurs, il faut aussi considérer les opérations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles aucune commission de perception n'est versée. En effet, verser une commission de perception pour ces opérations se traduirait par une charge supplémentaire de travail importante pour l'administration qui aurait alors besoin d'obtenir 15 à 20 postes supplémentaires, ce qui représente un coût supplémentaire de 3 millions de francs au niveau du personnel.

## **7.3 Extension de la procédure de déclaration entre les assujettis**

### **7.3.1 Situation**

La réglementation actuelle prévoit qu'un assujetti qui fournit une prestation doit procéder de la même manière, que le destinataire soit un autre assujetti ou qu'il soit exempté de l'impôt: il doit facturer le montant de la prestation, TVA comprise. Le destinataire de la prestation peut ensuite demander la déduction de cet impôt en tant

<sup>279</sup> L'enquête sur les revenus et la consommation de l'Office fédéral de la statistique ne comprend pas toutes les données concernant les ménages: par exemple, elle ne prend pas en compte les investissements pour la construction, pour lesquels la charge de la TVA est moins forte en raison de l'introduction du taux unique. Cf. ch. 3.2.4.

qu'impôt préalable, pour autant que la prestation fournie soit utilisée à des fins imposables et ne soit pas financée entre autres par des subventions.

Actuellement, on ne déroge à cette réglementation que lorsque tout ou partie d'un patrimoine est transféré, à titre onéreux ou gratuit, d'un assujetti à un autre dans le cadre de la création, de la liquidation ou de la restructuration d'entreprises (cf. art. 47, al. 3, LTVA). Dans ce cas, on établit en effet une **déclaration**. Le fournisseur facture donc la prestation au destinataire sans inclure la TVA et ne mentionne pas le chiffre d'affaires réalisé dans son décompte d'impôt. Il ne remplit donc pas ses obligations d'assujetti en payant l'impôt mais en déclarant par écrit le transfert de patrimoine à l'AFC au moyen du formulaire prévu à cet effet. La facture qu'il établit pour le destinataire ne doit porter aucune mention de l'impôt, ce qui fait que le destinataire ne peut pas demander la déduction de l'impôt préalable.

### 7.3.2 Extension de la procédure de déclaration

*Description de cette possibilité de réforme: Aujourd'hui, on peut se demander si cette procédure de déclaration ne pourrait pas être étendue au-delà du champ d'application restreint qui était jusque-là défini pour s'appliquer de manière générale. L'introduction d'un système de déclaration généralisé (dit de « Reverse-Check » ou R-Check) applicable à toutes les prestations fournies entre deux assujettis est actuellement en discussion. Ce nouveau système ne constitue pas un retour à un modèle d'imposition à un seul stade comme du temps de l'impôt sur le chiffre d'affaires et il ne s'agit pas non plus de reprendre le modèle en vigueur en Allemagne («Reverse-Charge-modell»).<sup>280</sup> L'impôt reste multistade et l'assujetti reste le fournisseur: seul change le fait que l'impôt dû pour la prestation pourrait être «acquitté» par déclaration entre les assujettis, au lieu d'être effectivement versé. La déclaration devrait, dans ce cas, être conçue dans le cadre d'un système de contrôle croisé. L'AFC devrait alors constituer une banque de données en ligne dans laquelle il serait possible d'enregistrer la déclaration et que le fournisseur pourrait consulter afin de vérifier que le destinataire de la prestation est bien habilité à utiliser la procédure de déclaration.*

*Un tel système de prestations exonérées entre les assujettis, complétée par un système de déclaration avec contrôle croisé, pourrait théoriquement être **obligatoire** pour toutes les prestations effectuées entre deux assujettis; il faudrait cependant vraisemblablement fixer une **limite minimale au montant facturé**. Une autre alternative peut être envisagée: celle de mettre en place un système de déclaration **facultatif**.*

#### a) Conséquences pour les assujettis

Un système de prestations non imposables entre deux assujettis demanderait moins de liquidités, ce qui pourrait être un **avantage**. En effet, le destinataire de la prestation pourrait ainsi conserver des liquidités puisqu'il ne serait plus tenu de verser effectivement l'impôt sur la prestation reçue au fournisseur. Par contre, le fournisseur ne bénéficierait plus d'un surcroît temporaire de liquidités (dû au fait qu'il reçoit le versement du destinataire avant d'acquitter sa dette fiscale auprès de

<sup>280</sup> L'autoliquidation revient à transférer la dette fiscale concernant les opérations effectuées du fournisseur de la prestation au destinataire de la prestation.

l'AFC), puisqu'il ne pourrait plus facturer l'impôt au destinataire. Toutefois, l'effet positif de ce surcroît de liquidités devrait primer.

Pour les entreprises, l'introduction de ce système engendrerait **des coûts importants** puisqu'elles devraient s'équiper pour avoir accès à la banque de données en ligne qui devrait être créée. Par conséquent, l'entreprise, qui devrait établir la déclaration ou vérifier, dans la banque de données, la validité de l'enregistrement du destinataire, aurait encore à fournir un travail administratif important et à supporter les coûts qui en résultent. De plus, des pannes techniques pourraient survenir qui auraient des répercussions considérables sur les activités ordinaires de l'entreprise.

Enfin, il est très important de souligner qu'étendre la procédure de déclaration actuelle serait source de problèmes dans les cas de décomptes établis selon **les taux de la dette fiscale nette**.<sup>281</sup> En effet, un système de déclaration généralisé ne serait pas compatible avec la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette, qui prend toujours en compte un impôt préalable forfaitaire. Les deux systèmes ne fonctionnent pas ensemble. Si le système de déclaration devait être généralisé, les taux de la dette fiscale nette deviendraient, pour ainsi dire, totalement obsolètes: il n'y aurait en effet plus d'impôt préalable à imputer forfaitairement (exception faite de l'impôt à l'importation et de l'impôt à déclarer sur les prestations de services). Le décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette deviendrait par conséquent impossible à appliquer. En revanche, l'instauration d'un système de déclaration facultatif permettrait de conserver la méthode des taux de la dette fiscale nette, à la condition que l'assujetti établissant le décompte n'applique pas le système de déclaration ni comme fournisseur ni comme destinataire de la prestation. Ce qui aurait de nouveau des conséquences au niveau de la constitution de la banque de données (cf. explications sous lettre g).

Finalement, ce changement de système représenterait **une charge administrative supplémentaire** sur les entreprises. Elles devraient en effet appliquer deux systèmes en parallèle: la procédure de déclaration avec contrôle croisé pour les prestations concernant les assujettis établissant des décomptes et le système normal (déclaration de l'impôt et déduction de l'impôt préalable) pour les prestations, concernant des assujettis établissant un décompte, dont le montant est inférieur à la limite minimale de facturation ainsi que pour les prestations fournies à des personnes non assujetties et à celles établissant un décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. Contrairement au système actuel, le fournisseur de la prestation devrait connaître le statut de son destinataire et ne plus calculer la TVA sur les opérations effectuées sans vérification. Ainsi l'entreprise devrait, pour toute opération fournie, déterminer le système à appliquer et, selon ses conclusions, décider de facturer le montant brut ou le montant net. Appliquer ces deux systèmes en parallèle reviendrait à faire peser une charge administrative encore plus lourde sur les entreprises.

#### **b) Conséquences économiques**

Le nouveau système de déclaration pourrait apporter des simplifications pour les branches dont l'activité relève purement de la livraison (au niveau de la prestation préalable), du commerce de gros ainsi que les entreprises de prestations de services ayant une clientèle commerciale, qui ont un cercle de client défini et stable. Dans certains cas extrêmes (entreprises ayant uniquement des destinataires assujettis ou

<sup>281</sup> C'est également valable pour les taux forfaitaires d'impôt appliqués aux collectivités publiques et aux domaines apparentés ainsi qu'aux associations et aux fondations.

des fournisseurs assujettis), les entreprises rempliraient leur obligation de décompte en effectuant simplement une «déclaration». Du point de vue économique global, ce nouveau système générerait des coûts d'adaptation et de mise en place. De même qu'il faudrait modifier les taux, il serait également nécessaire de procéder à des adaptations au niveau des documents et des logiciels. Certaines charges administratives périodiques que connaissent les entreprises demeureraient. L'administration devrait, elle aussi, financer l'introduction d'un nouveau système et adapter ses capacités de révision, ce qui engendre des coûts. Finalement, l'administration comme les entreprises devraient faire de gros efforts d'adaptation et de financement. Il est actuellement impossible de déterminer les coûts découlant de l'introduction d'un nouveau système auxquelles elles devraient faire face.

### **c) Conséquences pour le consommateur**

La nouvelle procédure de déclaration ne toucherait pas directement le consommateur. En tant que destinataire final, il continuerait à devoir acquitter l'impôt. Il pourrait toutefois être tenté d'utiliser le nouveau système de déclaration pour frauder (simulation de l'assujettissement) et obtenir une prestation exonérée de l'impôt. En mettant en place des contrôles appropriés et en donnant à l'utilisateur un cahier des charges précis (par exemple concernant la vérification de l'assujettissement du destinataire ou de l'utilisation à des fins imposables de la prestation), on devrait pouvoir éviter ce type de fraudes.

### **d) Comparaison avec l'UE**

Dans le cadre de la réglementation du marché intérieur introduite le 1<sup>er</sup> janvier 1993 par l'UE, les acquisitions intracommunautaires de biens, c'est-à-dire certaines livraisons de biens effectuées par un assujetti d'un Etat membre A à un acheteur assujetti d'un Etat membre B, sont exonérées de l'impôt.<sup>282</sup> Le prestataire de services peut choisir d'appliquer ou non cette réglementation. Pour effectuer ce type de livraisons exonérées au sein de l'UE, il doit avoir un numéro d'identification.<sup>283</sup> Ce numéro est attribué, en principe automatiquement, à l'assujetti par l'administration des finances (pour autant que l'assujetti n'entre pas dans le cadre des exceptions comme les assujettis auxquels s'applique la réglementation pour les petites entreprises). Il constitue un indice de la qualité d'entrepreneur de l'assujetti. Le contrôle du numéro d'identification se fait dans le cadre d'une procédure de vérification. La validité du numéro d'identification peut être contrôlée gratuitement par le bureau central de liaison (CLO; Central Liaison Office). Si le numéro est valide, le fournisseur peut se prévaloir du principe de confiance.

Aucun des Etats membres de l'UE n'a expérimenté ni n'applique un système de déclaration généralisée pour toutes les prestations fournies entre assujettis tel qu'il est proposé dans ce projet. En Allemagne notamment, l'instauration d'autres formes de perception et de décomptes a été discutée au cours des dernières années (p. ex. autoliquidation de la TVA avec contrôle croisé (R-Check), imposition effective contrôlée par recoupement (Cross-Check). Dans le cadre de prestations fournies entre deux entreprises, le modèle d'autoliquidation de la TVA avec contrôle croisé (qui est privilégié actuellement) prévoit un transfert de la dette fiscale sur le

<sup>282</sup> Cf. art. 28 bis et suivants de la 6<sup>e</sup> Directive CE ainsi que § 4, n° 1, let. b, §14a, al. 3 et §18a ss., UStG; cf. également art. 21, al. 3 et art. 28 de l'annexe «marché intérieur» à l'O-UStG.

<sup>283</sup> N° de registre de la TVA, cf. art. 22, al. 1, let. c à e, dans la formulation inscrite à l'art. 28nonies de la 6<sup>e</sup> Directive.

destinataire des prestations à partir d'un montant facturé de 5'000 euros (limite minimale). Le fournisseur est ainsi exonéré de l'impôt sur son chiffre d'affaires. L'autorisation de recours à cette méthode serait notifiée à l'entreprise assujettie par l'administration des finances qui lui remettrait un numéro spécial. L'entreprise devrait alors utiliser ce numéro lorsqu'elle reçoit une prestation d'un fournisseur. Celui-ci doit contrôler la validité de ce numéro en consultant la banque de données en ligne de l'administration des finances. Dans le cadre d'une procédure d'autoliquidation de l'impôt, le fournisseur devrait également déclarer chaque opération effectuée. Ces opérations réalisées sous le régime de l'autoliquidation devraient ensuite figurer dans la déclaration préalable de la TVA comme somme spéciale (opérations entrée/sortie). Dans son avis du 19 juillet 2006, la Commission européenne a toutefois rejeté la demande de l'Allemagne qui voulait appliquer un mécanisme d'autoliquidation généralisé (demande de dérogation spéciale).

Ces nouvelles propositions au sein de l'espace européen ont souvent pour objectif de lutter contre la fraude. La simplification du système n'a qu'une importance relative, si elle en a une. Même s'il apparaît qu'instaurer une nouvelle réglementation allant dans le sens d'un système de déclaration généralisé au sein de l'UE est pratiquement irréalisable du fait de l'obligation d'obtenir l'unanimité parmi les ministres des finances, ce serait en tout cas envisageable en Suisse, car elle ne fait pas partie de l'Union européenne.

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

L'abandon du système actuel (déclaration de l'impôt et déduction de l'impôt préalable) et l'adoption d'un nouveau système incluant la déclaration généralisée ne devrait pas avoir de répercussions sur les recettes de la Confédération. Toutefois, si l'on tient compte du fait que la procédure actuelle de déclaration a déjà permis, dans une certaine mesure, d'éviter certaines diminutions de recettes (pas de versements d'avoirs sur l'impôt préalable ne correspondant à aucun produit de la TVA), on peut penser que l'extension du système de déclaration aurait le même effet, mais dans une mesure plus importante, permettant même à la Confédération d'encaisser un surcroît de recettes. Il est cependant difficile de déterminer les diminutions de recettes que pourrait engendrer au contraire une utilisation abusive de ce système.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

Le changement de système proposé implique l'installation, très onéreuse, d'une nouvelle structure informatique et l'utilisation de la banque de données en ligne nécessite un changement aux niveaux des effectifs et de la qualification du personnel. Il est pour le moment impossible de déterminer si l'instauration de ce nouveau système impliquerait une augmentation ou une baisse de l'effectif en personnel par rapport aux capacités actuelles. Vu que l'administration chargée de l'impôt en Suisse est centralisée et qu'elle dispose déjà des données de référence des assujettis, il apparaît que certaines conditions seraient déjà remplies pour ce qui est de l'infrastructure informatique nécessaire à l'application du nouveau modèle.

Il faut aussi considérer que l'introduction de ce nouveau système de déclaration généralisée influencerait sur la systématique fiscale: en effet, il ne serait pas compatible – comme cela a été mentionné à la lettre a) – avec le mécanisme du décompte fiscal selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (qui prend en compte un impôt préalable forfaitaire). Ainsi, un assujetti établissant son décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette et qui devrait, en tant que destinataire de la prestation, déclarer une partie de la prestation préalable qu'il reçoit d'un fournisseur

travaillant selon la méthode du décompte effectif dans le cadre du système de déclaration, partie qui serait donc dégrevée d'impôt, bénéficierait d'une imputation forfaitaire d'impôt trop élevée. Par contre, si ce même assujetti effectuait une partie des prestations dans le cadre du système de déclaration de l'AFC, il ne se verrait plus imputer forfaitairement la totalité de l'impôt préalable lors de l'imposition des autres opérations décomptées selon la méthode des taux de la dette fiscale nette; de fait, la prestation serait grevée de la taxe occulte sur le destinataire décomptant selon la méthode effective sans que celui-ci puisse déduire l'impôt préalable correspondant. Dans les deux cas, l'application, en parallèle, de la méthode des taux de la dette fiscale nette et du système de déclaration généralisée se traduit par des résultats différents de ceux obtenus sans le système de déclaration généralisée. C'est pourquoi les assujettis établissant un décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ne devraient pas être inclus dans le système de déclaration généralisée, ni comme prestataires de services ni comme destinataires des prestations.

Il serait bien évidemment possible d'envisager l'application de correctifs pour pallier les différences constatées. Il serait par exemple possible de procéder à des ajustements dans la procédure de déclaration en permettant à l'assujetti destinataire de la prestation qui décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette de déclarer les prestations reçues, originellement exonérées de l'impôt (comme le sont les prestations venant de l'étranger). De cette manière, l'assujetti décomptant selon la méthode des taux de la dette fiscale nette pourrait être intégré au système de déclaration généralisée en tant que destinataire de la prestation. Il ne semble toutefois pas y avoir de correctifs permettant d'intégrer un assujetti en tant que prestataire de services. Par ailleurs, introduire et appliquer des correctifs irait à l'encontre de la simplification visée par l'instauration d'une procédure de déclaration généralisée. De plus, cela compliquerait encore le décompte des prestations selon les taux de la dette fiscale nette. Il semble donc beaucoup plus simple de ne pas intégrer les assujettis établissant leur décompte selon la méthode de la dette fiscale nette au système de déclaration généralisée, et donc de ne pas autoriser l'application de ce système dans ce cas.

Etant donné que la réforme législative telle qu'elle est proposée laissera certains domaines en dehors du champ de l'impôt, il est certain que des correctifs devront être apportés au système de déclaration généralisée lorsque le destinataire de la prestation utilise cette dernière, entièrement ou partiellement, à des fins imposables. Le destinataire doit dans ce cas acquitter l'impôt sur la prestation à soi-même. Une autre solution serait de proscrire la procédure de déclaration généralisée dans ces cas aussi. Dès lors, l'application de la procédure de déclaration généralisée devrait être liée à la condition selon laquelle l'assujetti destinataire de la prestation doit utiliser cette prestation à des fins imposables. Le fournisseur de la prestation devrait donc contrôler que cette condition est bien remplie.

En cas d'introduction d'un système de déclaration généralisée, la procédure de déclaration actuelle (prévue à l'art. 47, al. 3, LTVA) deviendrait superflue; du moins devrait-elle être réaménagée afin de ne plus porter que sur la procédure fiscale concernant le transfert gratuit de tout ou partie d'un patrimoine.

Le grand avantage du changement de système proposé réside en ce qu'il permet de réduire considérablement les risques de fraude – bien connus dans le système actuel – concernant l'impôt préalable.

Reste à déterminer si le nouveau système ne comporte pas lui aussi des risques de fraude. Ainsi, un changement de système accroîtrait sûrement les possibilités de fraude fiscale dans le cadre des opérations effectuées avec les consommateurs finaux car la suppression de la charge due à l'impôt préalable augmenterait fortement la marge bénéficiaire en cas de non versement de la TVA. Un changement de système pourrait non seulement pousser les assujettis à fonder des firmes spécialement dans le but de frauder l'impôt, mais également inciter les entreprises ayant des difficultés de paiement à frauder, elles aussi. En outre, des consommateurs finaux non assujettis pourraient être tentés d'obtenir des prestations exonérées de l'impôt en appliquant fictivement la procédure de déclaration. Le contrôle effectué actuellement sur les justificatifs de l'impôt préalable devraient par conséquent se fonder sur les «justificatifs d'opération» présentés par les fournisseurs de prestation. Il faudrait de plus vérifier quel est le destinataire d'une prestation et s'assurer que ce dernier est autorisé à recevoir une prestation exonérée. Le risque de pertes de recettes, notamment le risque envisageable au niveau de l'encaissement des impôts, ne concernerait plus qu'une étape dans le déroulement de l'opération, soit la dernière.

### **7.3.3 Procédure volontaire de déclaration pour les transactions importantes**

*Description de cette possibilité de réforme:* Une alternative pourrait également être envisagée: tout en conservant la procédure de déclaration obligatoire actuelle pour toutes les formes possibles de restructurations, il serait possible de n'appliquer la procédure de déclaration pour les prestations entre les assujettis établissant un décompte selon la méthode effective que de manière facultative. A une condition toutefois: que les prestations visées soient au moins égales à un montant de 100'000 francs par transaction. Afin d'établir un décompte fiscal correct, l'assujetti devrait traiter les transactions soumises à la procédure de déclaration avec l'AFC au moyen d'un formulaire séparé.

## **7.4 Réduction du délai de prescription**

### **7.4.1 Situation**

Actuellement, l'art. 49 LTVA fixe le délai de prescription. 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.

### **7.4.2 Réduction du délai de prescription relatif à 3 ans**

*Description de cette possibilité de réforme:* Dans sa motion 05.3799 déposée le 14 décembre 2005, le groupe démocrate-chrétien demande un abaissement du délai de prescription relatif de cinq à trois ans. Pour étayer sa demande, le groupe démocrate-chrétien souligne qu'en faisant passer à trois ans au lieu de cinq le délai de la prescription, on réduirait le risque que l'assujetti doive s'acquitter après coup de l'impôt qu'il n'a pas répercuté, faute d'avoir connu suffisamment bien le règlement;

*sa situation juridique serait donc plus sûre. Il ajoute qu'il faudrait s'accommoder du risque de fraude, plus élevé, qui en résulterait et qu'on pourrait faire baisser grâce à des contrôles plus fréquents, plus efficaces et davantage orientés sur cet aspect risque. Dans sa réponse, le Conseil fédéral a clairement affirmé qu'il s'était donné pour but de renforcer la sécurité du droit en apportant des améliorations substantielles au système dans le cadre de la refonte de la loi sur la TVA. C'est pourquoi il a proposé d'adopter la motion.*

Dans les autres textes législatifs fédéraux, la prescription de la taxation est fixée à 5 ans.<sup>284</sup>

Le présent projet de loi prévoit de ramener le délai de prescription absolue de 15 à 10 ans (art. 31, al. 4 et art. 33, al. 3, P-LTVA). De plus, le délai de la prescription relative, qui est toujours de 5 ans, ne doit plus être interrompu, mais seulement suspendu lorsque l'AFC procède à un contrôle ou exécute une procédure de taxation ou lorsqu'une procédure de recours est toujours en cours.

#### **a) Conséquences pour les assujettis**

Ramener le délai de prescription de la taxation à trois ans n'apporte aucune simplification au système pour l'assujetti et ne lui fait pas gagner de temps. En revanche, cette réduction permet d'améliorer la sécurité du droit plus vite que ne le fait la procédure actuelle. Un contrôle rétroactif n'étant possible que sur les trois années précédentes, le montant des décomptes complémentaires est donc moins élevé. L'entreprise concernée peut dès lors bénéficier d'un surplus de liquidités. Toutefois, cette réduction du délai de prescription peut aussi s'avérer désavantageuse pour les assujettis, car ils ne pourront dès lors plus faire valoir les corrections à apporter (p. ex. omission de la déduction de l'impôt préalable) qu'au cours de ce délai raccourci.

#### **b) Conséquences économiques**

Cette mesure n'aura vraisemblablement pas de répercussion sur l'économie.

#### **c) Conséquences pour le consommateur**

Etant donné que la révision porte sur des dispositions de droit procédural, elle n'aura pas de répercussion sur les consommateurs.

#### **d) Comparaison avec l'UE**

La 6<sup>e</sup> Directive ne contient pas de disposition concernant les questions procédurales. Elle laisse aux Etats membres la liberté de régler cette question dans le cadre de leur législation sur la TVA.

En **Allemagne**, une distinction est faite entre le délai de fixation et le délai de paiement. Le délai de fixation est de 4 ans pour la TVA (§ 169, al. 2, D-AO). Il commence avec l'échéance de l'année civile pour laquelle l'impôt est dû (§ 170, al. 1, D-AO); il peut toutefois être prolongé si les conditions sont remplies pour l'empêcher de commencer (§ 170, al. 2, D-AO) ou de finir (§ 171 D-AO). Ainsi, en cas de recours ou de plainte contre une décision fiscale, le délai de fixation ne peut pas arriver à échéance avant qu'une décision ne pouvant faire l'objet d'un recours soit rendue, même si le recours en droit est déposé après échéance du délai de fixation (§ 171, al. 3, D-AO).

<sup>284</sup> Art. 120, al. 11, LIFD ; art. 30, al. 1, LT ; art 7, al. 1, LfisE ; art. 17, al. 1, LIA

La prescription du délai de paiement concernant des créances fiscales est de cinq ans (§ 288 D-AO). Elle commence à l'échéance de l'année au cours de laquelle la créance est échue pour la première fois. Toutefois, elle ne peut pas commencer avant la fin de l'année au cours de laquelle la créance fiscale est fixée, suspendue, modifiée ou rectifiée définitivement. La prescription du paiement peut être interrompue par une demande de paiement de la créance, par un report du paiement, par l'octroi d'un sursis, par l'application de mesures d'exécution, etc. Un nouveau délai de prescription commence à courir à la fin de l'année civile durant laquelle l'interruption a eu lieu (§ 231, al. 3, D-AO). Le droit allemand ne prévoit pas de droit de prescription absolu.

En **Autriche**, le délai pour déterminer l'impôt sur le chiffre d'affaires est de 5 ans (§ 207 Ö-BAO). La prescription est interrompue par tout acte officiel entreprise par l'autorité de taxation et visant à faire valoir le droit à l'impôt ou à constater l'assujettissement d'une personne à l'impôt. Le droit de déterminer l'impôt est cependant prescrit au bout des 10 ans suivant la naissance de la créance fiscale (§ 209, al. 1 et 3, Ö-BAO). La prescription liée au paiement de l'impôt s'éteint dans les cinq ans suivant l'échéance de l'année civile au cours de laquelle l'impôt est échu, mais en aucun cas avant celle du droit de détermination de l'impôt (§ 238, al. 1, BAO). Une interruption de la prescription est possible (§ 238, al. 2, BAO).

#### **e) Conséquences sur les recettes de la Confédération**

En 2005, le montant des décomptes complémentaires comptabilisés a atteint 1,128 milliards de francs, dont 518 millions résultaient des quelque 9000 contrôles externes. Dans le même laps de temps, des avis de crédit ont été établis pour 442 millions de francs, dont 56 millions à la suite des contrôles externes. A la fin août 2006, les montants des décomptes complémentaires et des avis de crédit établis lors des contrôles externes étaient sensiblement moindres (décomptes complémentaires pour 178 millions et francs et avis de crédit pour 30 millions de francs établis lors des contrôles).

Il faut souligner que, exception faite de 518 millions provenant de reprises d'impôt faisant suite à des contrôles sur place, une grande partie des reprises calculées sur la base des décomptes remis à l'AFC portait sur l'année en cours ou sur l'année précédente. Par contre, les reprises d'impôt découlant des contrôles externes se répartissent de manière plus ou moins équilibrée sur les 5 années faisant l'objet du contrôle.

Raccourcir le délai de prescription à trois ans provoquerait une diminution des recettes encaissées dans le cadre des contrôles externes, dont les résultats fluctuent beaucoup d'année en année. Si l'on s'appuie sur les chiffres des contrôles effectués en 2005, une réduction de la prescription à trois ans aurait entraîné une diminution de recettes de 150 à 200 millions de francs par an. Les diminutions de recettes engendrées pour ce qui est des décomptes complémentaires émis à l'interne atteindraient, quant à elles, la barre des centaines de millions. D'un autre côté, les contrôles externes permettraient de réduire le nombre de notes de crédit, ce qui serait plutôt positif pour les recettes de la Confédération.

#### **f) Économie de la perception (administration)**

Actuellement, 3,5 jours sont nécessaires en moyenne pour effectuer un contrôle externe (préparation et finalisation comprises). Lors des contrôles internes des décomptes, la division Perception examine et rectifie principalement des points portant sur l'année en cours ou sur l'année précédente. Si elle détecte des erreurs qui

s'étendent sur toute la période soumise à l'examen, elle contrôle les données remises concernant toute cette période.

Une réduction du délai de prescription à trois ans ne devrait pas réduire de beaucoup le temps nécessaire, en moyenne, au contrôle. La plupart des erreurs faites par les assujettis se répètent chaque année; une fois connues, elles deviennent faciles à retrouver et ne prennent plus beaucoup de temps à corriger. Certains points sont déjà résolus par extrapolation, ce qui fait que, dans la pratique, une réduction du délai de prescription ne permettrait pas vraiment de gagner du temps. En outre, la réduction du délai de prescription contribuerait à réduire le nombre des données chiffrées (données considérées sur trois ans et non plus sur cinq ans), ce qui permettrait aussi de gagner du temps. Pour la division Perception, la réduction du délai de prescription n'implique globalement pas de réel gain de temps, mais elle ne générera pas non plus de charge supplémentaire.

## **7.5 Réduction du délai de conservation des pièces justificatives**

### **7.5.1 Situation**

D'après l'art. 58, al. 2, LTVA, l'assujetti doit conserver dûment pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. L'art. 962, al. 2, du code des obligations (CO), est réservé. Les pièces justificatives qui se rapportent aux biens immobiliers doivent donc être conservées pendant 20 ans. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la prescription.

L'art. 42, al. 3, LTVA prescrivant que le montant de l'impôt préalable à déduire dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt est réduit, sous certaines conditions, d'un vingtième par année pour les biens immobiliers, le délai de conservation des pièces justificatives doit donc être étendu à 20 ans pour les cas concernés. Par ailleurs, le délai de conservation des pièces portant sur une créance fiscale qui est en cours de contrôle ou qui est encore due peut être prolongé tant que la créance elle-même n'est pas prescrite (soit durant 15 ans au maximum).

Le projet de révision de la LTVA prévoit, quant à lui, de réduire le délai de prescription absolu de 15 à 10 ans (art. 30, al. 6 et art. 32, al. 4, P-LTVA). Le délai de conservation des pièces inscrit à l'art. 58, al. 2, P-LTVA a donc été adapté au nouveau délai de prescription absolu. Seuls les documents nécessaires aux calculs se rapportant aux prestations à soi-même ou au dégrèvement ultérieur de l'impôt pour les biens immobiliers sont soumis à un délai de conservation prolongé de la durée nécessaire à l'amortissement (art. 58, al. 3, P-LTVA). Etant donné que l'art. 26, al. 2 et l'art. 27, al. 3, P-LTVA prévoient une déduction de 1/20<sup>e</sup> de la valeur des biens immobiliers par année pour déterminer la valeur de ces biens, le délai de conservation des documents concernés s'étend à 20 ans au maximum.

### **7.5.2 Réduction du délai de conservation des justificatifs de vente**

*Description de cette possibilité de réforme: Le 29 mai 2006, lors d'un entretien avec le conseiller fédéral, Hans-Rudolf Merz, et l'AFC, la Swiss Retail Federation, l'association des moyennes et grandes entreprises du commerce de détail suisse,*

*avait demandé que le délai de conservation des justificatifs de vente (tels que les tickets de caisse) soit ramené de 10 à 5 ans. A l'appui de sa demande, la Swiss Retail Federation soulignait que ces tickets de caisse ne sont pratiquement pas utilisés lors des inspections; par conséquent, réduire leur délai de conservation arrangerait les grandes entreprises.*<sup>285</sup>

La demande fait partie des propositions d'amélioration de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, l'art. 962, al. 1, CO s'applique à toutes les entreprises qui, conformément à l'art. 957 CO, ont l'obligation de tenir une comptabilité. Par conséquent, la demande de réduction du délai de conservation des documents de vente devrait être posée dans le cadre d'une révision du CO. Il faut cependant souligner que les dispositions actuelles du CO sur la comptabilité commerciale ne sont entrées en vigueur qu'au 1<sup>er</sup> juin 2002. Or, pour que le délai de conservation prévu dans la LTVA puisse être réduit, il faudra d'abord que ce délai passe à 5 ans dans le CO.

Bien qu'une révision du CO ne soit pas à l'ordre du jour, le Conseil fédéral tient à ce que cette possibilité de réforme soit discutée dans le cadre du projet de consultation.

## **8 Programme de la législature**

Le présent projet n'est pas mentionné dans le rapport sur le programme de la législature 2003 à 2007.<sup>286</sup> En réponse au postulat déposé par l'ancien conseiller national Hansueli Raggenbass (03.3087), le Conseil fédéral a adopté le rapport intitulé «10 ans de TVA» le 26 janvier 2006.<sup>287</sup> Se fondant sur les conclusions de ce rapport et sur les nombreuses interventions parlementaires déposées concernant la TVA<sup>288</sup>, le Conseil fédéral a décidé d'avancer dans la réforme de la TVA au cours de la législature.

<sup>285</sup> Swiss Retail Federation, communiqué de presse du 30.5.2006, «Der Detailhandel verlangt Verbesserungen in der Mehrwertsteuer».

<sup>286</sup> FF 2004 1035.

<sup>287</sup> Cf. ch. 1.1.3.

<sup>288</sup> Cf. ch. 1.1.5.

## 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
AI	Assurance-invalidité
Al.	Alinéa
Art.	Article
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)
BO	Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale
CE	Communauté européenne
CEE	Communauté économique européenne
CER-N	Commission de l'économie et des redevances du Conseil national
Ch.	Chiffre
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CLO	Bureau central de liaison (Central Liaison Office)
CRC	Commission fédérale de recours en matière de contributions
DC	Décompte complémentaire
DFE	Département fédéral de l'économie
DFF	Département fédéral des finances
En rel. avec	en relation avec
Féd.	Fédéral
FF	Feuille fédérale
FTP	Réalisation et financement des projets d'infrastructure des transports publics
ICHA	Impôt fédéral sur le chiffre d'affaires
Iv. pa.	Initiative parlementaire
JAAC	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
JO UE/CE	Journal officiel de l'UE / des CE

Let.	Lettre
O	Ordonnance
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OFS	Office fédéral de la statistique
ONU	Organisation des Nations Unies
P.	Page(s)
PC	Prestations complémentaires
PIB	Produit intérieur brut
PME	Petite(s) et moyenne(s) entreprise(s)
RIP	Réduction individuelle des primes
RS	Recueil systématique du droit fédéral
Sàrl.	Société à responsabilité limitée
s., ss.	page suivante, pages suivantes
S.A.	Société anonyme
SUVA	Caisse nationale suisse d'assurance contre les accidents
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
UID	Numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée (pour l'application des règles sur le marché intérieur de l'UE)
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USAM	Union suisse des arts et métiers

## b) Abréviation de lois et d'ordonnances

6° directive	Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États 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 juin 1977, p.1)
Nvlle 6° directive	Proposition de la Commission de l'UE du 15 avril 2004 sur la refonte de la 6° directive
BAÖ	Österreichische Bundesabgabenordnung du 28 juin 1961
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 suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0)
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999

	(RS 101)
D-AO	Deutsche Abgabenordnung du 1 <sup>er</sup> octobre 2002
dStGB	Deutsches Strafgesetzbuch
D-UStG	Deutsches Umsatzsteuergesetz du 21 février 2005
D-UStR	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien) (Deutschland)
LAMal	Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (RS 832.10)
LAVS	Loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (RS 831.10)
LD	Loi fédérale du 1 <sup>er</sup> octobre 1925 sur les douanes (RS 631.0)
LDAI	Loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires et les objets usuels (Loi sur les denrées alimentaires) (RS 817.0)
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)
LMJ	Loi fédérale du 18 décembre 1998 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (loi sur les maisons de jeux) (RS 935.52)
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)
LPP	Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (RS 831.40)
LT	Loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (RS 641.10)
LTAF	Loi fédérale sur le Tribunal administratif fédéral (RS 173.61)
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)
nLD	Nouvelle loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (RS ..., pas encore en vigueur)
nOLD	Nouvelle ordonnance relative à la loi sur les douanes (RS..., pas encore en vigueur)

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)
OTVA	Ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée
Ö-UStG	Österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994
PA	Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021)
P-LTVA	Projet de loi sur la taxe sur la valeur ajoutée révisée

### Taux d'imposition et limites d'exonération pour les petits entrepreneurs dans l'UE

États membres	Limite d'exonération pour les petits entrepreneurs		Taux normal	Taux réduit <sup>1</sup>	Taux zéro <sup>2</sup>
	Euro	Francs <sup>3</sup>			
Allemagne	17 500	27 815	19	7	non
Autriche	22 000	34 967	20	10/12	non
Belgique	5 580	8 869	21	6 / 12	oui
Chypre	15 600	24 795	15	5 / 8	oui
Danemark	6 667	10 596	25	-	oui
Espagne	-	-	16	4 / 7	non
Estonie	16 000	25 430	18	5	non
Finlande	8 500	13 510	22	8 / 17	oui
France	76 300 / 27 000	121 274 / 42 914	19,6	2,1 / 5,5	non
Grèce	9 000 / 4 000	14 304 / 6 357	19	4,5/9	non
Hongrie	35 000	55 630	20	5	non
Irlande	55 000 / 27 500	87 418 / 43 709	21	4,4 / 13,5	oui
Italie	-	-	20	4 / 10	oui
Lettonie	17 200	27 338	18	5	non
Lituanie	29 000	46 093	18	5 / 9	non
Luxembourg	10 000	15 894	15	3 / 6 / 12	non
Malte	37 000 / 24 300 / 14 600	58 808 / 38 623 / 23 205	18	5	oui
Pays-Bas	-	-	19	6	non
Pologne	10 000	15 894	22	3 / 7	oui
Portugal	9976 / 12 470	15 856 / 19 820	21	5 / 12	non
République slovaque	35 000	55 630	19	-	non
République tchèque	35 000	55 630	19	5	non
Royaume-Uni	86 112	136 869	17,5	5	oui
Slovénie	25 000	39 735	20	8,5	non
Suède	-	-	25	6 / 12	oui
Bulgarie			20	7	
Roumanie			19	9	
<b>Suisse</b>	<b>47 188</b>	<b>75 000<sup>4</sup></b>	<b>7,6</b>	<b>2,4 / 3,6</b>	<b>oui</b>

État: 1<sup>er</sup> septembre 2006

Sources: - Taux d'imposition: Commission européenne; DOC/1829/2006 - FR.  
- Valeurs seuil: Commission européenne;  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_community/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_fr.htm).

<sup>1</sup> Seuls les biens et les services énumérés à l'annexe H de la 6<sup>e</sup> directive 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 des hôtels et des installations semblables.

<sup>2</sup> «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. Les États qui ont appliqué, dès le 1<sup>er</sup> janvier 1991, un taux zéro aux biens et aux services énumérés dans l'annexe H de la 6<sup>e</sup> directive peuvent continuer de l'appliquer à titre transitoire (art. 28, al. 2, let. a, 6<sup>e</sup> directive).

<sup>3</sup> Taux de change au 24 octobre 2006: 1 Euro = 1,59 francs.

<sup>4</sup> ou 250 000 francs, si la dette fiscale ne dépasse pas 4000 francs par an.

### Tableau de concordance: projet de loi sur la TVA module «loi fiscale» et loi sur la TVA de 1999

\* aucune disposition correspondante respectivement dans la LTVA et le P-LTVA

\*\* nouveau / complété

P-LTVA			LTVA 1999	
art.	al.	Titre	art.	al.
1		Objet et principes	1	
2		Relation avec le droit cantonal	2	
3	let. a	Définitions	**+3	1+3
3	let. b		6 73	3 2
3	let. c		*	
3	let. d		6	1+2
3	let. e		**+7	
3	let. f		21	1
3	let. g		**+33	2
3	let. h		**+33	6, let. a
3	let. i-n		*	
4		Lieu de la livraison de biens	13	
5		Lieu de la prestation de services	**+14	
6		Dérogations aux dispositions générales	12+16	
7		Preuve	**+20	
8		Indexation	4	
9	1	Assujettissement	**+21	1
9	2		**+21	3
9	3		25	1, let. c
9	4		*	
10	1	Assujettissement volontaire	27	1
10	2		*	
11	1	Services autonomes	23	1, 1 <sup>re</sup> phrase
11	2		23	3
11	3		23	4
12		Imposition de groupe	22	1
13	1	Début et fin de l'assujettissement	28	1+2
13	2+4		29	
13	3		**+27	2, der- nière phrase
			56	3
13	5		*	

14		Prestations obligatoirement imposables	5	let. a-c
15	1	Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt	26	1+4
15	2		*	
15	3		26	3
15	4		26	5
15	5		*	
16	1+2	Prestations combinées	*	
16	3+4		36	4+5
17		Représentation	**+11	
18	1	Prestations exclues du champ de l'impôt	**+18 23 23 25	1, 2 <sup>e</sup> phrase 2 1, let. b
18	2		*	
19		Prestations exonérées de l'impôt	**+19	2-4
20	1-6	Base de calcul de l'impôt	33	1-5
20	7+8		44	2+3
21		Imposition de la marge	35	
22		Taux de l'impôt	36	1-3
23	1-3	Impôt préalable déductible	19 38	1 1-3
23	4		38	6
24	1	Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable	38	4+5
24	2		39	1
25	1	Réduction de la déduction de l'impôt préalable	41	1
25	2		33 38	6, let. b-d 8
25	3		*	
25	4		40	
25	5		41 43	2 5
26	1	Déduction ultérieure de l'impôt préalable	42	1
26	2		42	3
26	3		*	
27	1	Prestations à soi-même	*	
27	2		9	1+3+4
27	3		34	1+2+5
27	4		34	3
27	5		15	
28	1+2	Naissance de la créance fiscale	43	1
28	3		43	2
28	4		43	4
29		Naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable	38	7
30		Prescription de la créance fiscale	**+49	

31		Prescription de la perception de l'impôt	*	
32		Prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable et au remboursement de l'impôt	**+50	
33	1	Assujettissement (impôt sur les acquisitions)	10 73	3
33	2		24 28	4
34		Calcul de l'impôt et taux de l'impôt	*	
35	1	Naissance et prescription de la créance fiscale	43	1, let. b 3
35	2		45	1, let. c
35	3		*	
36	1	Droit applicable et autorité compétente	72	
36	2+3		82	
37		Sujet fiscal	75	
38	1	Objet de l'impôt	73	1
38	2		73	3
38	3		*	
39		Importations franches d'impôt	74	
40		Calcul de l'impôt	76	
41		Taux de l'impôt	77	
42	1-3	Naissance et prescription de la créance fiscale	78	
42	4		79	
43		Intérêt moratoire	*	
44		Exceptions à l'obligation de payer un intérêt moratoire	*	
45		Prescription du droit au remboursement de l'impôt	80	
46		Remboursement pour cause de réexportation	81	
47		Intérêt rémunérateur	*	
48		Report du paiement de l'impôt	83	
49		Remise	84	
50	1+2	Principes	52	
50	3+4		*	
51	1+2	Déclaration d'assujettissement, retrait de la déclaration	56	1+2
51	3		56	4
52		Autotaxation	46	
53		Correction d'erreurs dans le décompte	*	
54	1+2	Méthode de décompte	*	
54	3+4		**+59	1+2
54	5		*	
54	6		59	3
55	1	Mode de décompte	44	1
55	2		44	4
55	3		*	
55	4		44	5
56	1	Période fiscale et période de décompte	*	

56	2+3		45	
57		Procédure de déclaration	47	3
57	2		*	
58		Comptabilité	58	
59	1	Forme de la facture	37	1
59	2		37	2
59	3		*	
59	4		37	5
60	1	Mention de l'impôt	37	4
60	2		*	
61	1	Paiement de l'impôt	47	1
61	2		**+47	2
61	3		*	
62		Facilités de paiement	*	
63		Remboursement de l'impôt	**+48	
64		Remise d'impôt	**+51	
65		Obligation de fournir des renseignements	57	
66		Droit d'obtenir des renseignements	*	
67		Succession fiscale	30	
68	1	Responsabilité solidaire	**+32	1
68	2-4		32	2-4
68	5		*	
69		Obligation de fournir des renseignements	61	
70		Entraide administrative	**+54	
71	1	Cours civiles et transfert de l'impôt	*	
71	2		37	6
72	1-3	Banque de données et conservation des données	53	
72	4		*	
73		Secret	**+55	
74		Contrôle	**+62	
75	1	Taxation par voie d'estimation	60	
75	2+3		*	
76	1+2	Décisions de l'Administration fédérale des contributions	**+63	
76	3+4		*	
77		Réclamation	64	
78		Révision, interprétation et correction	67	
79		Frais et indemnités	68	
80		Poursuite	**+69	
81	1-4	Sûretés	70	1-3
81	5+6		**+70	6+7
82		Autres mesures relatives aux sûretés	**+71	
83		Soustraction de l'impôt	**+85	
84		Violation des obligations de procédure	**+86	
85		Recel de l'impôt	*	
86		Infractions commises dans une entreprise	87	

87		Relation avec la loi sur le droit pénal administratif	88	
88		Concours d'infractions	89	
89		Dénonciation spontanée	*	
90		Dispositions d'exécution	**+90	
91		Organe consultatif	*	
92		Abrogation du droit en vigueur	91	
93		Modification du droit en vigueur	92	
94		Application de l'ancien droit	93	
95		Application du nouveau droit	94	
96		Modification du taux de l'impôt	95	
97		Délais	96	
98		Applicabilité des nouvelles dispositions	*	
99		Référendum et entrée en vigueur	97	

<b>LTVA 1999</b>		<b>P-LTVA</b>
------------------	--	---------------

<b>art.</b>	<b>al.</b>	<b>Titre</b>	<b>art.</b>	<b>al.</b>
1		Objet et principes	1	
2		Relation avec le droit cantonal	2	
3	1+3	Définition du territoire suisse et de l'étranger	3	let. a
3	2		*	
4		Indexation	8	
5	let. a-c	Opérations imposables Principe	14	
5	let. d		33	1, let. a
6	1+2	Livraison de biens	3	let. d
6	3		3	let. b
6	4		*	
7		Prestation de services	3	let. e
8		Livraison de biens et prestation de services en vertu de la loi	*	
9	1+3+4	Prestation à soi-même	27	2
9	2+5		*	
10	let. a	Prestation de services fournie par une entreprise ayant son siège à l'étranger	33	1
10	let. b		*	
11		Livraison de biens et prestation de services en cas de représentation	17	
12		Délimitation entre livraison de biens et prestation de services	6	
13		Lieu de la livraison de biens	4	
14		Lieu de la prestation de services	5	
15		Lieu de la prestation à soi-même	27	5
16		Dérogation	6	
17		Principe	*	

18		Liste des opérations exclues	18	2
19	1	Liste des opérations exonérées	23	
19	2-4		19	
20		Preuve	7	
21	1	Assujettissement à l'impôt Principe	9 3	1 let. f
21	2		*	
21	3, let. a		9	2
21	3, let. b		*	
22	1	Imposition de groupe	12	
22	2+3		*	
22	4		13	5
23	1, 1 <sup>re</sup> phrase	Collectivités publiques	11	1
23	1, 2 <sup>e</sup> phrase		18	2
23	2		18	2
23	3		11	2
23	4		11	3
24		Assujettissement à l'impôt en cas d'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger	33	2
25	1, let. a+d	Exemptions	*	
25	1, let. b		18	2
25	1, let. c		9	3
25	2		*	
26	1+3-5	Options pour l'imposition des opérations ex- clues du champ de l'impôt	15	
26	2		*	
27	1	Option pour l'assujettissement	10	1
27	2		*	
	2, dernière phrase		13	3
28	1+2	Début de l'assujettissement	13	1
28	3		*	
28	4		33	2
29		Fin de l'assujettissement	13	2+4
30		Succession fiscale	67	
31		Représentation fiscale	*	
32	1	Responsabilité solidaire	68	1
32	2-4		68	2-4
33	1	Base de calcul de l'impôt sur la livraison de biens et la prestation de services	20	1
33	2		3	let. g
33	2, dernière phrase		20	2
33	3-5		20	3-6
33	6, let. a		3	let. h
33	6, let. b à d		25	2

34	1+2+5	Base de calcul de l'impôt sur la prestation à soi-même	27	3
34	3		27	4
34	4		*	
35		Imposition de la marge	21	
36	1-3	Taux de l'impôt	22	
36	4+5		16	3+4
37	1	Facturation et transfert de l'impôt	59	1
37	2		59	2
37	3		*	
37	4		60	1
37	5		59	4
37	6		71	2
38	1-3	Déduction de l'impôt préalable	23	1-3
38	4+5		24	1
38	6		23	4
38	7		29	
38	8		25	2
39	1	Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable dans des cas particuliers	24	2
39	2		21	1
40		Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de diminution de la contre-prestation	25	4
41	1	Double affectation	25	1
41	2		25	5
42	1	Droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt préalable	26	1
42	2		*	
42	3		26	2
43	1, let. a	Naissance de la créance fiscale	28	1
43	1, let. b		28	2
			35	1
43	2		28	3
43	3		35	1
43	4		28	4
43	5		25	5
44	1	Mode de décompte	55	1
44	2		20	7
44	3		20	8
44	4		55	2
44	5		55	4
45	1	Période de décompte	56	2
45	2		56	3
46		Auto-taxation	52	
47		Paiement de l'impôt	61	1+2
48		Remboursement de l'impôt	63	
49		Prescription de la créance fiscale	30	

50		Prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable	32	
51		Remise d'impôt	64	
52		Autorités Administration fédérale des contributions	50	
53		Banque de données d'adresses et banque de données juridiques	72	
54		Entraide administrative	70	
55		Secret	73	
56	1+2	Déclaration d'assujettissement, retrait de la déclaration	52	1+2
56	3		13	3
56	4		51	3
57		Obligation de l'assujetti de fournir des renseignements	65	
58		Comptabilité	58	
59	1	Taux de la dette fiscale nette	54	3
59	2		54	4
59	3		54	6
60		Taxation par voie d'estimation	75	1
61		Obligation de fournir des renseignements	69	
62		Contrôle	74	
63		Décisions de l'Administration fédérale des contributions	76	
64		Réclamation	77	
65		Recours	*	
66		Recours de droit administratif	*	
67	1	Révision et interprétation	78	
67	2		*	
68		Frais et indemnités	79	
69		Poursuite	80	
70	1-3	Sûretés	81	1-4
70	4		*	
70	5		*	
70	6		81	5
70	7		81	6
71		Autres mesures relatives aux sûretés	82	
72		Droit applicable	36	1
73	1+3	Objet de l'impôt	38	1+2
73	2		3	let. b
74		Importations franches d'impôt	39	
75		Assujettissement	37	
76		Base de calcul de l'impôt	40	
77		Taux de l'impôt	41	
78		Naissance et exigibilité de la créance fiscale	42	1-3
79		Prescription de la créance fiscale	42	4
80		Prescription du droit au remboursement	45	
81		Remboursement pour cause de réexportation	46	

82		Autorités	36	2+3
83		Report du paiement de l'impôt	48	
84		Remise	49	
85		Soustraction de l'impôt	83	
86	1	Mise en péril de l'impôt	84	
86	2		*	
87		Infractions commises dans une entreprise	86	
88		Relation avec la loi sur le droit pénal administratif	87	
89		Concours de dispositions pénales	88	
90		Dispositions d'exécution	90	
91		Abrogation du droit en vigueur	92	
92		Modification du droit en vigueur	93	
93		Dispositions transitoires Application de l'ancien droit	94	
94		Application du nouveau droit	95	
95		Modification des taux de l'impôt	96	
96		Délais	97	
97		Référendum et entrée en vigueur	99	

## Arrêté fédéral sur la révision de la loi sur la TVA

du

---

*L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,*  
vu le message du Conseil fédéral du ...<sup>1</sup>  
*arrête:*

I

La Constitution fédérale<sup>2</sup> est modifiée comme suit:

*Art. 130, al. 3* Taxe sur la valeur ajoutée

<sup>3</sup> Si, par suite de l'évolution de la pyramide des âges, le financement de l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité n'est plus assuré, la Confédération peut, dans une loi fédérale, relever de 1 point au plus le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée et de 0,5 point au plus son taux réduit.

II

<sup>1</sup> Le présent arrêté est soumis au vote du peuple et des cantons.

<sup>2</sup> Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Conseil des Etats, ....

Conseil national, ...

Le président:

Le président:

Le secrétaire:

Le secrétaire:

---

RS .....

<sup>1</sup> FF ...

<sup>2</sup> RS 101

## Arrêté fédéral sur la révision de la loi sur la TVA

du

---

*L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,*

vu le message du Conseil fédéral du ...<sup>1</sup>

*arrête:*

I

La Constitution fédérale<sup>2</sup> est modifiée comme suit:

*Art. 130*      Taxe sur la valeur ajoutée

<sup>1</sup> La Confédération peut percevoir une taxe sur la valeur ajoutée d'un taux maximal de 5,1 % sur les livraisons de biens et les prestations de services, y compris les prestations à soi-même, ainsi que sur les importations.

<sup>2</sup> *abrogée*

<sup>3</sup> Si, par suite de l'évolution de la pyramide des âges, le financement de l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité n'est plus assuré, la Confédération peut, dans une loi fédérale, relever de 0,8 point au plus le taux de la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>4</sup> 5 % du produit non affecté de la taxe sont employés à la réduction des primes de l'assurance-maladie en faveur des classes de revenus inférieures, à moins que la loi n'attribue ce montant à une autre utilisation en faveur de ces classes.

*Art. 196, ch. 3, al. 2, let. e*

<sup>2</sup> Pour financer les grands projets ferroviaires, le Conseil fédéral peut:

e. relever de 0,1 point le taux de la taxe sur la valeur ajoutée fixé à l'art. 130, al. 1;

---

<sup>1</sup> FF ...

<sup>2</sup> RS 101

Art. 196, ch. 14

14. Disposition transitoire ad art. 130 (Taxe sur la valeur ajoutée)

<sup>1</sup> Pour financer le dégrèvement ultérieur de l'impôt, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée fixé à l'art. 130, al. 1, est relevé de 0,1 point. Ce relèvement du taux est limité au moment où les pertes de recettes découlant du dégrèvement ultérieur, subies par la Confédération seront complètement amorties, mais au plus tard à la fin 2018.

<sup>2</sup> Pour financer la compensation des effets de l'introduction d'un taux unique sur les personnes et les ménages à bas revenus, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée fixé à l'art. 130, al. 1, est augmenté de 0,1 point. Ce relèvement du taux est soumis au délai fixé à l'al. 1. La loi fixe les modalités.

<sup>3</sup> La taxe sur la valeur ajoutée peut être perçue jusqu'à la fin de 2020.

II

<sup>1</sup> Le présent arrêté est soumis au vote du peuple et des cantons.

<sup>2</sup> Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Conseil des Etats, ....

Le président:

Le secrétaire:

Conseil national, ...

Le président:

Le secrétaire: