

Ce texte est une version provisoire. Des modifications rédactionnelles sont encore possibles. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille officielle ([www.admin.ch/ch/f/ff/](http://www.admin.ch/ch/f/ff/)) fait foi.

ad 08.053

## **Message complémentaire sur la simplification de la TVA (Modèle à deux taux)**

du ...

---

Madame la Présidente,  
Monsieur le Président,  
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message complémentaire, nous vous soumettons les propositions suivantes, en complément au message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA et au message complémentaire du 23 juin 2010 sur la simplification de la TVA (Promotion de l'économie et de la croissance).

- proposition d'adoption des art. 3, 4, 7, 10, 12, 19, 21 à 24, 27 à 29, 33a, 37, 38, 42, 44, 45a, 51, 53, 54, 58, 72, 76, 76a, 84a à 84d, 85, 87 à 89, 107 et 115 du projet de modification de la loi sur la TVA ;
- proposition de rejet :
  - du projet d'arrêté fédéral sur la simplification de la TVA, et
  - de l'art. 25 (variante minimale et maximale) du projet de modification de la loi sur la TVA.

Par la même occasion, nous vous proposons de classer le projet de modification de la loi sur la TVA que nous vous avons présenté dans le message complémentaire du 23 juin 2010 au message sur la simplification de la TVA (Promotion de l'économie et de la croissance), ainsi que les interventions parlementaires suivantes:

2011	M	05.3578	Réforme de la TVA socialement supportable (CN 23.03.07, Groupe socialiste; CE 14.03.11)
2011	M	11.3185	Loi sur la TVA. Supprimer l'art. 89, al. 5 (CE 16.06.11, Hess; CN 21.12.11)

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

...

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Ueli Maurer  
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

---

## Condensé

*Par le présent message complémentaire, le Conseil fédéral concrétise le mandat du Parlement, lié au renvoi de la partie B de la réforme de la TVA, qui exige le maintien de deux taux d'imposition et de la majorité des exceptions. Par ailleurs, le taux spécial pour les prestations d'hébergement est supprimé. Ce message présente en outre deux variantes, l'une dite « minimale » et l'autre « maximale », quant à la nature des prestations à soumettre au taux réduit. Le Conseil fédéral propose enfin de modifier quelques autres dispositions de la loi sur la TVA.*

### Contexte

*Dans le message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, le Conseil fédéral a soumis au Parlement deux projets alternatifs de refonte de la loi sur la TVA (LTVA). Le Parlement a décidé de donner la préférence à la partie A qui proposait des allègements administratifs pour les entreprises et était moins sujette à controverses sur le plan politique. La LTVA révisée a été adoptée par le Parlement le 12 juin 2009 et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le message complémentaire du 23 juin 2010 au message sur la simplification de la TVA (Promotion de l'économie et de la croissance) se limitait aux modifications de la partie B qui allaient au-delà de la partie A (il prévoyait en particulier l'introduction d'un taux unique et la renonciation à la plupart des exceptions). Il présentait ces modifications sous la forme d'une révision partielle de la nouvelle LTVA et tenait compte des connaissances et des chiffres les plus récents.*

*Le 21 décembre 2011, le Conseil national a renvoyé définitivement le projet concernant la partie B de la réforme de la TVA au Conseil fédéral en le chargeant d'élaborer un projet présentant un modèle à deux taux dans lequel la majorité des exceptions à l'impôt étaient maintenues, tout relèvement d'impôts devant être évité.*

### Contenu du projet

*Le mandat du Parlement prévoit le maintien de l'exclusion du champ de l'impôt pour les domaines de la santé, de la formation et de la culture, pour les prestations et les manifestations dans le domaine du sport et pour les institutions à but caritatif. Par ailleurs, les denrées alimentaires, auxquelles s'ajoutent désormais les prestations d'hébergement et les prestations de la restauration, doivent être soumises au taux réduit. Enfin, la suppression du taux spécial implique une modification de l'art. 130 de la Constitution.*

*Conformément au mandat, les exceptions pour le service réservé de la poste, la vente de timbres et l'arbitrage sont supprimées. Selon le vœu du Parlement, le Conseil fédéral propose par ailleurs deux variantes concernant le champ d'application du taux réduit. La variante minimale, en tant que variante principale, s'en tient au libellé du mandat et prévoit que le taux réduit s'applique uniquement aux denrées alimentaires ainsi qu'aux prestations de la restauration et aux prestations d'hébergement. La variante maximale, quant à elle, prévoit que le taux réduit*

---

*s'applique aux mêmes prestations qu'aujourd'hui, auxquelles s'ajoutent les prestations de la restauration et les prestations d'hébergement.*

*En outre, le Conseil fédéral propose quelques modifications de la LTVA qui ne découlent pas du mandat du Parlement. Il s'agit de modifications requises sur la base d'interventions parlementaires, de modifications souhaitées par le Département fédéral des finances et de modifications voulues par la systématique légale: en effet, pour une meilleure compréhension et une plus grande sécurité juridique, certaines dispositions contenues actuellement dans l'ordonnance ou ressortissant de la pratique de l'Administration fédérale des contributions sont introduites dans la loi sans pour autant modifier la situation juridique.*

### **Conséquences**

*L'imposition des prestations de la restauration et des prestations d'hébergement au taux réduit, conformément au mandat, entraînerait une diminution des recettes annuelles de l'ordre de 760 à 810 millions de francs. Le budget de la Confédération ne peut guère supporter une diminution des recettes de cette importance. Pour le Conseil fédéral, la mise en œuvre du mandat ne peut être envisagée que si elle est sans incidence sur le budget, et la compensation doit impérativement intervenir dans le cadre du système de la TVA.*

*Les recettes supplémentaires résultant de la suppression des trois exclusions du champ de l'impôt prévues dans les deux variantes sont minimes. Il importe donc de modifier les taux d'imposition pour compenser les diminutions de recettes. Dans la variante minimale, la neutralité budgétaire est atteinte d'une part en soumettant au taux normal de 8 % toutes les prestations soumises actuellement au taux réduit, excepté la livraison de denrées alimentaires, et, d'autre part en relevant le taux réduit de 2,5 % à 2,8 %. Dans la variante maximale, pour garantir la neutralité sur le plan des recettes, le taux réduit doit être relevé de 2,5 % à 3,8 %.*

*Les projets ont également des répercussions sur les parts des recettes de la TVA allouées à l'AVS et à l'AI: dans la variante maximale, les diminutions potentielles de recettes pour l'AVS seraient compensées par un relèvement de 0,3 à 0,5 point de pourcentage de la part des recettes de la TVA à taux réduit affectée à l'AVS. Comme les taux de TVA sont arrondis à la décimale, les recettes annuelles de l'AVS augmenteraient de 17 millions de francs par rapport à la situation actuelle. Dans la variante minimale, les diminutions de recettes de l'AVS s'élèveraient à 19 millions de francs par année, ce qui se situe bien en dessous d'un dixième de point de pourcentage; la compensation ne pourrait donc pas s'effectuer par une adaptation de la part des recettes de la TVA à taux réduit. Dans ce cas, c'est la contribution légale de la Confédération qui doit être relevée de 19,55 %, pourcentage actuel, à 19,6 %. Pour ce qui est de l'AI, l'adaptation de la Constitution n'est nécessaire dans aucune des deux variantes, puisque le financement additionnel de l'AI s'éteint fin 2017.*

*Aussi bien la variante minimale que la variante maximale auraient de légères répercussions sur les ménages. En effet, les ménages de condition économique modeste devraient supporter une certaine augmentation de la charge alors que la charge des ménages de condition économique très confortable serait légèrement allégée.*

---

*Les deux variantes n'auraient pas de répercussions sensibles sur l'économie. Cependant, la restauration et, dans la variante minimale, le secteur de l'hébergement également, tireraient des avantages au détriment des branches dans lesquelles le taux d'imposition serait relevé.*

## Table des matières

<b>Condensé</b>	<b>2</b>
<b>1 Grandes lignes du projet</b>	<b>7</b>
1.1 Contexte	7
1.2 Nouvelle réglementation proposée	8
1.2.1 Mandat consécutif au renvoi	8
1.2.2 Autres nouvelles dispositions proposées	9
1.2.3 Vue d'ensemble des nouvelles dispositions proposées	10
1.3 Justification et appréciation de la solution proposée	10
1.3.1 Mandat consécutif au renvoi	10
1.3.2 Autres nouvelles dispositions proposées	12
1.4 Corrélation entre les tâches et les ressources financières	13
1.5 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen	13
1.6 Classement d'interventions parlementaires et aperçu d'autres interventions et initiatives parlementaires ayant pour objet la TVA	14
<b>2 Commentaire article par article</b>	<b>15</b>
2.1 Arrêté fédéral sur la simplification de la taxe sur la valeur ajoutés	15
2.2 Loi sur la TVA	16
<b>3 Conséquences</b>	<b>39</b>
3.1 Conséquences de la variante minimale	39
3.1.1 Conséquences pour les assujettis	41
3.1.2 Conséquences pour la Confédération	47
3.1.3 Conséquences pour les cantons et les communes	48
3.1.4 Conséquences pour les assurances sociales	49
3.1.5 Conséquences pour l'économie	49
3.1.6 Conséquences pour les ménages	50
3.1.7 Conséquences pour l'environnement	51
3.2 Conséquences de la variante maximale	51
3.2.1 Conséquences pour les assujettis	52
3.2.2 Conséquences pour la Confédération	55
3.2.3 Conséquences pour les cantons et les communes	56
3.2.4 Conséquences pour les assurances sociales	57
3.2.5 Conséquences pour l'économie	57
3.2.6 Conséquences pour les ménages	58
3.2.7 Conséquences pour l'environnement	59
3.3 Conséquences financière d'une modification du taux pour chaque catégorie de l'art. 25, al. 2, LTVA	59
<b>4 Relation avec le programme de la législature et les stratégies nationales du Conseil fédéral</b>	<b>61</b>
4.1 Relation avec le programme de la législature	61
4.2 Relation avec les stratégies nationales du Conseil fédéral	62
<b>5 Aspects juridiques</b>	<b>62</b>
5.1 Constitutionnalité et légalité	62

Compatibilité avec les obligations internationales	63
5.2 Forme de l'acte à adopter	63
5.3 Soumission au frein aux dépenses	64
5.4 Délégation de compétences législatives	64
<b>Annexes:</b>	
1 Taux d'imposition au sein de l'UE	64
2 Imposition au sein de l'UE de prestations sélectionnées	65
3 Nombre d'établissements de restauration et d'hôtellerie en 2008	66
4 Emplois dans la restauration et l'hôtellerie en 2008 (en équivalents plein-temps)	67
<b>Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA) (Projet)</b>	<b>69</b>
<b>Arrêté fédéral sur la simplification de la taxe sur la valeur ajoutée (Projet)</b>	<b>85</b>

# Message

## 1 Grandes lignes du projet

### 1.1 Contexte

Le message sur la simplification de la TVA adopté par le Conseil fédéral le 25 juin 2008<sup>1</sup> poursuivait deux objectifs: d'une part, alléger la charge administrative des entreprises assujetties (partie A de la réforme de la TVA), d'autre part, soutenir et renforcer l'économie et la croissance («Taux unique»; partie B de la réforme de la TVA). La Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N), chargée de l'examen préalable, a décidé de diviser en deux parties les délibérations concernant le projet. Les deux Chambres ont tout d'abord traité la partie A du projet, qui a été adoptée le 12 juin 2009 par le Parlement. Le délai référendaire ayant expiré le 1<sup>er</sup> octobre 2009 sans avoir été utilisé, la loi issue de la révision totale a pu entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. A la suite de cela, la partie B de la réforme de la TVA, qui constituait à la base une refonte de la loi sur la TVA, est devenue une révision partielle de la loi, dont la thématique principale reposait sur les questions relatives aux taux d'imposition et aux exclusions du champ de l'impôt.

La situation de départ ayant changé, le Conseil fédéral a soumis au Parlement le message complémentaire du 23 juin 2010 au message sur la simplification de la TVA (Promotion de l'économie et de la croissance)<sup>2</sup>. Ce message complémentaire tenait compte du nouveau contexte et contenait des chiffres actualisés, qui intégraient notamment le relèvement des taux en faveur du financement additionnel de l'AI au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Dans son rapport du 28 mai 2010<sup>3</sup>, le Conseil fédéral avait une nouvelle fois examiné d'autres variantes que les étapes de réforme proposées dans la partie B du message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, mais il était arrivé à la conclusion que la direction prise dans la partie B de la réforme de la TVA devait être maintenue.

La CER-N a accepté d'entrer en matière sur la partie B mais a demandé au Conseil national de la renvoyer au Conseil fédéral en chargeant ce dernier de soumettre au Parlement un nouveau projet de révision de la TVA contenant un modèle à deux taux. Dans ce projet, la plupart des exclusions du champ de l'impôt devaient être maintenues et le taux réduit devait s'appliquer aux denrées alimentaires, à la restauration et aux prestations d'hébergement. Le 15 décembre 2010, le Conseil national a suivi la recommandation de sa commission et a renvoyé le projet au Conseil fédéral. Le 22 février 2011, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E) a pour sa part demandé au Conseil des Etats de ne pas suivre cette décision. Elle pensait en effet que la simplification efficace de la TVA et la promotion de l'économie et de la croissance ne pouvait être atteintes que grâce aux dispositions prévues dans la partie B de la réforme de la TVA. Le 14 mars 2011, le Conseil des Etats a suivi les recommandations de sa commission et a rejeté la déci-

<sup>1</sup> FF 2008 6277

<sup>2</sup> FF 2010 4899

<sup>3</sup> Autres variantes de simplification durable de la TVA, Rapport du Conseil fédéral relatif au message sur la simplification de la TVA (08.053)  
[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Thèmes > Taxe sur la valeur ajoutée – Réforme > Rapport du Conseil fédéral sur une simplification durable de la TVA (24.6.2010)



sion du Conseil national de renvoyer la partie B au Conseil fédéral. Cependant, le 21 décembre 2011, le Conseil national a maintenu sa décision et a renvoyé définitivement la partie B de la réforme de la TVA au Conseil fédéral en le chargeant d'élaborer un modèle à deux taux conservant la plupart des exclusions du champ de l'impôt.

## **1.2 Nouvelle réglementation proposée**

### **1.2.1 Mandat consécutif au renvoi**

Dans le mandat lié au renvoi de la partie B de la réforme de la TVA<sup>4</sup> (mandat consécutif au renvoi), le Parlement demande au Conseil fédéral d'élaborer un projet de révision de la TVA ne prévoyant plus que deux taux d'imposition en lieu et place des trois taux actuels. Ce mandat prévoit de soumettre au taux réduit les denrées alimentaires, comme c'est le cas actuellement, auxquelles s'ajouteraient désormais la restauration et les prestations d'hébergement. Il demande également qu'en plus des exceptions prévues à l'art. 21, al. 2, du projet de la partie B de la réforme de la TVA<sup>5</sup>, les domaines suivants soient eux aussi exclus du champ de l'impôt: santé, formation, culture, prestations et manifestations dans le domaine du sport et institutions à but caritatif. Il exige enfin que le projet présente plusieurs variantes, ainsi que leurs conséquences, et évite toute hausse d'impôt.

Le libellé du mandat consécutif au renvoi ainsi que les débats au sein de la CER-N démontrent clairement que le Parlement laisse une certaine marge de manœuvre au Conseil fédéral pour l'élaboration de différentes variantes et la présentation de leurs conséquences respectives. Le Parlement souhaite avoir à sa disposition des variantes différentes concernant les prestations soumises au taux réduit et les prestations exclues du champ de l'impôt.

Concernant les prestations soumises au taux réduit, le Conseil fédéral a élaboré deux variantes, une variante minimale et une variante maximale. La variante minimale, qui constitue la variante principale, s'en tient au libellé du mandat consécutif au renvoi et prévoit l'imposition au taux réduit uniquement pour les denrées alimentaires, les prestations de la restauration et les prestations d'hébergement. Dans la variante maximale en revanche, le taux réduit s'applique à toutes les prestations imposables au taux réduit actuellement (art. 25, al. 2, de la loi sur la TVA du 12 juin 2009<sup>6</sup> [LTVA]), auxquelles s'ajoutent désormais les prestations de la restauration et les prestations d'hébergement. La suppression du taux spécial pour les prestations d'hébergement implique l'abrogation de l'art. 130, al. 2, de la Constitution (Cst.)<sup>7</sup>. En effet, cette disposition autorise le législateur à arrêter un taux applicable aux prestations d'hébergement se situant entre le taux réduit et le taux normal. Cette disposition vise à privilégier les prestations d'hébergement en matière d'imposition. Mais, parallèlement, elle exclut que ces dernières puissent être soumises au taux réduit.

Concernant les exclusions du champ de l'impôt, le Conseil fédéral s'est basé sur la liste actuelle de l'art. 21, al. 2, LTVA, et a supprimé les prestations qui n'étaient

<sup>4</sup> BO 2010 N 2063 s.

<sup>5</sup> FF 2008 6573, plus précisément pp. 6582 à 6584

<sup>6</sup> RS 641.20

<sup>7</sup> RS 101

plus mentionnées dans le mandat du Parlement consécutif au renvoi. De cette manière, la liste actuelle, qui contient 29 chiffres, a pu être réduite de trois éléments, les exceptions pour le service réservé de la poste, la vente de timbres officiels et l'arbitrage étant supprimées.

Dans le mandat consécutif au renvoi, le Parlement est parti du principe que la liste contenant huit éléments exclus du champ de l'impôt présentée dans la partie B pouvait être complétée par l'ajout de cinq autres exceptions dans les domaines de la santé, de la formation, de la culture, des prestations et des manifestations dans le domaine du sport ainsi que des institutions à but caritatif et de ce fait comporter treize éléments seulement. Mais, ce faisant, il n'a pas tenu compte du fait que de nombreux domaines mentionnés dans la LTVA en vigueur sont réglementés dans plusieurs chiffres. Les exceptions dans le domaine de la santé englobent à elles seules six chiffres.

Le mandat du Parlement consécutif au renvoi ne prévoit pas explicitement d'exception pour les prestations dans le domaine social. Cependant, le Conseil fédéral est parti du principe que le Parlement souhaitait maintenir l'exception pour les prestations fournies dans le domaine social en raison de la mention du domaine de la santé, dont les prestations sont étroitement liées à celles du domaine social, et en raison de la mention des institutions à but caritatif. Dans la pratique, il est difficile de distinguer clairement entre prestations du domaine de la santé et prestations du domaine social. Renoncer à cette exception entraînerait par conséquent des charges administratives considérables pour les institutions concernées.

Concernant les exclusions du champ de l'impôt, l'AFC a examiné la possibilité de limiter l'exception, dans le domaine des finances, à l'intermédiation financière. Mais elle a constaté qu'en cas d'imposition des opérations de commission, il fallait, pour éviter les doubles impositions, supprimer le droit de négociation dans le cadre du droit de timbre. L'assujettissement à la TVA des opérations de commission ne compenserait pas même de manière approximative la diminution des recettes fiscales résultant de la suppression du droit de négociation. Cette variante a donc été abandonnée.

## **1.2.2                      Autres nouvelles dispositions proposées**

Outre les nouvelles réglementations exigées par le Parlement dans le mandat consécutif au renvoi, le Conseil fédéral propose d'autres modifications de la loi sur la TVA. Il s'agit de modifications requises sur la base d'interventions parlementaires, de modifications souhaitées par le DFF et de modifications voulues par la systématique légale ; en effet, pour une meilleure compréhension et une plus grande sécurité juridique, certaines dispositions contenues actuellement dans l'ordonnance ou ressortissant de la pratique de l'AFC sont introduites dans la loi sans pour autant modifier la situation juridique.

### **1.2.3 Vue d'ensemble des nouvelles dispositions proposées**

Le projet de loi qui fait l'objet du présent message contient les modifications suivantes:

1. modifications en exécution du mandat consécutif au renvoi:
  - deux taux d'imposition au lieu de trois ; en fonction de la variante choisie, le domaine d'application du taux réduit est plus restreint (art. 25 du projet selon la variante minimale) ou plus vaste (art. 25 du projet selon la variante maximale) ;
  - abrogation de l'exclusion du champ de l'impôt pour le service réservé de la poste (art. 21, al. 2, ch. 1), la vente de timbres officiels (art. 21, al. 2, ch. 22) et l'arbitrage (art. 21, al. 2, ch. 29) ;
2. modifications requises par des interventions parlementaires:
  - réintroduction de l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités (art. 33a) ;
  - dans les procédures d'exécution forcée, les créances de TVA de l'AFC doivent désormais être produites dans un registre public et suite à un appel aux créanciers (art. 89) ;
3. modifications fondamentales sur proposition du DFF:
  - simplification de l'assujettissement des collectivités publiques et facilitation sur le plan fiscal de la collaboration entre collectivités publiques (art. 12 et art. 21, al. 2, ch. 28 et 28<sup>bis</sup> et al. 6).
  - prolongation du délai de prescription absolu, qui est porté à quinze ans (art. 42).
4. modifications voulues par la systématique de la loi: pour améliorer la systématique et la compréhension de la loi et fixer les règles au niveau normatif adéquat, certaines dispositions contenues actuellement dans l'ordonnance ou ressortissant de la pratique de l'AFC sont désormais introduites dans la loi (cf. le commentaire par article au ch. 2).

## **1.3 Justification et appréciation de la solution proposée**

### **1.3.1 Mandat consécutif au renvoi**

Dans le cadre du mandat du Parlement consécutif au renvoi, les objectifs de la partie B de la réforme de la TVA ne sont plus réalisables. En effet, dans la partie B, les trois taux actuels devaient être unifiés et la majorité des exceptions supprimées. A long terme, ces mesures auraient permis une augmentation du produit intérieur brut et du revenu réel disponible des ménages. Par ailleurs, les coûts administratifs supportés par l'économie et engendrés par la TVA auraient baissés de 11 % supplémentaires en moyenne par rapport à ceux liés à la partie A de la réforme de la TVA (cf. message complémentaire du 23 juin 2010 au message sur la simplification de la TVA<sup>8</sup>).

<sup>8</sup> FF 2010 4899

La suppression de trois exclusions du champ de l'impôt d'importance secondaire, la réduction du nombre de taux d'imposition de trois à deux et l'imposition au taux réduit des prestations de la restauration et des prestations d'hébergement, ne permettent ni la baisse des coûts administratifs supportés par l'économie, ni l'obtention d'un effet de croissance sur le produit intérieur brut et le revenu réel disponible.

Le Conseil fédéral rejette l'imposition au taux réduit des prestations de la restauration. En effet, comme il l'a indiqué dans le message du 14 septembre 2012 relatif à l'initiative populaire «Stop à la TVA discriminatoire pour la restauration»<sup>9</sup>, ces prestations ne constituent pas des prestations vitales et elles ne se trouvent pas dans un rapport de concurrence directe avec la livraison de denrées alimentaires soumise au taux réduit.

Le Conseil fédéral s'est également prononcé contre une imposition des prestations d'hébergement au taux réduit, étant donné que ces prestations ne constituent de toute évidence pas non plus des prestations vitales. Il ne s'agit même pas de prestations de première nécessité.

Comme auparavant, le Conseil fédéral s'en tient à sa stratégie, qui consiste à assurer la simplification de la TVA réclamée par de nombreux milieux avant tout par une suppression des réductions fiscales. C'est la raison pour laquelle, il s'opposera de manière conséquente à tout désir d'élargir la liste des exceptions à l'imposition ou d'imposer d'autres prestations au taux réduit. Le Conseil fédéral approuve une légère extension de la liste des exceptions uniquement dans le but de simplifier la collaboration des collectivités publiques et des établissements d'assurances sociales.

Le Conseil fédéral approuve le principe d'une réduction de la longue liste de prestations actuellement imposables au taux réduit et considère que les prestations qui ne sont pas vitales, ou du moins qui ne font pas partie des prestations de première nécessité, devraient être imposées au taux normal. Il adhère par conséquent au mandat consécutif au renvoi pour ce qui est de la suppression des réductions fiscales pour les prestations liées aux besoins de l'agriculture, aux plantes vivantes, aux imprimés, aux redevances de radio et de télévision ainsi que pour l'imposition volontaire des entrées à des manifestations sportives et culturelles (art. 25, al. 2, let. a, ch. 3 à 9 et let. b à d).

Le Conseil fédéral rejette l'imposition des prestations de la restauration et des prestations d'hébergement au taux réduit également pour des raisons de politique budgétaire. En effet, cette baisse de taux entraînerait une diminution des recettes fiscales de 760 à 810 millions de francs par année, qui devrait être compensée dans le cadre du système de la TVA par des relèvements de taux.

Il prévoit de compenser cette diminution de recettes fiscales en relevant le taux réduit, étant donné que les prestations de la restauration et d'hébergement seront désormais soumises au taux réduit. De cette manière, l'écart entre le taux réduit et le taux normal, qui, depuis l'introduction de la TVA, n'a cessé de s'agrandir en raison des différents relèvements des taux, pourra être réduit et ramené quasiment à son niveau initial de 4,5 points de pourcentage. Les distorsions de la concurrence entre les branches soumises au taux réduit et celles qui doivent soumettre leurs prestations au taux normal s'en trouveront sensiblement réduites. En outre, un relèvement du

<sup>9</sup> FF 2012 7695

taux réduit ne requiert aucune adaptation de la Cst.<sup>10</sup> puisque la valeur du taux réduit qui y figure correspond à la limite inférieure et peut être donc être relevée par le législateur (cf. ch. 3).

Si la compensation s'effectuait par le relèvement du taux normal actuel de 8 % à 8,3 %, tous les biens et toutes les prestations de services imposables au taux normal deviendraient plus chers et l'écart entre le taux normal et le taux réduit s'accentuerait encore, ce qui se traduirait par une distorsion de la concurrence accrue entre les prestations soumises au taux normal et celles soumises au taux réduit. En plus, le relèvement du taux normal nécessiterait une adaptation de la Cst<sup>11</sup> étant donné que le taux maximum de la TVA y est inscrit. Le relèvement proportionnel des deux taux de TVA de 2,5 % à 3 %, pour le taux réduit, et de 8 % à 8,2 %, pour le taux normal, présenterait dans une large mesure les mêmes inconvénients. C'est pourquoi le Conseil fédéral rejette ces deux variantes et renonce par conséquent à en présenter les conséquences.

### **1.3.2 Autres nouvelles dispositions proposées**

La réintroduction de l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités, telle qu'elle a été préconisée par la motion Fässler-Osterwalder (10.3161) «TVA. Ne pas considérer les objets d'art comme des biens d'occasion» est d'autant plus importante pour le Conseil fédéral que la déduction de l'impôt prélabable fictif en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour ces biens constitue à moyen terme un risque de diminution des recettes fiscales pour la Confédération pouvant atteindre 90 millions de francs par an.

L'allongement de 10 à 15 ans du délai de prescription absolu pour les procédures en matière de TVA permet de garantir que les créances fiscales ne se prescrivent pas au cours d'une procédure. Un délai de prescription de 15 ans pour la TVA se justifie par la particularité que les contrôles TVA portent sur cinq années révolues. Le délai de prescription absolu pour la première des cinq périodes fiscales contrôlées correspond ainsi au délai de prescription absolu usuel de 10 ans. D'après le droit en vigueur, le délai de prescription absolu en pareil cas est inférieur à cinq ans, ce qui est très serré pour une procédure qui peut inclure un recours devant le Tribunal fédéral. Il en résulte une forte incitation à entamer une procédure à des fins dilatoires, en particulier dans les cas voués à l'échec.

La facilitation sur le plan fiscal de la coopération des collectivités publiques réduit les conflits d'intérêts entre, d'une part, la coopération des collectivités publiques encouragée d'une manière générale par la Confédération, et, d'autre part, l'imposition dans le cadre de la TVA des prestations que les collectivités publiques se fournissent entre elles, sans qu'il en résulte une forte distorsion de la concurrence par rapport aux prestataires qui ne sont pas des collectivités publiques.

Pour un commentaire détaillé des modifications, nous renvoyons au ch. 2.

<sup>10</sup> L'imposition des prestations d'hébergement au taux réduit nécessite une modification de la Constitution.

<sup>11</sup> **RS 101**

## **1.4 Corrélation entre les tâches et les ressources financières**

L'imposition des prestations de la restauration et du secteur de l'hébergement au taux réduit demandée dans le mandat du Parlement consécutif au renvoi conduit, si elle n'est pas compensée de manière appropriée, à une diminution des recettes fiscales de l'ordre de 760 à 810 millions de francs chaque année. Dans le cadre du système de la TVA, cette diminution des recettes fiscales doit alors être compensée par le relèvement des taux de la TVA. L'allègement fiscal dans ces deux branches entraîne donc l'augmentation de la charge fiscale dans les autres branches. Si la diminution des recettes fiscales est compensée, comme le prévoit le Conseil fédéral, par le relèvement du taux réduit, ce dernier vient à s'établir à 2,8 % dans la variante minimale ou à 3,8 % dans la variante maximale. Il en résulte que l'ensemble des denrées alimentaires se renchérissent de 0,3 point de pourcentage ou de 1,3 point de pourcentage, selon la variante choisie, afin de permettre l'imposition au taux réduit des prestations de la restauration et de l'hébergement. Dans la variante minimale, le relèvement du taux est plus modéré parce que nombre de biens et de prestations de services soumis actuellement au taux réduit tels que les médicaments, les médias imprimés, les redevances de radio et de télévision, les fleurs, les plantes vivantes et les prestations liées aux besoins de l'agriculture, sont soumis au taux normal. Le Conseil fédéral rejette donc, notamment pour des raisons de politique budgétaire, l'imposition au taux réduit des prestations de la restauration et de l'hébergement demandée par le Parlement.

## **1.5 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen**

La directive 2006/112/CE<sup>12</sup> prescrit aux Etats membres un taux normal minimal de 15 % (art. 97, par. 1). La prescription a été prolongée jusqu'à fin 2015 par le Conseil des ministres de l'UE le 7 décembre 2010. L'application d'au maximum deux taux réduits est admise, mais pas obligatoire (art. 98). Ceux-ci ne peuvent être inférieurs à 5 %, mais de nombreuses dispositions transitoires permettent à des Etats membres d'appliquer des taux plus bas (cf. annexe 1). Les taux réduits ne s'appliquent qu'aux prestations énumérées à l'annexe III de la directive 2006/112/CE. Cependant, là aussi, de nombreuses dispositions transitoires permettent aux Etats membres, pendant un temps limité, d'appliquer des taux plus bas également à d'autres prestations. Quant à celles visées à l'annexe III, il s'agit dans la plupart des cas de biens ou services qui, en Suisse aussi, sont soumis au taux réduit selon le droit en vigueur. En outre, les Etats membres de l'UE peuvent notamment soumettre à un taux réduit de TVA les transports publics, la construction de logements sociaux, les prestations des pompes funèbres et l'élimination des déchets. En vertu de la directive 2009/47/CE<sup>13</sup>, les Etats membres peuvent également appliquer un taux réduit de TVA de manière permanente aux services à forte intensité de main-d'œuvre fournis localement (tels que les petits services de réparation des bicyclettes, l'aide au ménage, les prestations des coiffeurs, etc.), aux services de restaurant et de restauration, ainsi qu'aux livres

<sup>12</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11.12.2006, p. 1.

<sup>13</sup> Directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de la taxe sur la valeur ajoutée, JO L 116 du 9.5.2009, p. 18.

sur tout support. Pour un aperçu des taux de TVA appliqués dans les Etats membres de l'UE par catégories de prestations, voir l'annexe 2.

## 1.6 **Classement d'interventions parlementaires et aperçu d'autres interventions et initiatives parlementaires ayant pour objet la TVA**

Le présent message permet de donner suite à deux interventions parlementaires. La motion n° 05.3578 du groupe socialiste «Réforme de la TVA socialement supportable» demande que la réforme de la TVA ne conduise pas à une augmentation de la charge des ménages à faibles ou moyens revenus. La partie B de la réforme de la TVA, en raison de l'introduction d'un taux unique, d'une part, et de la suppression de la plupart des exceptions à l'imposition, d'autre part, soulevait en effet ce problème. Il ne se pose plus avec le présent modèle à deux taux, car celui-ci maintient presque toutes les exceptions, ainsi qu'un taux réduit. Le Conseil fédéral considère donc que ce modèle satisfait aux exigences de la motion.

La motion Hess n° 11.3185 intitulée «Loi sur la TVA. Supprimer l'art. 89, al. 5» demande qu'à l'avenir l'AFC produise les créances de TVA devant être recouvrées dans le cadre de procédures d'exécution forcée dans un inventaire officiel ou dans un appel aux créanciers. Le nouveau projet de loi ne propose pas d'abroger l'alinéa contesté mais de régler par le droit positif cet état de fait, satisfaisant ainsi aux exigences de la motion.

Outre les deux interventions parlementaires transmises, les interventions et initiatives en matière de TVA ci-après sont actuellement examinées par le Parlement.

Initiatives parlementaires	Mise en œuvre dans le cadre du présent projet
02.413, Triponez : «Mesures de prévention des accidents professionnels. Exonération de la TVA»	Oui
05.455, Leutenegger : «Taxe sur la valeur ajoutée. Changement de la méthode utilisée par l'Administration fédérale des contributions»	Non, proposition de rejet du Conseil fédéral
11.440, Frick : «Supprimer la taxe sur la valeur ajoutée sur les contributions des donateurs versées aux organisations d'utilité publique»	Non, traitement de l'initiative suspendu par la CER-N
12.485 CER-N : «Taux spécial de TVA pour les prestations du secteur de l'hébergement. Prolongation»	Non, prolongation de la validité du taux spécial pour les prestations d'hébergement jusqu'à l'entrée en vigueur du modèle à deux taux
Motions	Mise en œuvre dans le cadre du présent projet
04.3655, Hess : «Modification de la loi sur la TVA». Le taux réduit de l'impôt s'appliquera désormais aussi aux produits comestibles et aux boissons qui sont	Oui, prévu partiellement dans le cadre du mandat du Parlement consécutif

remis dans le cadre des prestations de la restauration. Ce taux réduit de l'impôt sera relevé de sorte à compenser la perte de recettes qui en résultera.	au renvoi
11.3303, Reimann : «Exonérer les opérations sur l'argent de la taxe sur la valeur ajoutée»	Non, proposition de rejet du Conseil fédéral
12.3328, Joder : «Aide et soins à domicile. La législation sur la TVA doit mettre prestataires publics et prestataires privés sur un pied d'égalité»	Non, proposition de rejet du Conseil fédéral
12.3911, Darbellay : «TVA sur la vente de biens immobiliers. Respect de la volonté du législateur»	Non, proposition de rejet du Conseil fédéral
12.3947, de Buman : «TVA réduite également pour les livres électroniques»	Non, proposition de rejet du Conseil fédéral

La motion Fässler-Osterwalder 10.3161 «TVA. Ne pas considérer les objets d'art comme des biens d'occasion», est mise en œuvre par le présent projet, bien qu'elle ait été classée le 16 mars 2012 parce qu'elle n'avait pas été mise en œuvre dans un délai de deux ans. Le Conseil fédéral est favorable à l'objectif de la motion.

## 2

### Commentaire article par article

#### 2.1

#### Arrêté fédéral sur la simplification de la taxe sur la valeur ajoutés

*Art. 130, al. 2 et 3*

*Al. 2:* la suppression du taux spécial pour les prestations d'hébergement implique l'abrogation de l'art. 130, al. 2, Cst. aussi bien dans la variante minimale que dans la variante maximale. Cette disposition autorise le législateur à arrêter un taux applicable aux prestations d'hébergement se situant entre le taux réduit et le taux normal. Elle vise à privilégier les prestations d'hébergement en matière d'imposition. Mais, parallèlement, elle exclut que ces dernières puissent être soumises au taux réduit.

*Al. 3:* dans la variante maximale, le Conseil fédéral prévoit d'adapter l'art. 130, al. 3, Cst., de sorte que l'AVS ne soit pas pénalisée. Désormais, la part de l'AVS doit se monter à 0,5 point de pourcentage au maximum, au lieu de 0,3 point de pourcentage jusqu'ici. Par rapport à la situation actuelle, cette augmentation entraînerait une amélioration de la situation pour l'AVS avec des recettes supplémentaires d'environ 17 millions de francs par année (cf. ch. 3.2.4).

*Art. 196*

Etant donné que l'imposition des prestations d'hébergement au taux réduit conduit à l'abrogation de l'art. 130, al. 2, Cst., aussi bien dans la variante minimale que dans la variante maximale, il y a lieu de supprimer les renvois correspondants dans le présent article.



## 2.2

## Loi sur la TVA

### *Art. 3, let. h*

Cette adaptation ne modifie pas la situation juridique sur le plan matériel, mais précise qu'une participation est prépondérante, comme dans la pratique actuelle, dès lors qu'elle atteint les seuils visés et non dès lors qu'elle les dépasse.

### *Art. 4, al. 2 et 3*

Cette modification ne change pas la situation juridique. En vertu de l'art. 87 de la loi sur les communes du canton des Grisons (Gemeindegesetz des Kantons Graubünden; BR 175.050), les communes politiques de Ramosch et Tschlin ont fusionné avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2013 pour former la nouvelle commune de Valsot. Dans les rapports de droit, Valsot succède aux anciennes communes. La fusion n'a aucune répercussion sur le territoire de l'enclave douanière suisse comprenant les vallées de Samnaun et Sampuoir. Par conséquent, l'application de la libération de l'impôt aux livraisons conformément à l'art. 4, al. 1, n'est pas étendue à une région supplémentaire suite à la fusion. La commune de Valsot reprenant les droits et les obligations de la commune de Tschlin à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, Valsot doit verser à la Confédération la compensation pour les livraisons exonérées effectuées sur sa part du territoire de l'enclave douanière suisse.

### *Art. 7, al. 2*

Cette adaptation correspond à la pratique actuelle. La formulation actuelle est trop étroite. En effet, le libellé «le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité» ne permet pas de couvrir les cas dans lesquels il n'existe ni l'un ni l'autre, par exemple le cas des appartements de vacances. Dorénavant, c'est le lieu auquel l'énergie livrée est effectivement utilisée ou consommée qui sera déterminant. Pour des raisons d'interprétation téléologique, la pratique applique déjà cette disposition aujourd'hui.

Il s'agit là d'une réglementation subsidiaire. Le texte n'a pas été changé en ce qui concerne le lieu de la livraison d'énergie destinée à une entreprise qui dispose d'un siège ou d'établissements stables: si de l'énergie est livrée à une telle entreprise, le lieu de livraison de l'énergie est soit le siège, soit l'établissement stable auquel l'énergie est destinée. Que l'énergie soit livrée concrètement au siège ou à l'établissement stable en question ou qu'elle y soit effectivement utilisée ou consommée n'a pas d'importance en l'espèce. La seule condition est que la livraison soit effectuée pour le compte du siège ou de l'établissement stable en question. Comme pour la livraison de biens, il convient de faire toujours la distinction entre la livraison au sens de la TVA, qui est basée sur les rapports de prestations, et la livraison effective, au sens d'un déplacement de biens, ou, comme dans le cas qui nous intéresse, d'un transfert d'énergie. Cette distinction est particulièrement importante lors d'opérations en chaîne, lorsque plusieurs livraisons au sens de la TVA correspondent à un seul et même déplacement de biens ou transfert d'énergie.

La mention explicite de la chaleur à distance permet de compléter la disposition afin qu'elle corresponde à la pratique en vigueur.

*Art. 10, al. 1, Ibis, 2, let. b, et al. 4*

*Al. 1:* cette adaptation correspond à la pratique en vigueur. La renonciation à la libération de l'assujettissement à la TVA d'après l'art. 11 est en principe possible, même sans la réalisation d'un chiffre d'affaires, pour autant qu'une entreprise soit exploitée. Néanmoins, pour être assujetti à la TVA en Suisse et inscrit au registre des assujettis, un lien minimal au territoire suisse est nécessaire. Jusqu'ici, ce lien avec le territoire suisse n'était réglé que dans l'art. 8 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 (OTVA)<sup>14</sup>. Le nouvel art. 10, al. 1, LTVA définit ce lien avec le territoire suisse dans la loi. Il y a un lien avec le territoire suisse lorsqu'une entreprise fournit des prestations sur le territoire suisse ou lorsque le siège ou l'établissement stable d'une entreprise ou le domicile à partir duquel une personne exploite une entreprise se trouve sur le territoire suisse. Le rattachement au lieu à partir duquel s'exerce l'activité prévu à l'art. 8 OTVA n'est pas inscrit dans la loi parce que ce simple rattachement compromet le lien avec le territoire suisse requis pour une entreprise.

Si ces conditions ne sont pas réunies, ce qui est notamment le cas si une entreprise est sise à l'étranger, ne dispose pas d'un établissement stable en Suisse et ne fournit pas de prestations en Suisse, l'inscription au registre des assujettis n'est pas possible. Les impôts préalables payés sur le territoire suisse doivent être réclamés par la voie de la procédure de remboursement en vertu de l'art. 107, al. 1, let. b, LTVA.

*Al. Ibis:* cet alinéa correspond à la deuxième phrase de l'art. 10, al. 1, actuellement en vigueur et n'a été créé que pour des raisons de systématique du droit, afin que l'article reste articulé de manière cohérente après l'introduction du lien avec le territoire suisse (cf. al. 1).

*Al. 2, let. b:* cette modification ne change pas la situation juridique. Seul l'art. 109, al. 2, OTVA, prévoit actuellement que les livraisons d'électricité et de gaz dans des conduites à des personnes qui ne sont pas assujetties ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions mais à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. En raison de la systématique du droit, cette disposition est inscrite dorénavant à l'art. 10, al. 2, let. b, LTVA, qui prévoit actuellement un traitement correspondant pour les prestations de services électronique et en matière de télécommunications. En outre, dans un souci d'exhaustivité, les livraisons de chaleur à distance ont été ajoutées à cette disposition. Dans les versions française et italienne, le libellé a été légèrement adapté ; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

Si l'impôt sur les acquisitions s'appliquait aux livraisons d'énergie à des personnes non assujetties, ces livraisons ne seraient imposables qu'à partir d'un montant de 10 000 francs par an, ce qui conduirait à une consommation d'énergie exonérée de TVA pour la plupart des consommateurs finaux privés. C'est pourquoi les entreprises sises à l'étranger qui livrent de l'énergie à des personnes non assujetties sont elles-mêmes assujetties à la TVA en Suisse et doivent se faire inscrire au registre des assujettis.

A l'inverse, les livraisons d'énergie à des personnes assujetties à la TVA en Suisse, effectuées par des entreprises sises à l'étranger, restent soumises à l'impôt sur les acquisitions. Comme ces personnes doivent l'impôt sur les acquisitions dès le premier franc, il n'existe pas de distorsion de concurrence. Par conséquent, une entreprise étrangère fournissant de l'énergie n'est pas assujettie à la TVA en Suisse et ne doit pas se faire inscrire au registre des assujettis tant qu'elle n'effectue ses livrai-

sons en Suisse qu'à des personnes assujetties. Si elle effectue des livraisons tant à des personnes assujetties qu'à des personnes non assujetties, alors seules les livraisons à des personnes non assujetties doivent être imposées. Les livraisons aux personnes assujetties restent soumises à l'impôt sur les acquisitions. Cette réglementation correspond à la pratique actuelle.

L'*al. 4* ne modifie pas la situation juridique. Il inscrit seulement dans la loi le principe, prévu actuellement par l'art. 9 OTVA, selon lequel l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations qualifiées au sens de l'art. 29, al. 2 et 3, LTVA, constitue une activité entrepreneuriale.

#### *Art. 12, al. 3*

Jusqu'ici, les collectivités publiques étaient obligatoirement assujetties lorsqu'elles réalisaient un chiffre d'affaires d'au moins 25 000 francs provenant de prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques, tout en atteignant un chiffre d'affaires de plus de 100 000 francs en fournissant des prestations à la fois à des collectivités publiques et à des tiers autres que des collectivités publiques. Cette limite inférieure du chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement se justifiait jusqu'à présent par le fait qu'en cas de prestations fournies à des tiers autres que les collectivités publiques, ce ne sont pas ces dernières dans leur globalité qui sont assujetties, mais seulement leurs différents services exerçant une activité entrepreneuriale. Le respect des deux limites de chiffre d'affaires déterminantes pour l'assujettissement s'avère compliqué sur le plan administratif pour les services qui fournissent (aussi) des prestations entrepreneuriales et ne se justifie que dans une moindre mesure sur le plan matériel, étant donné que les collectivités publiques n'ont guère la possibilité, en raison de leurs obligations légales et des exigences politiques auxquelles elles doivent répondre, d'organiser les services selon une planification fiscale. C'est pourquoi, pour des raisons de simplification, la limite actuelle supplémentaire de 25 000 francs est supprimée. Par conséquent, une collectivité publique n'est obligatoirement assujettie à la TVA que lorsque son chiffre d'affaires provenant de prestations à des tiers autres que des collectivités publiques atteint au moins 100 000 francs. Si une collectivité publique fournit des prestations à des tiers autres que des collectivités publiques pour un montant inférieur à 100 000 francs, toutes les prestations qu'elle fournit aux autres collectivités publiques, indépendamment du montant du chiffre d'affaires réalisé à ce titre, sont exclues du champ de la TVA, faute d'assujettissement subjectif.

Cette réglementation s'applique, comme jusqu'ici, uniquement aux collectivités publiques, à leurs services et autres institutions de droit public. Les autres institutions de droit public au sens de l'art. 12, al. 1, OTVA sont les autres formes d'organisation régies par le droit public telles que les corporations nationales et étrangères de droit public (par ex. les groupements de collectivités publiques), les établissements et les fondations de droit public ayant une personnalité juridique propre et, comme forme générale supplétive, les sociétés simples formées de collectivités publiques. Pour cette dernière forme juridique il s'agit d'appliquer par analogie le droit privé en tant que droit public supplétif. Les unités d'organisation des collectivités publiques régies par le droit privé (par ex. les entreprises décentralisées sous forme de sociétés anonymes, les collectivités publiques réunies en associations) ne constituent pas des institutions de droit public, faute de réglementation de droit public les concernant et, par conséquent, ne tombent pas sous le coup de cette disposition. Il en résulte que les unités d'organisation des collectivités publiques régies

par le droit privé demeurent assujetties à la TVA, y compris pour les prestations qu'elles fournissent exclusivement aux collectivités publiques, pour autant que ces dernières ne soient pas exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 28, LTVA.

*Art. 19, al. 2*

La modification de la première phrase ne concerne que la version française; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

L'ajout de la deuxième phrase ne change pas la situation juridique. Il s'agit uniquement de l'inscription dans la loi de la disposition contenue à l'art. 32 OTVA. Cette disposition prévoit que la règle de combinaison prévue pour les prestations prépondérantes, c'est-à-dire les prestations représentant au moins 70 % de la contre-prestation totale, s'applique exclusivement aux combinaisons de prestations imposables et de prestations exclues du champ de l'impôt, ainsi qu'aux combinaisons de prestations taxées à des taux différents, pour autant que les prestations soient fournies sur le territoire suisse. Si, dans le cadre de prestations combinées, les prestations sont fournies pour plus de 70 % à l'étranger, les prestations fournies sur le territoire suisse ne sont pas pour autant exonérées de la TVA. Seules les prestations fournies à l'étranger sont exonérées. Il en va de même dans le cas inverse: si plus de 70 % des prestations sont fournies sur le territoire suisse, les prestations fournies à l'étranger restent également exonérées de l'impôt.

*Art. 21, al. 2, ch. 1, 2, 3, 8, 11, 14, 16, 17, 18, 21, let. c, 22, 25, 28, 28<sup>bis</sup>, 29, 30, al. 6 et 7*

Suite au renvoi de la partie B de la réforme de la TVA, le Parlement a chargé le Conseil fédéral d'exclure du champ de l'impôt, outre les prestations déjà exclues dans la partie B, également la santé, l'éducation, la culture, les prestations et manifestations sportives, ainsi que les institutions à but caritatif. Sur la base de ce mandat, sont supprimées les exclusions du champ de l'impôt suivantes: l'acheminement de lettres qui relève du service réservé au sens de l'art. 18 de la loi du 17 décembre 2010 sur la Poste (LPO)<sup>15</sup> (ch. 1), la livraison de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels jusqu'à concurrence de leur valeur faciale (ch. 22), et l'exercice de fonctions d'arbitrage (ch. 29). Tous les autres chiffres de l'al. 2 entrent dans l'une des catégories d'exception qui doivent être maintenues pour mettre en œuvre le mandat du Parlement. Seule l'exception pour les prestations dans le domaine social n'est pas mentionnée expressément dans le mandat du Parlement. Mais comme la santé, à laquelle le domaine social est étroitement lié, est mentionnée et que les institutions à but caritatif sont elles aussi nommées, le Conseil fédéral part de l'idée que le Parlement souhaite maintenir l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations sociales. En raison de cette imbrication entre ces deux domaines, il n'est pas possible d'évaluer les répercussions financières d'une imposition du domaine social.

Le *ch. 1* est abrogé conformément au mandat consécutif au renvoi. Par conséquent, le transport de lettres qui relève du service réservé visé à l'art. 18 LPO est dorénavant obligatoirement imposé. Depuis la dernière révision de la loi sur la poste, il ne s'agit plus que des lettres dont le poids n'excède pas 50 grammes, à l'exception des

<sup>15</sup> RS 783.0

lettres à destination de l'étranger et des lettres transportées à un tarif deux fois et demi plus élevé que celui appliqué par la Poste au transport le plus rapide d'une lettre du premier échelon de poids et de format. Afin d'éviter les corrections de la déduction de l'impôt préalable, la Poste a soumis volontairement à l'impôt ces services dès la mi-2009 (option).

*Ch. 2et 3:* la modification ne concerne que la version française; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

*Ch. 8:* la modification ne change pas la situation juridique. Comme le prévoyait déjà la Partie B de la réforme de la TVA, les prestations des assurances sociales ne sont plus exclues du champ de l'impôt d'après le ch. 8 mais ont été ajoutées à l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations d'assurance (ch. 18); une simplification d'ordre rédactionnel a également été opérée.

*Ch. 11:* cette modification ne change pas la situation juridique. L'exception à l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations de la restauration et les prestations d'hébergement qui sont fournies dans le cadre de prestations de l'éducation et de la formation est en outre en conflit avec la disposition générale concernant les prestations combinées prévue à l'art. 19, al. 2, LTVA: si elles sont fournies à un prix global et que la prestation prépondérante représente au moins 70 % de la contre-prestation totale, la prestation combinée peut être traitée comme la prestation prépondérante. Cette nouvelle réglementation inscrite dans la loi dans le cadre de la Partie A de la réforme de la TVA doit s'appliquer, pour les raisons de simplification, à toutes les prestations combinées fournies sur le territoire suisse. La volonté du législateur, en effet, n'est pas que l'ancienne réglementation sur les prestations de la restauration et d'hébergement fournies en relation avec des prestations dans le domaine de l'éducation et de la formation, à l'art. 21, ch. 11, LTVA, constitue une *lex specialis* par rapport à la réglementation générale, plus récente, prévue à l'art. 19, al. 2. L'AFC interprète le ch. 11 en ce sens depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

*Ch. 14, phrase introductive:* la suppression d'une partie de la phrase ne modifie pas la situation juridique. La réserve inscrite au ch. 14, d'après laquelle les prestations de services culturelles fournies directement au public ne sont exclues du champ de l'impôt que si elles ont lieu en échange d'une contre-prestation déterminée, exclut l'application de la réglementation sur les prestations combinées inscrite à l'art. 19, al. 2, puisque celle-ci ne peut être appliquée que si les prestations combinées sont fournies à un prix global. La volonté du législateur est que cette ancienne réserve du ch. 14 relative à une contre-prestation déterminée n'exclue pas les dispositions générales plus récentes sur les prestations combinées. L'AFC interprète le ch. 14 en ce sens depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

*Ch. 14, let. b:* ce complément correspond à la pratique actuelle. La facturation des prestations de services culturelles visées au ch. 14, let. b, s'opère souvent par l'intermédiaire d'une personne morale qui représente les artistes. Cette situation ne doit cependant pas conduire à ce qu'une représentation artistique, en principe exclue du champ de l'impôt, soit imposée, simplement en raison de la facturation par une personne morale.

*Ch. 16:* ce complément correspond à la pratique actuelle. Il établit clairement que non seulement les œuvres d'art non dérivées, mais aussi les œuvres d'art dérivées au

sens de l'art. 3 de la loi du 9 octobre 1992 sur le droit d'auteur<sup>16</sup>, sont exclues du champ de l'impôt. Les œuvres dérivées sont des créations qui ont un caractère individuel, mais qui ont été conçues à partir d'une ou de plusieurs œuvres préexistantes reconnaissables dans leur caractère individuel.

*Ch. 17:* conformément à la pratique actuelle, ce complément ne modifie pas la situation juridique. Il se limite à établir clairement que les prestations fournies dans le cadre de manifestations organisées par des institutions sans but lucratif dans le domaine de la culture sont également exclues du champ de l'impôt. D'après la pratique actuelle de l'AFC, cela concerne principalement les petites loteries et les tombolas. Comme ce genre de loteries et tombolas consiste exclusivement en jeux de hasard dans le cadre d'un événement social, elles tombent également sous le coup de l'exclusion du champ de l'impôt prévue pour les prestations fournies dans le cadre d'événements organisés par des institutions qui exercent par ailleurs des activités non imposables (art. 21, al. 2, ch. 17, LTVA).

*Ch. 18, let. a:* ces adaptations sont uniquement de nature terminologique et ne modifient pas la situation juridique.

*Ch. 18, let. b:* la notion d'assurance sociale s'entend au sens large et englobe les cinq domaines suivants: la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (système des trois piliers), la protection contre les conséquences financières d'une maladie ou d'un accident, les allocations pour perte de gain en cas de service et de maternité, l'assurance chômage et les allocations familiales. Il a par conséquent été renoncé à la mention, à titre d'exemple dans la loi, de certaines branches d'assurance. Conformément au projet d'exclusion du champ de l'impôt des services d'assurance proposé dans la Partie B du message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA et du message complémentaire du 23 juin 2010 au message sur la simplification de la TVA (art. 21, al. 2, ch. 18, P-LTVA Partie B<sup>17</sup>), auxquels le mandat consécutif au renvoi se réfère explicitement, les prestations de l'assurance-vieillesse et survivants (AVS), de l'assurance invalidité (AI), de l'assurance chômage (AC) et les allocations pour perte de gain (APG), qui étaient auparavant au ch. 8, sont dorénavant inscrites sous ce chiffre, pour plus de clarté. Cette modification rend superflu l'art. 37 OTVA, d'après lequel les opérations des institutions de la prévoyance professionnelle font également partie des prestations au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 18, LTVA.

*Ch. 18, let. c:* l'art. 21, al. 2, ch. 25, LTVA et la disposition transitoire du 19 mars 2010<sup>18</sup>, qui prévoient l'exclusion du champ de l'impôt des prestations que se fournissent entre elles les caisses de compensation de l'AVS, d'une part, et les organes d'exécution de l'assurance chômage, d'autre part, sont également supprimés. Désormais, les prestations que toutes les institutions d'assurance sociale se fournissent mutuellement sont exclues du champ de l'impôt afin de garantir l'égalité de traitement de tous les organes d'assurance sociale et de faciliter la collaboration entre les institutions d'assurances sociales.

*Ch. 18, let. d:* conformément à la pratique actuelle, l'exclusion du champ de l'impôt pour les intermédiaires d'assurance ne se limite pas au domaine des assurances privées mais s'applique également au domaine des assurances sociales.

<sup>16</sup> RS 231.1

<sup>17</sup> FF 2008 6573, 6582

<sup>18</sup> RO 2011 1167; FF 2008 7029

*Ch. 21, let. c:* ne concerne que la version française; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

Le *ch. 22* est supprimé conformément au mandat du Parlement consécutif au renvoi. Par conséquent, la vente de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels est dorénavant imposable. De même, l'art. 53, al. 1, let. d, LTVA doit être complété, et l'importation de tels timbres soumise à la TVA.

*Ch. 25:* le contenu de cette disposition a été intégralement transposé au *ch. 18* de l'art. 21, al. 2, LTVA.

Le *ch. 28, let. a* correspond pour l'essentiel à la réglementation que contient actuellement le *ch. 28*. Les unités organisationnelles d'une même collectivité publique sont définies à l'al. 6, sur la base de la réglementation contenue actuellement à l'art. 38 OTVA. Cette définition s'applique également aux let. b et c.

*Ch. 28, let. b et c:* afin de décharger de la TVA la collaboration entre les collectivités publiques, les prestations entre les sociétés détenues exclusivement par des collectivités publiques et ces collectivités publiques, ainsi qu'entre les établissements et les fondations qui ont été fondés exclusivement par des collectivités publiques et ces mêmes collectivités publiques, sont dorénavant exclues du champ de l'impôt. Peu importe que ce soit la collectivité publique dans son ensemble ou l'une de ses unités organisationnelles qui fournisse la prestation ou en soit le destinataire. Cette exclusion ne s'applique pas aux prestations fournies à des collectivités publiques ne participant pas à la société, l'établissement ou la fondation en question.

*Ch. 28bis:* l'exclusion du champ de l'impôt qui s'applique à la mise à disposition, entre collectivités publiques, de personnel mobilisé pour les activités entrepreneuriales de la collectivité publique apporte aussi un allègement de la taxation de la collaboration entre les collectivités publiques. Ne bénéficient pas de cette exclusion du champ de l'impôt les cas dans lesquels non seulement du personnel, mais aussi des machines ou toute autre infrastructure sont également mises à disposition. La mise à disposition de personnel pour l'accomplissement de tâches relevant de l'exercice de prérogatives de puissance publique, par exemple dans le cadre de la collaboration policière intercantonale, ne tombe pas dans le champ d'application de la TVA et ne nécessite donc pas d'être exclue du champ de l'impôt.

*Ch. 29:* l'exclusion du champ de l'impôt prévue actuellement au *ch. 29* en matière d'arbitrage est supprimée, conformément au mandat du Parlement consécutif au renvoi. Les prestations en matière d'arbitrage à des destinataires qui se trouvent sur le territoire suisse seront dorénavant soumises à la TVA. Si le destinataire des prestations a son siège à l'étranger, ce qui est souvent le cas en matière d'arbitrage international, les prestations ne sont pas soumises à la TVA suisse. Etant donné que l'exclusion du champ de l'impôt est supprimée, les personnes qui fournissent des prestations d'arbitrage jouissent du droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable grevant les acquisitions en relation avec ces prestations. Les cabinets d'avocats ne doivent donc plus procéder à des corrections de la déduction de l'impôt préalable, lorsqu'ils fournissent des prestations en matière d'arbitrage. Ainsi, la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt ne constitue pas un inconvénient pour la Suisse, haut lieu de l'arbitrage international.

*Ch. 30:* la fixation au niveau de la loi n'entraîne pas de modification de la réglementation. L'exclusion du champ de l'impôt pour les coopérations dans le domaine de la

formation et de la recherche prévue à l'art. 13, al. 1, OTVA a été inscrite dans la loi, le contenu de la disposition reste le même. Les définitions de la notion d'institution de formation et de recherche sont cependant conservées aux al. 2 et 3 de l'art. 13 OTVA.

L'*al. 6* définit, sur la base de l'actuel art. 38 OTVA, ce qu'on entend par unité organisationnelle au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 28, LTVA. Les prestations au sein d'une même collectivité publique demeurent exclues du champ de l'impôt, même si les unités organisationnelles qui les fournissent sont assujetties à la TVA. En raison du principe de neutralité de la forme juridique, toutes les formes juridiques possibles d'unités organisationnelles sont visées, pour autant que d'autres collectivités publiques ou des tiers autres que des collectivités publiques n'en fassent pas partie. Dans le cas contraire, il ne s'agirait plus d'une unité organisationnelle propre, c'est-à-dire relevant exclusivement d'une collectivité publique. Toujours en raison du principe de neutralité de la forme juridique, les fondations peuvent dorénavant aussi relever de la collectivité publique et non plus seulement les établissements, comme c'était le cas dans la réglementation fixée à l'art. 38 OTVA. En outre, le critère de l'appartenance appliqué jusqu'ici a été remplacé par un critère plus précis: pour les sociétés, il est inscrit expressément que la participation est déterminante; les détenteurs de bons de participation et de bons de jouissance peuvent être considérés comme des détenteurs de participations. Pour les établissements, de la même manière, c'est non plus l'appartenance, mais le fait que seule une collectivité ait participé à leur fondation qui est déterminant. Cela vaut également pour les fondations. Ainsi les conditions d'après lesquelles un établissement ou une fondation relève de la même collectivité publique sont réglées de manière plus précise que dans l'art. 38 OTVA.

L'*al. 7* délègue au Conseil fédéral la compétence de définir la notion d'« institution de formation et de recherche » au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 30, LTVA. Les définitions contenues actuellement aux al. 2 et 3 de l'art. 13 OTVA doivent être conservées.

#### *Art. 22, al. 1 et 2, let. b*

*Al. 1:* la nouvelle phrase ajoutée à l'al. 1 intègre dans la loi la réglementation actuellement fixée à l'art. 39 OTVA ; l'adjonction de cette phrase ne change en rien la situation juridique. Actuellement, ce dernier ne mentionne que la manière dont l'assujetti peut soumettre volontairement à l'impôt une prestation exclue du champ de l'impôt dans le cas le plus fréquent. Toutefois, si l'assujetti supporte déjà des charges liées à des prestations futures pouvant faire l'objet d'une imposition volontaire, avant qu'il ne fournisse lui-même ces prestations, il peut opter pour l'imposition volontaire en informant l'AFC. Dans la pratique, cette règle est principalement appliquée dans le cadre de l'aménagement d'immeubles commerciaux destinés à la vente ou à la location et permet de déduire au fur et à mesure l'impôt préalable sur les frais de construction. En outre, il est possible d'opter pour l'imposition en informant l'AFC dans les cas où l'établissement d'une facture est insolite, par exemple lors d'événements où le droit d'entrée est signalé par un tampon au poignet ou pour l'achat de produits au marché. Cette méthode d'option ne s'applique cependant pas lorsque la TVA n'est pas indiquée sur une facture pour des raisons étrangères à la TVA, par exemple lorsque le fournisseur de la prestation ne souhaite pas que son client voie qu'il soumet volontairement la prestation à l'impôt. Une application rétroactive n'est pas possible non plus. L'assujetti qui n'a pas opté



pour l'imposition volontaire en indiquant clairement l'impôt sur la facture, au moment où il l'a établie, ne peut plus le faire par une simple information à l'AFC.

*Al. 2, let. b:* l'expression «à des fins privées» est remplacée par «à des fins d'habitation», ce qui permet de lever certaines incertitudes depuis la dernière réforme au sujet de l'exclusion de l'option en ce qui concerne les immeubles. L'exclusion de l'option ne doit s'appliquer qu'aux biens destinés à des fins d'habitation, afin de réduire de manière aussi complète que possible la taxe occulte. Cette mesure doit permettre d'éviter que les gérances d'immeubles optent pour l'imposition afin d'obtenir le droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable, avec pour conséquence un renchérissement des loyers. Conformément au but de protection de cette norme, cette exclusion s'applique exclusivement au logement utilisé principalement à des fins d'habitation, c'est-à-dire au logement dans lequel une personne a pris domicile ou réside hebdomadairement. L'utilisation à titre d'appartement de vacances n'étant pas non plus prise en compte en tant qu'utilisation à des fins d'habitation, il est donc possible d'opter pour l'imposition de la vente d'un appartement de vacances, comme c'est d'ailleurs également le cas pour la location d'appartements de vacances. En effet, «la location» d'appartements de vacances constitue sur le plan de la TVA une prestation d'hébergement. Cela s'applique également à la location de locaux destinés à pratiquer des loisirs, de locaux de répétition, etc.

L'élément ajouté à la fin de l'alinéa ne modifie pas la situation juridique établie par la pratique actuelle. Il précise simplement que l'option est d'emblée exclue, si le bien pour lequel la prestation est fournie est utilisé ultérieurement à des fins d'habitation. Sinon, pendant la phase de construction, il serait possible de demander le remboursement de l'impôt préalable, même si ces montants devaient être intégralement reversés à la fin des travaux. L'AFC serait alors utilisée comme une banque et courrait en outre le risque de ne pas se voir rembourser l'impôt préalablement déduit en cas d'insolvabilité du maître d'ouvrage.

*Art. 23, al. 2, ch. 2, 3, 3<sup>bis</sup>, 7 et 10*

*Ch. 2:* cette modification ne change pas la situation juridique. Le contenu de la disposition de l'art. 40 OTVA, selon lequel seule la dernière livraison sur le territoire suisse précédant directement l'exportation est exonérée de l'impôt, est inscrit dans la loi. L'exigence de transport direct ou d'expédition directe à l'étranger est supprimée, car la mise en service du bien concerné a déjà lieu sur le territoire suisse en cas de mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance, ce qui exclut un transport direct ou une expédition directe à l'étranger, du moins au sens du ch. 1. Le fait que le destinataire de la prestation utilise *lui-même*, de manière prépondérante à l'étranger, le bien mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance est bien plus déterminant. A l'art. 40 OTVA, cette exigence était décrite par le fait qu'aucune autre livraison ne devait intervenir sur le territoire suisse. Cette description n'était pas suffisamment précise. Par conséquent, le deuxième livreur pouvait faire valoir l'exonération de l'impôt en lieu et place du premier. C'est le cas par exemple lorsqu'une personne loue une voiture sur le territoire suisse pour l'utiliser de manière prépondérante à l'étranger.

*Ch. 3:* cette modification ne change pas la situation juridique. Ce complément permet d'établir clairement que la preuve que les biens sont restés sous surveillance douanière constitue une condition nécessaire mais non suffisante pour l'exonération

de leur livraison. En cas d'importation des biens dans le cadre du régime de transit, du régime de l'entrepôt douanier de marchandises de grande consommation ou du régime de l'admission temporaire, la TVA n'est pas prélevée de manière définitive mais est seulement garantie par un dépôt d'espèces ou un cautionnement (obligation de paiement conditionnelle) déterminé en fonction de la base de calcul lors du placement sous le régime douanier correspondant. Dans le cas de l'entrepôt douanier ouvert, la garantie de la TVA est abandonnée et dans le régime douanier du perfectionnement actif, on applique la non-perception conditionnelle ou la procédure de remboursement de la TVA. La livraison exonérée de tels biens sur le territoire suisse n'est donc admise que si la procédure douanière a été close régulièrement ou à l'aide d'une autorisation délivrée ultérieurement par l'Administration fédérale des douanes (AFD), par exemple par la réexportation ou la mise en libre pratique du bien. Dans ce dernier cas, la TVA est prélevée définitivement par l'AFD. La TVA se calcule alors sur la base de calcul de l'impôt au moment où le bien est mis en libre pratique. La livraison antérieure en exonération de TVA sur le territoire suisse n'entraîne donc pas de lacune du système. En revanche, si la procédure douanière n'a pas été close régulièrement, l'AFD ne peut prélever définitivement la TVA garantie lors de l'ouverture du régime douanier que sur la base de calcul de l'impôt qui s'appliquait à ce moment-là. Si la livraison en exonération de TVA sur le territoire suisse était admise en ce cas aussi, cela entraînerait des lacunes fiscales. La livraison sur le territoire suisse resterait définitivement non imposée, alors que le bien serait demeuré sur le territoire suisse et que la taxation définitive n'aurait jamais été requise auprès de l'AFD (faute d'une déclaration en douane en vue de la mise en libre pratique du bien). Cette précision correspond à la pratique actuelle.

*Ch. 3<sup>bis</sup>*: cette modification ne change pas la situation juridique. Ce nouveau chiffre définit les exigences pour la livraison en exonération de TVA de biens qui se trouvent sous surveillance douanière suite à leur placement dans un dépôt franc sous douane en Suisse. A la différence du ch. 3, ici la livraison en exonération de TVA est liée au fait que les biens ainsi entreposés n'ont pas perdu ce statut avec effet rétroactif. Le retrait de ce statut avec effet rétroactif peut être effectué pour les biens indigènes qui ont été placés dans un dépôt franc sous douane sur le territoire suisse. De tels biens sont placés sous le régime de l'exportation lors de leur entreposage dans un dépôt franc sous douane. Lorsque l'AFD annule le régime de l'exportation avec effet rétroactif, par exemple parce que la législation douanière relative aux biens entreposés en provenance du territoire suisse n'a pas été respectée, le statut de biens sous surveillance douanière est retiré rétroactivement aux biens. Ces biens sont alors traités comme des biens qui n'ont jamais été placés dans un dépôt franc sous douane. C'est pourquoi l'exonération de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ne peut plus être accordée. Cela correspond à la pratique actuelle.

*Ch. 7*: cette nouvelle formulation ne modifie pas la réglementation actuelle mais permet de clarifier le sens de la disposition. La formulation actuelle prête en effet à malentendu, car elle visait à exonérer les prestations de transport et les prestations logistiques accessoires effectuées à l'étranger. Or, du point de vue de la systématique fiscale, lorsque le lieu de la prestation est à l'étranger, celle-ci ne peut pas être exonérée de la TVA, dans la mesure où le lieu de la prestation se situe hors du champ d'application de la LTVA. Cette disposition avait pour objet de régir les prestations dont le lieu de la prestation est en Suisse d'après l'art. 8, al. 1, LTVA, mais qui sont fournies à l'étranger. Cette disposition exonère de l'impôt par exemple le transport de marchandises du Japon au Brésil pour le compte d'une entreprise

suisse, puisque, d'après l'art. 8, al. 1, le lieu de la prestation d'un tel transport est le lieu où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique c'est-à-dire en Suisse, bien que la prestation soit effectivement fournie à l'étranger.

*Ch. 10:* ne concerne que la version française; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

#### *Art. 24, titre*

La nouvelle formulation en français est plus précise sur le plan matériel.

#### *Variante minimale (variante principale): art. 25*

Dans son mandat consécutif au renvoi, le Parlement demande que les denrées alimentaires, les prestations d'hébergement et les prestations de la restauration soient imposées au taux réduit. La remise de denrées alimentaires est considérée comme une prestation de la restauration lorsque l'assujetti les prépare ou les sert chez des clients ou qu'il tient à la disposition de tiers des installations particulières pour leur consommation sur place (art. 25, al. 3, LTVA). Pour des raisons de santé publique, la remise de boissons alcooliques et de tabac dans le cadre de prestations de la restauration reste soumise au taux normal. Par prestation du secteur de l'hébergement, on entend le logement avec petit-déjeuner, même si celui-ci est facturé séparément (art. 25, al. 4, LTVA). Ceci touche également les nuitées dans le secteur de la parahôtellerie (par ex. dans des appartements de vacances).

L'art. 25, al. 2, let. a, ch. 3 à 9, ainsi que les actuelles let. b à d sont abrogés sur la base du mandat parlementaire. Comme les prestations des secteurs de l'hébergement et de la restauration ne sont pas des livraisons mais des prestations de services, elles ont été inscrites aux nouvelles let. b et c, et non à de nouveaux chiffres de la let. a. L'al. 3 est abrogé sans remplacement puisqu'il n'est plus nécessaire de distinguer les prestations de la restauration des livraisons de denrées alimentaires, car ces deux prestations sont nouvellement imposées au taux réduit. L'al. 4 est également abrogé sans remplacement puisque le taux spécial temporaire est définitivement supprimé. Il en va de même de l'al. 5, étant donné que sur la base de l'art. 182, al. 2, Cst.<sup>19</sup>, une délégation explicite au Conseil fédéral n'est pas nécessaire pour d'éventuelles dispositions d'exécution.

Pour garantir la neutralité budgétaire, le taux réduit doit être relevé de 2,5 %, pourcentage actuel, à 2,8 % (cf. tableau 1).

*Al. 2, let. a, ch. 2:* la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires et les objets usuels (LDAI)<sup>20</sup> détermine tout ce qui relève des denrées alimentaires et additifs. L'abrogation de l'art. 25, al. 2, let. a, ch. 3 à 6, soulève cependant une nouvelle question de délimitation. Les produits comestibles (comme les céréales) et les boissons sans alcool qui sont utilisées pour la fabrication de produits imposables au taux normal (par ex. les boissons alcooliques comme le vin, le cidre, le vin de fruits, la bière, les eaux-de-vie, les spiritueux) ou pour la fabrication de produits dans l'industrie chimique, pharmaceutique ou cosmétique sont également soumis au taux réduit. Dorénavant, ce taux s'appliquera également aux produits servant à la fabrication d'aliments pour animaux. La qualification du produit en tant que denrée

<sup>19</sup> RS 101

<sup>20</sup> RS 817.0

alimentaire ou additif d'après la LDAI (art. 25, al. 2, let. a, ch. 2, LTVA) au moment de la livraison est déterminante pour l'application du taux réduit. S'il ne peut être qualifié comme tel, par exemple parce que les prescriptions sanitaires pour la vente en tant que denrées alimentaires ne sont plus respectées par le fournisseur, le produit est imposé au taux normal. Cependant, il existe également des produits agricoles (carottes, céréales ou pommes de terre) qui sont qualifiés de denrées alimentaires au moment de la livraison mais sont vendus par exemple en tant qu'aliments pour animaux. En ce cas, c'est la définition par le fournisseur au moment de la livraison qui est déterminante: si le fournisseur vend le produit par exemple directement en tant qu'aliment pour animaux, bien qu'il soit qualifié pour être vendu en tant que denrée alimentaire, alors la livraison est soumise au taux normal.

L'abrogation du *ch. 4* ne modifie pas le droit sur le plan matériel. Les céréales sont admises en tant que denrées alimentaires d'après la LDAI; elles sont donc soumises au taux réduit. Si les céréales sont vendues comme semences ou aliments pour animaux, alors qu'elles pourraient être vendus comme denrées alimentaires, la livraison est soumise au taux normal, comme cela a été mentionné ci-dessus. C'est le taux normal qui s'applique en général aux chiffres d'affaires réalisés avec des déchets provenant des moulins ou des céréales avariées ou souillées parce que ceux-ci ne peuvent plus prétendre à la qualification de denrées alimentaires, et peuvent au mieux être vendus en tant qu'aliments pour animaux.

*Variante maximale: art. 25, al. 1, 2, let. a, ch. 5 et 8, let. a<sup>bis</sup> et a<sup>ter</sup>, al. 3 et 4*

Dans cette variante, le Conseil fédéral s'écarte du texte du mandat consécutif au renvoi. Le taux réduit est appliqué à l'ensemble des prestations actuellement imposées au taux réduit, mais également aux prestations d'hébergement et aux prestations de la restauration. Le législateur renonce ici à abroger l'imposition au taux réduit appliquée aux autres prestations et biens tels que les médicaments, les livres, les journaux, les plantes et les produits utilisés dans l'agriculture.

Pour garantir la neutralité budgétaire, le taux réduit doit être relevé de 2,5 %, pourcentage actuel, à 3,8 % (cf. tableau 8).

*Al. 2, let. a, ch. 5:* cette modification ne change pas la situation juridique. Ce chiffre est actuellement formulé de manière trop générale. Pour la prestation combinée mentionnée, le législateur visait la livraison de plantes et toute prestation inhérente à cette livraison, ce qui se trouve dorénavant précisé au *ch. 5*. Il ne fait aucun doute qu'il ne s'agit pas ici d'une *lex specialis* par rapport à la réglementation générale fixée à l'art. 19, al. 2; c'est pourquoi la formulation «en combinaison avec» a été remplacée par la formulation «conjointement à». Si la livraison d'une plante et sa plantation doivent être considérées comme une prestation combinée, l'art. 19, al. 2, est alors appliqué. La présente réglementation ne s'applique qu'en l'absence de combinaisons de prestations.

*Al. 2, let. a, ch. 8:* cette adaptation ne concerne que la version allemande.

*Art. 27, al. 3*

Le complément ne modifie pas la situation juridique. Il établit simplement que le principe selon lequel l'impôt facturé est l'impôt dû s'applique non seulement aux factures, mais également aux avis de crédit. Le texte actuel se borne à mentionner un montant de TVA trop élevé. Dorénavant, l'impôt indiqué à tort est également men-

tionné expressément. Pour des raisons d'interprétation téléologique, l'AFC, dans sa pratique, traite déjà l'impôt indiqué à tort de la même manière que le montant d'impôt trop élevé.

*Variante minimale (variante principale) et variante maximale: Art. 28, al. 2 et 3*

*Al. 2:* les modifications relatives à l'étendue et à la hauteur du taux réduit renchérisent également les prestations préalables des agriculteurs, des sylviculteurs et des horticulteurs. Pour compenser le montant plus élevé de l'impôt préalable qui les frappe, la déduction forfaitaire de l'impôt préalable accordée aux acheteurs de produits naturels auprès des producteurs doit être portée à 3,9 % dans la *variante minimale* et à 3,0 % dans la *variante maximale* (cf. ch. 3.1 et 3.2).

*Al. 3:* la notion de «déduction fictive de l'impôt préalable fictif» qui était utilisée jusque à présent n'est pas très précise sur le plan sémantique en allemand. En effet, ce n'est pas la déduction qui est fictive, mais l'impôt préalable: le bénéficiaire assujéti de la prestation peut demander la déduction de l'impôt préalable bien qu'aucun impôt préalable n'a jamais été répercuté lors des opérations en amont. Inspirée des expressions latines, la nouvelle formulation «déduction d'un impôt préalable fictif» est plus précise.

Dorénavant, il n'est plus possible de déduire un impôt préalable fictif lors de l'acquisition d'objets d'art, de pièces de collection et d'antiquités (cf. commentaire de l'art. 33a).

*Art. 29, al. 1<sup>bis</sup> et 4*

*Al. 1<sup>bis</sup>:* cette modification ne change pas la situation juridique mais introduit dans la loi la disposition prévue actuellement par l'art. 60 OTVA, d'après laquelle le droit à la déduction de l'impôt préalable existe pour les acquisitions utilisées pour la fourniture, à l'étranger, de prestations exclues du champ de l'impôt. En effet, si la prestation est fournie à l'étranger, elle est en dehors du territoire d'application de la TVA. L'exclusion du champ de l'impôt d'après l'art. 21 LTVA n'a donc pas lieu. C'est pourquoi la déduction de l'impôt préalable est possible pour les prestations fournies à l'étranger dans la même mesure qu'elle pourrait l'être si les prestations avaient été fournies sur le territoire suisse et que l'assujéti ait pu opter pour leur imposition en vertu de l'art. 22 LTVA. Lorsque de telles prestations sont fournies à l'étranger, la déduction de l'impôt préalable n'est toutefois pas admise si l'option pour l'imposition volontaire n'était pas non plus possible sur le territoire suisse (par ex. dans le cadre des prestations financières).

*Al. 4:* cette modification ne change pas la situation juridique. Avec la formulation actuelle, il est nécessaire de déterminer qui doit décider dans quels cas il est plus pertinent de se fonder sur l'activité propre de la société de holding plutôt que sur l'activité des sociétés qu'elle détient. La nouvelle formulation doit permettre, dans un souci de sécurité juridique, de fixer clairement dans la loi la pratique en vigueur. La décision visée à l'al. 4 appartient exclusivement aux assujétis: l'AFC ne peut donc pas leur imposer un choix.

*Art. 33a*

Conformément à la demande exprimée dans la motion Fässler (10.3161) «TVA. Ne pas considérer les objets d'art comme des biens d'occasion», les objets d'art, les

pièces de collection et les antiquités utilisés préalablement sur le territoire suisse et destinés à la revente doivent être exclus du champ d'application de la déduction de l'impôt préalable fictif et soumis à nouveau à l'imposition de la marge comme c'était le cas jusqu'au 31 décembre 2009.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2010, la «déduction de l'impôt préalable fictif» a remplacé l'imposition de la marge qui s'appliquait à la revente d'objets usagés identifiables. La déduction des impôts préalables fictifs présente l'avantage majeur que l'assujetti ne doit pas traiter différemment les objets neufs et les objets usagés en ce qui concerne leur achat et leur vente. Ainsi, un marchand d'automobiles, par exemple, qui achète des véhicules d'occasion à des non-assujettis peut procéder à la déduction de l'impôt préalable fictif correspondant à l'impôt résiduel contenu dans le prix du véhicule d'occasion (depuis son acquisition à l'état neuf).

La déduction de l'impôt préalable fictif pose problème pour les objets sur lesquels la TVA n'avait pas été prélevée à leur entrée sur le marché, comme c'est souvent le cas pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités, soit parce qu'ils ont été produits et vendus avant l'introduction de la TVA (1995), soit – en ce qui concerne les objets d'art – parce que leur créateur les a vendus en tant que biens exclus du champ de l'impôt. Par exemple, si une œuvre d'art a été vendue par son créateur à un particulier sans TVA et que ce particulier l'a revendue à une galerie d'art, cette dernière peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable fictif sur le prix d'acquisition en dépit du fait que l'œuvre n'a pas été frappée d'un impôt préalable (en dehors des frais soumis à la TVA acquittés par le créateur). Si la galerie d'art tire des bénéfices de la vente de cette œuvre à un particulier en Suisse, elle paie en fin de compte l'impôt sur la valeur ajoutée qu'elle a réalisée; en d'autres termes, elle paie l'impôt sur sa marge. En ce sens, il n'y a pas de différence entre la déduction de l'impôt préalable fictif et l'imposition de la marge. Cependant, si l'acquéreur est également une galerie d'art, le système de la déduction de l'impôt préalable fictif entraîne un résultat non souhaité: étant donné que la vendeuse, après avoir déduit l'impôt préalable fictif, facture l'œuvre avec la TVA à l'acquéreuse, l'acquéreuse assujettie peut déduire l'impôt transféré sur le prix de vente à titre d'impôt préalable «normal». Si l'acquéreuse revend l'œuvre à l'étranger sans la TVA (conformément au système) ou à une personne ayant le droit de déduire l'impôt préalable qui n'achète pas l'œuvre pour la revendre (mais, par ex., pour décorer les locaux d'une entreprise), l'AFC perd l'impôt préalable fictif que la première galerie a fait valoir; la Confédération subit donc un manque à gagner fiscal.

Le grand avantage du système d'imposition de la marge réside dans le fait que, pour reprendre l'exemple ci-devant, la première galerie d'art vend l'œuvre à la seconde sans avoir le droit de mentionner la TVA. La seconde galerie peut quant à elle également appliquer l'imposition de la marge si elle revend l'œuvre. Si elle la revend sur le territoire suisse, la charge fiscale des deux galeries d'art est identique à celle générée dans le cadre du système de la déduction de l'impôt préalable fictif. En cas de vente de l'œuvre à l'étranger, le système de l'imposition de la marge n'a cependant pas de sens, car la vente à l'étranger n'est pas imposable. En contrepartie, comme aucun impôt n'a été ouvertement répercuté, la déduction de l'impôt préalable sur le prix d'acquisition n'est pas admise. Ainsi, la valeur ajoutée réalisée en Suisse a pu être imposée conformément au système sans qu'un impôt préalable fictif n'ait finalement dû être remboursé pour un impôt sur le chiffre d'affaires qui n'a jamais été payé. Pour cette raison, l'imposition de la marge est plus pertinente que la déduction de l'impôt préalable fictif pour les objets qui n'étaient pas soumis à la

TVA au moment de leur introduction sur le marché. Dans tous les autres domaines, notamment la vente de véhicules d'occasion, on applique toujours le système de la déduction de l'impôt préalable fictif.

La réintroduction de l'imposition de la marge dans le cadre des objets d'art, des pièces de collection et des antiquités correspond dans une large mesure à la réglementation appliquée jusqu'au 31 décembre 2009 à tous les objets mobiles usagés identifiables. Se fondant sur la délégation de compétence contenue à l'al. 4, le Conseil fédéral décrira plus précisément les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités dans l'OTVA en s'inspirant pour ce faire largement de l'ancien art. 11 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la TVA<sup>21</sup>.

*Art. 37, al. 3*

L'examen de l'adéquation des taux de la dette fiscale nette par le Contrôle fédéral des finances (CDF) que prévoyait la loi depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010 n'a pas fait ses preuves dans la pratique, étant donné que le législateur n'a pas défini ce qu'il fallait entendre par adéquat et qu'il est difficile de fixer des critères fiables pour le contrôle de l'adéquation.

La méthode des taux de la dette fiscale nette doit être à la fois aussi simple que possible à appliquer et conforme à la méthode de décompte effective. Or, plus on veut que la dette fiscale calculée selon la méthode des taux de la dette fiscale nette corresponde à la dette fiscale calculée selon la méthode effective, plus la méthode devient compliquée et fastidieuse pour l'assujetti et l'AFC. Elle n'est plus gérable et ne remplit plus du tout son but, qui est d'alléger la charge administrative des petites et des moyennes entreprises. Cependant, une disposition légale spécifique est superflue si l'examen des taux de la dette fiscale nette se limite au contrôle de l'exactitude mathématique, de la traçabilité et de la neutralité. Le CDF peut effectuer ce genre d'examen en se fondant sur les critères de l'art. 5 de la loi sur le contrôle des finances<sup>22</sup>.

*Art. 38, al. 1, let. a*

Cette modification ne change pas la situation juridique. Il s'agit uniquement d'une adaptation rédactionnelle: les deux articles mentionnés ne sont pas applicables de façon cumulative, mais seulement de façon alternative. C'est pourquoi «et» a été remplacé par «ou».

*Art. 42, al. 6*

Le délai de prescription absolu, aujourd'hui de 10 ans, est prolongé à 15 ans, comme c'était le cas avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur la TVA le 1<sup>er</sup> janvier 2010. On a constaté que le délai de prescription absolu raccourci à 10 ans avait entraîné des conséquences non souhaitées: les contrôles de TVA portent, pour des raisons d'économies administratives, sur les périodes fiscales des 5 dernières années, car le délai de prescription relatif n'est pas échu pour ces périodes fiscales. Au terme d'un contrôle ayant donné lieu à une notification d'estimation, au moins cinq ans et demi du délai de prescription absolu se sont déjà écoulés, vu le délai de finalisation

<sup>21</sup> RO 2000 1347

<sup>22</sup> RS 614.0

que l'AFC doit observer (art. 72, al. 2, LTVA) en ce qui concerne la première année contrôlée. C'est pour cette raison que l'ancien droit prévoyait un délai de prescription non pas de 10 ans, mais de 15 ans. En vertu du droit en vigueur, si une procédure de recours est engagée contre la notification d'estimation en ce qui concerne la première période fiscale contrôlée, cette procédure doit être bouclée (jusqu'au Tribunal fédéral) durant les quelque quatre années restantes, faute de quoi elle risque de se prescrire entre les mains du juge. Si l'instance de recours rejette une décision au lieu de statuer, le délai restant devient serré. La conséquence en est qu'après un contrôle fiscal, il ne reste presque plus de temps pour discuter des résultats avec l'assujetti et entreprendre d'éventuelles corrections sans formalités. En raison du raccourcissement du délai de prescription, les résultats d'un contrôle sont communiqués au plus vite sous la forme d'une décision, de sorte que l'assujetti doit user des moyens de recours formels. Ceci n'est pas dans l'intérêt des assujettis et constitue une péjoration de leur position par rapport à la situation qui prévalait lorsque le délai de prescription était plus long. En outre, les assujettis sont fortement incités, notamment dans les cas voués à l'échec où des reprises de TVA importantes sont en jeu, à faire valoir tous les droits de recours et autres voies juridiques dans l'intention de ralentir les procédures, de telle sorte qu'un maximum de périodes fiscales se prescrivent. Le fait de raccourcir le délai de prescription relatif à deux ans, si ce délai a été interrompu par l'AFC, a cependant permis de répondre à la demande – légitime – d'une accélération de la procédure.

*Art. 44, al. 2*

Cette modification ne change pas la situation juridique. Elle est d'ordre purement rédactionnel : «les exceptions du débiteur» a été remplacé par «ses exceptions», car il s'agit des exceptions de l'AFC.

*Art. 45a*

Cette modification ne change pas la situation juridique. Dans le cadre de la partie A du projet de réforme de la TVA, un titre a été consacré exclusivement à l'impôt sur les acquisitions pour des raisons de systématique fiscale. Si des dispositions, comme l'exclusion du champ de l'impôt et les exonérations, sont applicables non seulement dans le cadre de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, mais aussi dans le cadre de l'impôt sur les acquisitions, il est nécessaire de le mentionner expressément. Jusqu'à présent, l'exclusion du champ de l'impôt et l'exonération pour les prestations relevant de l'impôt sur les acquisitions n'étaient réglées qu'à l'art. 109 OTVA. Désormais, cette disposition figurera dans la loi et sera complétée par la citation des supports de données sans valeur marchande exonérés de l'impôt sur les importations, afin que l'exonération en vertu de l'art. 53 LTVA ne soit pas sapée peu à peu par l'impôt sur les acquisitions.

*Art. 51, al. 2, let. b, et al. 3*

Cette modification ne change pas la situation juridique. L'Administration fédérale des douanes étant déjà introduite à l'art. 23, al. 2, ch. 3, LTVA, seule l'abréviation AFD est ici nécessaire.



*Art. 53, al. 1, let. d et g*

*Let. d:* cette modification découle du mandat du Parlement consécutif au renvoi. Etant donné que l'exclusion du champ de l'impôt pour la livraison de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels doit être supprimée en vertu du mandat du Parlement consécutif au renvoi (cf. commentaire de l'art. 21, al. 2, ch. 22), la franchise d'impôt lors de l'importation de ces mêmes timbres doit également être supprimée, ce qui s'effectue au moyen d'une contre-mesure adéquate. L'abrogation de cette exonération soulève la question de la base de calcul lors de l'importation de tels timbres officiels, qui sont émis au maximum à leur valeur faciale. Par exemple, si La Poste Suisse fait fabriquer ses timbres à l'étranger, ces derniers ne deviennent valables qu'au moment où elle les vend sur le territoire suisse. C'est pourquoi le montant de l'impôt à l'importation de tels timbres ne se calcule pas d'après la valeur imprimée sur les timbres, mais d'après la contre-prestation versée en échange de leur fabrication, y compris les frais accessoires (par ex. les frais d'envoi) jusqu'à l'endroit de destination des timbres sur le territoire suisse. Le même principe s'applique aux autres timbres valables sur le territoire suisse et émis par un service officiel sur le territoire suisse.

La question de la base de calcul se pose également dans le cadre de l'importation de timbres officiels valables à l'étranger. A titre d'exemple on peut citer l'importation de vignettes autoroutières étrangères vendues sur le territoire suisse à la valeur imprimée ou l'importation de banderoles fiscales étrangères qui sont collées, lors de la fabrication, sur les paquets de cigarettes destinés à l'exportation. En ce qui concerne les timbres officiels valables à l'étranger, la base de calcul ne comprend pas la «valeur» attribuée pour la prestation acquise à l'étranger (par ex. la taxe autoroutière étrangère) ou la redevance due (par ex. l'impôt étranger sur le tabac).

*Let. g:* cette modification ne change pas la situation juridique. L'exonération déjà appliquée dans le cadre de l'importation d'électricité et de gaz naturel amenés dans des conduites est logiquement appliquée aussi à l'importation de chaleur à distance menée dans des conduites ; cela correspond d'ailleurs à la pratique en vigueur (cf. commentaire de l'art. 7, al. 2).

*Art. 54*

Cette modification ne change pas la situation juridique. Le titre «Calcul de l'impôt» est remplacé par «Base de calcul», comme c'est le cas à l'art. 24 LTVA.

*Art. 58, let. c, c<sup>bis</sup> et d*

Cette modification ne change pas la situation juridique, mais clarifie la pratique actuelle de l'AFD en faveur des personnes soumises à l'impôt sur les importations, d'après laquelle aucun intérêt moratoire n'est perçu sur les biens taxés avec obligation de paiement conditionnelle et réexportés à l'issue de la procédure douanière ou déclarés dans le cadre d'une autre procédure douanière. On renonce également aux intérêts moratoires si une personne assujettie sur le territoire suisse au moment de l'acceptation de la déclaration en douane est l'importatrice d'un bien taxé avec obligation de paiement conditionnelle, même si elle ne clôt pas correctement la procédure douanière. La let. d est abrogée parce qu'elle fait référence à des biens mis en entrepôt douanier ouvert ou en dépôt franc sous douane. Concernant ces deux types de dépôt, l'impôt sur les importations n'est ni perçu, ni garanti lors de

l'entreposage. Par conséquent, l'assujettissement à l'intérêt moratoire ou l'exclusion de ce dernier sont superflus.

*Art. 72, al. 1*

Le complément apporté ne change pas la situation juridique. Il permet de clarifier qu'en cas d'ouverture d'une faillite ou d'octroi d'un sursis concordataire, les décomptes doivent être finalisés et les éventuelles erreurs corrigées. La correction doit être effectuée dans les 180 jours suivant la fin de la période fiscale par les organes de faillite (administration ordinaire ou extraordinaire de la faillite, gestionnaire de fonds). Cela correspond à la pratique actuelle de l'AFC.

*Art. 76*

*L'al. 1* octroie à l'AFC l'autorisation de traiter des données sensibles. Il en découle par conséquent automatiquement que l'AFC est également habilitée à traiter toutes les données qui ne sont pas qualifiées de sensibles. La notion de «traiter» comprend toutes les opérations relatives aux données personnelles, notamment leur collecte, leur conservation et leur exploitation (art. 3, let. e, de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD)<sup>23</sup>). Pour des raisons de protection des données, il est nécessaire de délimiter les données nécessaires à l'accomplissement des tâches définies par la loi sur la TVA (art. 4, al. 3, LPD). Il en découle également que les données peuvent être communiquées et obtenues dans le cadre de l'assistance administrative en vertu de l'art. 75 LTVA. Les tâches légales de l'AFC ne se limitent pas uniquement à la LTVA, mais peuvent également être contenues dans d'autres lois (par ex. les dispositions sur l'assistance administrative). Pour des raisons de transparence, les données concernant des poursuites ou des sanctions pénales ou administratives doivent être expressément mentionnées.

*Al. 2:* conformément à l'art. 50e, al. 1, de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS)<sup>24</sup>, le numéro d'assuré AVS ne peut être utilisé systématiquement en dehors des assurances sociales fédérales (par ex. dans le cadre de l'imposition) que si une loi fédérale le prévoit expressément et que le but de l'utilisation et les utilisateurs légitimés sont définis. Sur la base de cette disposition, l'AFC est habilitée à utiliser systématiquement le numéro d'assuré AVS pour déterminer l'assujettissement. L'AFC a surtout besoin du numéro AVS pour attribuer clairement les raisons de commerce individuelles, qui ont chacune leur propre numéro d'identification (IDE), aux personnes physiques qui les détiennent. Une base légale correspondante est créée en parallèle pour le registre IDE (cf. commentaire de la modification de l'art. 6, al. 3, de la loi fédérale du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises [LIDE]<sup>25</sup>).

*Art. 76a*

*L'al. 1* autorise l'AFC à exploiter un système d'information pour le traitement des données ; ce système est utilisé notamment pour déterminer l'assujettissement et les prestations imposables, percevoir et contrôler l'impôt dû, calculer l'impôt préalable déductible, contrôler les justificatifs d'importation et d'exportation, garantir

<sup>23</sup> RS 235.1

<sup>24</sup> RS 831.10

<sup>25</sup> RS 431.03

l'acquittement de l'impôt dû, prononcer et exécuter des sanctions administratives ou pénales, traiter de manière rationnelle et efficace les demandes nationales ou internationales d'assistance administrative et d'entraide judiciaire, tenir les statistiques nécessaires et, enfin, analyser les risques.

*Al. 2:* l'accès aux données est strictement réservé aux employés de l'AFC ou (par ex. dans le cadre de mandats spéciaux relatifs à des projets) à des spécialistes surveillés par l'AFC.

*Al. 3:* la LTVA et l'OTVA en vigueur ne fournissent pas une base légale suffisante en ce qui concerne la transmission de données sensibles dans le cadre de la procédure d'appel. Le présent projet de révision permet de combler cette lacune. Les personnes autorisées peuvent se procurer elles mêmes les données dont elles ont besoin en accédant directement au système. En dehors de l'AFC, la seule autorité ayant le droit d'accéder directement à la base de données des assujettis à la TVA est l'AFD, étant donné qu'il s'agit de l'autorité compétente en matière de perception de l'impôt sur les importations (art. 62, al. 1, LTVA). L'AFD est ainsi habilitée à procéder aux investigations nécessaires à la vérification des éléments pertinents pour la taxation et la perception sans être obligée d'adresser chaque fois une demande spéciale à l'AFC. Pour des raisons de protection des données, cette autorisation doit être mentionnée explicitement dans les bases légales et l'autorité compétente doit être nommée (art. 19, al. 3, LPD). Afin de garantir la transparence requise, il est nécessaire de préciser dans la loi les catégories de données accessibles dans le cadre de la procédure d'appel. Les différentes catégories sont énumérées dans l'OTVA.

Pour des raisons techniques, il n'est pas possible pour l'heure d'extraire certaines données du système informatique de l'AFC de façon que l'AFD ne puisse accéder qu'aux données dont elle a effectivement besoin pour exécuter la loi. Il est cependant clair que l'AFD n'est habilitée à utiliser que les données nécessaires à l'accomplissement de ses tâches. Par exemple, elle n'est autorisée à utiliser les données relatives à la fortune d'un assujetti que dans le cadre des procédures d'exécution forcée, des procédures pénales et des procédures administratives.

*L'al. 4* correspond à l'actuel art. 76, al. 4 ; il garantit que les documents conservés sous forme électronique seront assimilés à des originaux lorsque cela répond à une exigence légale, comme c'est le cas dans le cadre des procédures d'exécution forcée ou pénale.

*L'al. 5* délègue la compétence d'édicter les dispositions d'exécution au Conseil fédéral et dresse la liste minimale des éléments qui doivent impérativement y figurer.

#### *Art. 84a*

Cette modification concrétise les dispositions relatives à la voie de recours extraordinaire de la révision dans le cadre de la loi sur la TVA, ce qui permettra d'éliminer les imprécisions actuelles. Jusqu'à présent, l'art. 85 LTVA, concernant la révision, ne faisait que renvoyer à l'art. 66 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)<sup>26</sup>. S'appuyant sur cet article, la révision d'office n'est admise que si un crime ou un délit ont influencé la décision. Cependant, la doctrine est divisée concernant la recevabilité des révisions de décisions d'office. L'AFC a

<sup>26</sup> RS 172.021

désormais la possibilité de demander une révision d'office en raison de la découverte de faits importants ou de moyens de preuve concluants. Le texte de l'art. 66 PA est trop restrictif: il considère en effet que la révision ne s'applique que dans le cadre des décisions sur recours prononcées par une instance de recours (procédure administratives judiciaires) entrées en force et non pas déjà dans celui des décisions rendues dans le cadre de procédures administratives entrées en force. Le Tribunal fédéral a cependant considéré que la révision de la taxation était recevable dans le cadre des motifs de révision classiques des nouveaux faits et moyens de preuve; par ailleurs, la révision peut en principe être demandée aussi dans le cadre des autotaxations (cf. Blumenstein/Locher 2002<sup>27</sup>, p. 405 s.). Grâce à cet article, ces questions seront résolues puisque la révision sera réglée dans la loi sur la TVA, conformément à l'art. 147 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>28</sup>.

*L'al. 1* énumère les motifs de révision. La révision d'une autotaxation entrée en force en raison de la prescription du droit de taxation au sens de l'art. 43, al. 1, let. c, LTVA, n'est pas admise, car la sécurité juridique revêt dans ce cas plus d'importance que l'exactitude de la taxation. Il est évident que cela peut se révéler tour à tour à l'avantage ou au détriment de l'assujetti ou de l'AFC. Seuls les décisions, les décisions sur réclamation et les jugements entrés en force conformément à l'art. 43, al. 1, let. a ou b, LTVA, peuvent donc être révisés.

*Let. b:* ne peuvent être considérés comme des faits importants que les faits qui se sont déroulés avant que la décision ou le jugement n'aient été prononcés, car seul le fait de ne pas avoir pris en compte des éléments qui existaient déjà à ce moment-là peut justifier une révision. De même, les éléments de preuve décisifs doivent se rapporter à de tels faits. L'élément de preuve en tant que tel ne doit cependant pas forcément avoir existé au moment de la décision. C'est pourquoi la loi ne se réfère pas à de *nouveaux* faits ou moyens de preuve, mais à leur découverte.

*L'al. 2* précise que la révision s'effectue d'office ou sur demande de l'assujetti. Ce principe est limité dans la mesure où la révision d'office est exclue pour des raisons de sécurité de droit lorsque des faits importants ou des moyens de preuve concluants n'ont pas été pris en compte alors que l'AFC les connaissait ou devait les connaître. Cette exclusion vaut également pour la révision en faveur de la personne assujettie, contrairement à ce que prévoit l'art. 147 LIFD.

*Al. 3:* cet alinéa stipule clairement que la révision, à titre de voie de recours extraordinaire, ne doit pas permettre de corriger des erreurs de procédure commises par négligence.

*L'al. 4* établit clairement que pour la révision de jugements d'autres instances, les règles de procédure correspondantes sont également applicables dans le domaine de la TVA.

#### *Art. 84b*

Le délai relatif de 90 jours à compter de la découverte du motif de révision ainsi que le délai absolu de 10 ans à compter de l'entrée en force de la prescription du droit de taxation sont conformes aux délais usuels appliqués à la voie de recours extraordi-

<sup>27</sup> Blumenstein, Ernst/Locher, Peter, 2002, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>e</sup> édition, Zurich: Schulthess.

<sup>28</sup> RS 642.11

naire de la révision tels qu'ils sont fixés, par exemple, à l'art. 67 PA et à l'art. 148 LIFD. Ces délais doivent également être observés pour la révision d'office et leur respect doit être démontré, comme pour l'art. 84c.

#### *Art. 84c*

Cet article précise les exigences quant au contenu et à la forme des demandes de révision déposées par les assujettis. Etant donné qu'une révision n'est recevable que dans les 90 jours suivant la découverte du motif de la révision, l'assujetti est tenu de démontrer qu'il n'a découvert les motifs de révision en question que dans les derniers 90 jours. Pour des raisons d'économie de procédure, il est nécessaire de déposer en même temps les demandes qu'il faudra prendre en compte en cas d'approbation de la révision et, donc, de nouvelle décision; il faut par ailleurs justifier ces demandes.

#### *Art. 84d*

Cette disposition relative à la procédure de révision est régie par l'art. 149 LIFD. La révision d'une décision ou d'une décision sur réclamation relève donc de la compétence de l'AFC lorsque cette dernière a rendu la décision.

#### *Art. 85*

À l'art. 85, le renvoi à la révision selon les art. 66 à 68 PA a été supprimé. L'article ne se réfère donc plus qu'à l'interprétation et à la rectification.

#### *Art. 88, al. 3*

Ne concerne que les versions française et italienne; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

#### *Art. 87, al. 2*

Ce complément ne change pas la situation juridique établie par la pratique actuelle. En cas d'interprétation littérale du texte actuel, un intérêt moratoire n'aurait jamais été dû en raison d'une perception ultérieure, car une erreur qui n'aurait pas été commise n'aurait pas entraîné de pertes fiscales et n'aurait donc pas donné lieu à une perception ultérieure assortie d'intérêts moratoires. Le texte actuel vise à souligner qu'aucun intérêt moratoire n'est dû si une perception ultérieure se fonde sur une erreur n'ayant pas entraîné de manque à gagner fiscal pour la Confédération. C'est par exemple le cas lorsqu'en fin de compte l'erreur constatée ne donne lieu à aucune reprise pour l'assujetti. On peut par exemple imaginer qu'un assujetti ait oublié de déclarer l'acquisition de prestations de services de l'étranger (art. 45, al. 1, let. a, LTVA), pour laquelle il aurait eu droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable (art. 28, al. 1, let. b, LTVA). Dans ce cas, on renonce à prélever un intérêt moratoire sur la perception ultérieure de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

#### *Art. 89, al. 5*

Cette modification permettra de mettre en œuvre les exigences de la motion Hess «Loi sur la TVA. Supprimer l'art. 89, al. 5» (11.3185), transmise par le Parlement.

Jusqu'à présent, cet alinéa précisait à titre purement déclaratif que la créance fiscale existe indépendamment du fait qu'elle soit produite ou non dans un inventaire officiel ou dans un appel aux créanciers. Car, d'après le Tribunal fédéral, les conséquences de l'acceptation de la succession sous bénéfice d'inventaire public au sens des art. 589 et 590 du Code civil<sup>29</sup> ne s'appliquent pas aux créances de droit public dans la mesure où le droit public ne réserve pas exclusivement leur validité (ATF 102 Ia 483). La suppression de cette disposition, demandée par la motion, n'aurait donc pas modifié la situation juridique. La nouvelle formulation correspond à la volonté du Parlement et oblige l'AFC à produire les créances fiscales pour lesquelles l'assujetti est en faillite ou a obtenu l'octroi d'un sursis concordataire, dans des inventaires officiels ou dans des appels aux créanciers. Comme jusqu'à présent, l'AFC contrôle régulièrement, dans la Feuille officielle suisse du commerce et dans les feuilles officielles cantonales, si un assujetti (raison individuelle, société simple, société de personnes) a fait l'objet d'une sommation de produire ses créances. Le cas échéant, elle annonce ses créances fiscales à l'office compétent.

*Art. 107, al. 1, let. c et 2*

*Al. 1, let. c:* ce complément ne modifie pas la situation juridique. Sont également considérées comme des prestations fournies au personnel les prestations fournies à des personnes ayant un lien avec un membre du personnel ou avec une personne proche de lui. Cette clause de délégation, destinée à simplifier au maximum le traitement fiscal des prestations fournies au personnel, permet au Conseil fédéral d'édicter des dispositions pouvant s'écarter de la réglementation fixée à l'art. 24, al. 2, LTVA en vigueur, selon laquelle la valeur de la prestation fournie entre personnes proches est déterminée par comparaison avec la valeur de la contre-prestation qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, c'est-à-dire de créer une *lex specialis*.

*Al. 2:* Ne concerne que la version française; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

*Art. 115, al. 1*

En vertu de l'art. 37, al. 4, LTVA, un assujetti établissant ses décomptes d'après la méthode des taux de la dette fiscale nette doit appliquer cette méthode pendant au moins une période fiscale. S'il opte pour la méthode effective, il ne pourra recourir à la méthode des taux de la dette fiscale nette qu'après trois ans au moins. L'assujetti qui veut établir ses décomptes selon la méthode des taux forfaitaires conformément à l'art. 37, al. 5, LTVA, doit appliquer cette méthode pendant trois périodes fiscales au moins. L'assujetti qui choisit la méthode effective ne peut passer à la méthode des taux forfaitaires qu'après dix ans au plus tôt (art. 98, al. 2, OTVA). Ces délais ont été introduits afin de fixer certaines limites aux changements trop fréquents de méthode de décompte en vue d'optimiser l'imposition. Si ces délais n'existaient pas, les assujettis pourraient, avant chaque investissement important, passer à la méthode effective, demander la pleine déduction de l'impôt préalable, avant de repasser à la méthode des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette dans l'intention de profiter une seconde fois de la déduction de l'impôt préalable.

Ces limites fixées par le législateur seraient contournées si l'on appliquait les mêmes dispositions transitoires en cas de changement des taux d'imposition que lors de l'introduction de la loi sur la TVA. Par ailleurs, rien ne justifie un changement anticipé de la méthode de décompte, car les taux forfaitaires et les taux de la dette fiscale nette sont adaptés proportionnellement lors d'un changement des taux d'imposition.

Le fait que le choix ne soit pas possible en cas de changement des taux de l'impôt permet de garantir que les assujettis qui établissent leurs décomptes au moyen des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette seront traités de la même manière que les assujettis imposés d'après la méthode effective. Cette réglementation correspond d'ailleurs aux dispositions appliquées entre 2001 et 2009 (art. 59, al. 3, 3<sup>e</sup> phrase, de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 [aLTVa]<sup>30</sup>).

### **Loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)<sup>31</sup>**

*Art. 14, al. 1, let. f et al. 2*

L'introduction de l'art. 81, al. 1, LTVA a supprimé l'exclusion, connue dans toutes les autres procédures fiscales, de la preuve testimoniale; dans le cadre de la TVA, les preuves fournies par des témoins sont donc en principe recevables. En vertu de l'art. 14 PA, seules les autorités énumérées à l'al. 1 peuvent ordonner l'audition de témoins dans le cadre de la procédure administrative. Jusqu'à présent, l'AFC ne figurait pas sur cette liste ; il était donc nécessaire, avant d'auditionner des témoins, de demander une décision au niveau du Département. Grâce à cet ajout, l'AFC a la possibilité d'ordonner l'audition de témoins sans en demander l'autorisation au Département.

### **Loi fédérale du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises (LIDE)<sup>32</sup>**

*Art. 6a et art. 11, al. 6*

En vertu de l'art. 50e, al. 1, LAVS, le numéro d'assuré AVS ne peut être utilisé systématiquement en dehors des assurances sociales fédérales que si une loi fédérale le prévoit et que le but de l'utilisation et les utilisateurs légitimés sont définis. L'utilisation du numéro d'assuré est considérée comme systématique lorsque les données personnelles sont collectées de manière structurée et qu'elles contiennent le n° AVS à neuf chiffres.

La présente disposition fait une distinction entre l'utilisation du numéro d'assuré (al. 1) et sa communication (al. 2). L'al. 1 crée donc une base légale formelle pour l'utilisation de ce numéro. Le but pour lequel son utilisation est autorisée est l'identification des personnes. En effet, le numéro d'assuré garantit une identification formelle des personnes qui peuvent détenir plusieurs entreprises individuelles. Dans un cas concret, l'Office fédéral de la statistique (OFS) peut vérifier de manière fiable si la personne détentrice d'une entreprise particulière est déjà inscrite au registre IDE. La procédure d'inscription peut, de cette manière, être fortement accélérée et on évite les inscriptions multiples inutiles.

<sup>30</sup> AS 2000 1300

<sup>31</sup> RS 172.021

<sup>32</sup> SR 431.03

En vertu de l'al. 2, l'OFS n'est autorisé à communiquer le numéro d'assuré que sous certaines conditions restrictives. Tout d'abord, il prévoit que les seuls destinataires sont les services IDE (art. 3, al. 1, let. d, LIDE), qui sont également habilités à utiliser de manière systématique le numéro d'assuré. Ensuite, il est nécessaire que la communication permettant l'identification de la personne physique et le bon traitement de ses données soit dans le registre IDE. L'al. 2 dispose clairement que les services IDE mentionnés à l'art. 6a ne sont pas automatiquement habilités à utiliser systématiquement le numéro AVS. Ce sont ici les dispositions de la LAVS qui s'appliquent. En d'autres termes, ils doivent disposer d'une base légale leur permettant d'utiliser le numéro d'assuré dans un but déterminé.

L'art. 11, al. 6, prévoit expressément que le numéro d'assuré ne doit pas être publié.

### **Loi fédérale du 28 juin 1967 sur le Contrôle des finances (LCF)<sup>33</sup>**

#### *Art. 6, let. k*

A l'art. 37, al. 3, LTVA, la dernière partie de la phrase a été abrogée. Elle prévoyait un contrôle régulier de l'adéquation des taux de la dette fiscale nette par le Contrôle fédéral des finances. Il y a par conséquent lieu d'abroger la disposition correspondante dans la loi sur le Contrôle des finances.

### **Loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS)<sup>34</sup>**

#### *Art. 103, al. 1*

Sans mesures de compensation, la variante minimale conduirait à des pertes de recettes d'environ 19 millions de francs par année pour l'AVS; les finances fédérales bénéficieraient de ces recettes (cf. ch. 3.1.4). Pour éviter ce transfert involontaire, la contribution de la Confédération à l'AVS, qui représente actuellement 19,55 % des dépenses de l'AVS, doit être relevée et portée à 19,6 %. La Confédération participe ainsi à hauteur de 20 millions de francs supplémentaires aux dépenses de l'AVS, dont le montant total s'élève à 40 milliards de francs. De cette manière, la variante minimale est aménagée de façon à n'avoir aucune incidence pour l'AVS. Pour ce qui est de la variante maximale, il n'est pas nécessaire d'adapter la contribution de la Confédération, étant donné que l'équilibre peut être assuré par une augmentation de la part des recettes de la TVA à taux réduit affectée à l'AVS (art. 130, al. 3, Cst.), comme cela est démontré au ch. 3.2.4.

## **3 Conséquences**

### **3.1 Conséquences de la variante minimale**

Dans la variante minimale, l'exclusion du champ de l'impôt pour le service réservé de la poste, la vente de timbres et l'arbitrage serait supprimée. En outre, seules les denrées alimentaires, les prestations de la restauration (aliments et boissons sans alcool) et les prestations d'hébergement seraient soumises au taux réduit.

<sup>33</sup> RS 614.0

<sup>34</sup> RS 831.10



L'imposition au taux réduit de 2,5 % des prestations des secteurs de l'hébergement et de la restauration entraînerait des pertes de recettes annuelles de l'ordre de 760 à 810 millions de francs. Or, ces pertes ne seraient pas compensées pleinement par l'imposition au taux normal des biens et des prestations en vertu de l'art. 25, al. 2, let. a, ch. 3 à 9, et let. b à d, LTVA. Il resterait un manque à gagner fiscal de 173 millions de francs; pour le combler, il faudrait relever le taux réduit à 2,8, % (cf. tableau 1).

Tableau 1

**Calcul du taux réduit permettant de garantir la neutralité budgétaire dans la variante minimale**

Mesures		Augmentation / réduction des recettes (en millions de francs)		Taux réduit permettant de garantir la neutralité budgétaire
		par étape	cumulé	
1 <sup>re</sup> étape	Taux réduit de 2,5 % pour les prestations de la restauration	-725	-725	
	Taux réduit de 2,5 % pour les prestations d'hébergement	-60	-785	
2 <sup>e</sup> étape	Suppression des exclusions du champ de l'impôt Timbres + tribunaux d'arbitrage	2	-783	
3 <sup>e</sup> étape	Désormais, imposition au taux normal de 8 %			
a)	Divertissement, culture et sport	15	-768	
b)	Médicaments	380	-388	
c)	Imprimerie	100	-288	
d)	Autres domaines	115	-173	
4 <sup>e</sup> étape	Relèvement du taux réduit de 0,34 point de pourcentage	173	0	2,84 %
<b>Taux réduit arrondi permettant de garantir la neutralité budgétaire</b>				<b>2,8 %</b>

En conséquence, le prix des prestations préalables de l'agriculture, de la sylviculture et de l'horticulture, entre autres, augmenteront aussi. Afin de compenser la hausse de la charge d'impôt préalable, la déduction forfaitaire de l'impôt préalable pour l'acquisition de produits naturels auprès de producteurs (art. 28, al. 2, LTVA) doit passer de 2,5 % à 3,9 %. Que le producteur de produits naturels ait opté ou non pour l'imposition des produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de sa propre exploitation n'a de cette manière aucune importance pour les étapes de création de valeur ultérieures.

### **3.1.1 Conséquences pour les assujettis**

#### **Conséquences pour la poste**

La Poste Suisse opte, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2009, pour l'imposition de son chiffre d'affaires provenant du transport de lettres qui relève du service réservé visé à l'art. 18 LPO, exclu du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 1, LTVA. La suppression de cette exclusion du champ de l'impôt n'aurait donc pas de conséquences.

La suppression de l'exclusion du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 22, LTVA, entraînerait un léger renchérissement pour les timbres-poste n'ayant pas valeur d'affranchissement et autres timbres officiels. Les conséquences seraient toutefois minimales. On pourrait s'attendre à une augmentation des recettes fiscales de la Confédération de l'ordre de quelque 2 millions de francs par an.

#### **Conséquences pour les tribunaux arbitraux**

La fonction arbitrale représente un rapport entre particuliers relevant purement du droit civil et n'a aucun lien avec des activités relevant de la puissance publique. Sous le régime légal actuel, il est possible d'opter pour l'imposition des prestations fournies par les tribunaux arbitraux, ce qui permet de diminuer la taxe occulte, puisque les prestations de fonctions arbitrales sont, pour la plupart, fournies à des assujettis. Il s'agit, lors de l'exercice de fonctions d'arbitrage, de prestations de conseil juridique dont le but est le règlement de conflits. Souvent, les débats proprement dits, avec plaidoyer, n'ont pas lieu, et la délibération, la justification et la notification se font par voie écrite.

Les prestations de fonctions d'arbitrage étant régies par le principe du lieu du destinataire, l'imposition de ces prestations aurait les conséquences qui suivent.

- Lorsque les assujettis fournissent leurs prestations exclusivement à d'autres assujettis ou à des personnes résidant à l'étranger, ils ont probablement opté la plupart du temps pour l'imposition. Par rapport au statu quo, la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations fournies par des tribunaux arbitraux n'entraînera donc ni augmentation, ni diminution des recettes.
- Si l'assujetti n'a pas opté pour l'imposition volontaire jusqu'alors, alors que les requérants auraient eu droit à la déduction de l'impôt préalable ou résident à l'étranger, l'assujettissement de la fonction arbitrale à la TVA entraînera un manque à gagner par rapport au statu quo.
- Les tribunaux arbitraux opèrent cependant aussi dans des domaines dans lesquels les requérants ne sont pas assujettis ou ne le sont que partiellement et n'ont donc pas le droit de déduire l'impôt préalable, comme c'est le cas dans le cadre des litiges professionnels collectifs. Dans ce cas, l'imposition des prestations des tribunaux arbitraux entraînera un surplus de recettes par rapport au statu quo.

En fin de compte, les recettes supplémentaires et le manque à gagner découlant de la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations des tribunaux arbitraux devraient plus ou moins se compenser.

## Conséquences pour les secteurs de la restauration et de l'hébergement

Outre les auberges, les bars et autres établissements similaires, il existe également beaucoup d'hôtels qui mettent à la disposition de leurs clients un restaurant. Dans les statistiques, il est par conséquent difficile de séparer de manière fiable le secteur de la restauration de celui de l'hébergement. Les explications ci-après, qui s'appuient sur le recensement des entreprises effectué par OFS et les statistiques de l'AFC relatives à la TVA, se réfèrent donc toujours au secteur de la restauration et de l'hôtellerie comme formant un tout.

La restauration et l'hôtellerie constituent un secteur important de l'économie suisse, même s'il existe une différence considérable entre les cantons touristiques et les autres cantons. Alors que, sur la base des données du recensement des entreprises de l'OFS, il y a un établissement pour 118 habitants dans les Grisons et un établissement pour 133 habitants en Valais, la proportion passe à 444 à Bâle-Campagne et à 397 en Argovie (cf. annexe 3). La proportion d'emplois dans la restauration et l'hôtellerie est en conséquence également différente. Dans les Grisons, 15,7 % des emplois concernent ce secteur, 12,0 % à Appenzell Rhodes-Intérieures et 11,3 % en Valais, alors que les emplois de ce secteur ne constituent que 2,9 % à Bâle-Campagne, 3,3 % à Zoug et 3,5 % en Argovie (cf. annexe 4).

Le tableau 2 montre que le nombre d'établissements assujettis actifs dans la restauration et l'hôtellerie est resté dans l'ensemble assez stable depuis 2005 malgré la forte croissance démographique. On peut cependant mentionner une forte augmentation du nombre de bars et de traiteurs.

Tableau 2

### Nombre d'établissement assujettis dans le secteur de la restauration et de l'hôtellerie

	2001	2005	2008	2009	2010
Hôtels, auberges et pensions avec restaurant	4 196	4 078	3 956	3 946	3 925
Hôtels, auberges et pensions sans restaurant	399	393	392	387	388
Autres établissements d'hébergement (campings, auberges de jeunesse, etc.)	558	582	618	631	712
Restaurants, snack-bars, tea-rooms et glaciers	18 212	19 292	19 138	18 996	18 924
Cantines	193	196	184	195	210
Bars	1 275	1 497	1 565	1 658	1 707
Discothèques, dancings, night-clubs	369	404	379	402	396
Traiteurs	405	557	607	642	737
<b>Total</b>	<b>25 607</b>	<b>26 999</b>	<b>26 839</b>	<b>26 857</b>	<b>26 999</b>

Source: AFC, La taxe sur la valeur ajoutée 2001, 2005, 2008, 2009 et 2010 (provisoire)

Depuis 2005, les chiffres d'affaires imposables ne présentent pas non plus d'augmentation importante (cf. tableau 3).

Tableau 3

**Chiffres d'affaires imposables réalisés par les établissements dans la restauration et l'hôtellerie (en millions de francs)**

	2001	2005	2008	2009	2010
Hôtels, auberges et pensions avec restaurant	7 071	7 150	8 870	8 480	8 780
Hôtels, auberges et pensions sans restaurant	333	300	352	348	367
Autres établissements d'hébergement (campings, auberges de jeunesse, etc.)	363	376	414	423	455
Restaurants, snack-bars, tea-rooms et glaciers	11 897	11 841	13 101	13 151	13 261
Cantines	529	1 290	1 446	1 462	1 513
Bars	432	488	570	601	619
Discothèques, dancings, night-clubs	301	323	342	344	338
Traiteurs	336	403	528	538	580
<b>Total</b>	<b>21 262</b>	<b>22 171</b>	<b>25 623</b>	<b>25 347</b>	<b>25 914</b>

Source: AFC, La taxe sur la valeur ajoutée 2001, 2005, 2008, 2009 et 2010 (provisoire)

Le projet engendrerait un allègement direct de la charge fiscale pour quelques 27 000 assujettis, étant donné que la remise de denrées alimentaires dans le cadre de prestations de la restauration serait soumise au taux réduit de 2,8 %. Si les assujettis répercutaient l'intégralité de la baisse du taux sur les clients, leur marge resterait inchangée et on pourrait s'attendre à une légère hausse de la demande et, de ce fait, également du chiffre d'affaires sans TVA. En revanche, s'ils ne répercutaient pas la baisse du taux sur les clients, leur marge augmenterait, mais il n'y aurait aucun effet positif sur la demande pour ce genre de prestations.

Par ailleurs, le projet entraînerait une augmentation de la charge administrative pour le secteur de la restauration. Il est vrai que pour les exploitations qui fournissent aussi bien des prestations de la restauration que des prestations «à l'emporter», la charge administrative diminuerait, étant donné que ces prestations seraient désormais soumises au même taux. Par contre, presque toutes les exploitations de la restauration devraient séparer les chiffres d'affaires provenant de la remise de boissons alcooliques et de tabac des autres chiffres d'affaires de la restauration, ce qui engendrerait des charges supplémentaires. A cela s'ajouteraient encore les frais uniques liés au changement de taux. En fin de compte, les charges supplémentaires seraient par conséquent supérieures.

En outre, environ 5000 assujettis profiteraient de la baisse du taux de l'impôt grevant les prestations d'hébergement de 3,8 à 2,8 %.

**Conséquences pour l'agriculture**

En ce qui concerne l'assujettissement des quelque 58 000 exploitations agricoles, dont près de 41 000 sont des entreprises exploitées à titre principal<sup>35</sup>, le statu quo est maintenu: la vente des produits provenant de l'exploitation est et reste exclue du

<sup>35</sup> OFS, relevé des structures agricoles 2011

champ de l'impôt. L'agriculture est cependant touchée dans une assez large mesure par les changements de taux d'imposition. Dans la variante minimale, de nombreuses prestations préalables de l'agriculture seront dorénavant soumises au taux normal, ce qui signifie qu'elles seront au maximum 5,37 % plus chères (cf. tableau 5). Ceci s'applique notamment aux aliments pour animaux, aux engrais, aux produits phytosanitaires, aux semences, aux tubercules à planter et aux plantes vivantes. Néanmoins, il n'est pas certain que les fournisseurs répercuteront l'intégralité de la hausse des impôts sur les agriculteurs.

Par rapport à la situation actuelle, les exploitations agricoles qui ont opté pour l'imposition de leurs prestations pourront déduire, dans leur décompte avec l'AFC, cet impôt préalable plus élevé dans les mêmes proportions. Par conséquent, suite à l'obtention de paiements directs (= subventions), elles devront continuer à réduire la déduction de l'impôt préalable dans les mêmes proportions. La variante minimale influencera aussi le taux d'imposition des prestations de ces exploitations agricoles. Seules les livraisons de produits adaptés à l'alimentation humaine seront encore soumises au taux réduit de 2,8 %. Les semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes et fleurs coupées ainsi que les céréales destinées à l'alimentation animale seront imposés au taux normal. En outre, le taux normal sera appliqué aux prestations qui consistent à travailler soit le sol directement, aux fins de la production naturelle, soit les produits tirés du sol. D'une manière générale, le transfert devrait être possible étant donné que presque tous les acquéreurs peuvent déduire entièrement cet impôt plus élevé à titre d'impôt préalable.

Pour ce qui est des exploitations agricoles non assujetties, la question qui se pose est de savoir si elles pourront répercuter cette charge supplémentaire grevant les prestations préalables sur leurs acquéreurs. Cela dépendra, en fin de compte, de l'offre et de la demande sur les marchés concernés. Mais on peut partir du principe que l'augmentation parallèle prévue de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable conformément à l'art. 28, al. 2, LTVA, qui passera de 2,5 % à 3,9 % (cf. ch. 3.1), devrait apporter un soutien déterminant aux efforts des exploitations agricoles visant à augmenter les prix d'acquisition de manière correspondante.

### **Conséquences pour le secteur de la santé**

Dans la variante minimale, les médicaments, qui sont actuellement soumis au taux réduit, seront imposés au taux normal. La conséquence sera une augmentation du prix des médicaments à la production et à la consommation, d'une part, et du prix des traitements exclus du champ de l'impôt, dans le cadre desquels des médicaments sont utilisés, d'autre part.

Une répercussion intégrale de la majoration de l'impôt sur les prix à la production et à la consommation engendrera une charge supplémentaire de près de 380 millions de francs par année. Une partie (les médicaments qui ne sont pas pris en charge par la caisse-maladie, les dépenses pour les médicaments remboursés jusqu'à concurrence de la franchise ainsi que la franchise jusqu'à 700 francs au plus pour les adultes et 350 francs au plus pour les enfants) sera directement payée par les consommateurs et une partie sera répercutée sur les primes d'assurance-maladie. Enfin, une partie sera assumée par l'Etat dans le cadre de sa participation aux coûts de la santé. Les conséquences sur la réduction individuelle des primes sont présentées aux ch. 3.1.2 et 3.1.3.

## **Conséquences pour les sociétés de radiodiffusion et de télévision**

Les redevances de réception sont régies par l'ordonnance du 9 mars 2007 sur la radio et la télévision (ORTV)<sup>36</sup>. L'art. 59 ORTV fixe le montant de la redevance mensuelle pour la réception de radio et de télévision et précise que celui-ci ne comprend pas la TVA. Par conséquent, le relèvement du taux de l'impôt de 2,5 % à 8 % pourrait être intégralement répercuté et les sociétés de radiodiffusion et de télévision ne verraient pas leur marge réduite. Pour les ménages devant s'acquitter de cette redevance, le relèvement du taux entraînerait une augmentation de la charge de près de 25 francs par année. Toutefois, à ce propos, il convient de noter qu'avec la motion «Nouveau système de perception de la redevance radio et télévision» (10.3014), la Commission des transports et des télécommunications du Conseil national a chargé le Conseil fédéral d'élaborer un projet de redevance générale pour tous les ménages et toutes les entreprises indépendamment des appareils de réception. Une telle redevance ne serait plus soumise à la TVA.

## **Conséquences pour les médias imprimés**

Les médias imprimés, qui traversent actuellement une phase marquée par des mutations structurelles, auraient à subir des conséquences dans la variante minimale. Au vu de la chute du nombre de lecteurs et des recettes publicitaires, il n'est pas certain que les maisons d'édition puissent répercuter la hausse de la TVA sur les clients. Cette hausse entraînerait par conséquent une dégradation de la situation économique des maisons d'édition. La présente mesure est donc contraire au mandat du Parlement, lequel demande l'élaboration d'un système d'encouragement visant à renforcer le rôle étatique et démocratique des médias (motion de la Commission des institutions politiques du Conseil national [12.3004] «Garantir les fonctions étatiques et démocratiques des médias»).

## **Conséquences pour les branches qui ne sont pas directement touchées**

Pour les assujettis d'autres secteurs d'activité, les baisses des taux appliqués aux prestations des secteurs de l'hébergement et de la restauration auraient des conséquences dans la mesure où ils fréquentent des établissements d'hébergement et de restauration. Dans ce cas, il faudrait tenir compte de deux éléments: tout d'abord, il s'agirait de savoir si les établissements d'hébergement et de restauration répercutent sur les clients les baisses de taux (de 8 % à 2,8 % pour les prestations de la restauration et de 3,8 % à 2,8 % pour les prestations d'hébergement) intégralement ou partiellement, ou s'ils ne la répercutent pas du tout; il faudrait savoir ensuite, dans quelle mesure les clients ont droit à la déduction de l'impôt préalable. Le tableau 4 illustre les mécanismes en jeu en prenant comme exemple les prestations de la restauration.

*Tableau 4*

## **Répercussions de la baisse du taux appliqué aux prestations de la restauration de 8 % à 2,8 % sur la charge nette des clients**

<sup>36</sup> RS 784.401

	<b>Exploitation de la restauration</b>		
	répercuté entièrement la baisse du taux sur les clients	répercuté 50 % de la baisse du taux sur les clients	ne répercuté pas la baisse du taux sur les clients
Le client peut procéder à la déduction intégrale de l'impôt préalable	0,00 %	2,53 %	5,06 %
Le client peut procéder à la déduction de 30 % de l'impôt préalable	-3,45 %	-1,00 %	1,44 %
Le client ne peut pas procéder à la déduction de l'impôt préalable	-4,81 %	-2,41 %	0,00 %

Si le restaurant ne répercutait pas la baisse du taux sur les clients, le prix TVA incluse resterait identique mais il ne contiendrait plus que 2,8 % de TVA, au lieu des 8 % actuellement. Le client qui peut déduire la totalité de la TVA pourrait déduire moins d'impôt préalable, et pour lui, le prix de la prestation augmenterait de 5,06 %. En revanche, si l'établissement répercutait entièrement la baisse du taux sur les clients, le prix sans TVA et la charge nette des assujettis qui peuvent procéder à la déduction intégrale de l'impôt préalable resteraient identiques.

Cela dit, le relèvement du taux pour toutes les prestations qui ne seraient plus imposées au taux réduit mais au taux normal (livres, journaux, revues, médicaments, etc.) se répercuterait également sur les clients. Les effets d'une telle situation sont présentés dans le tableau 5.

*Tableau 5*

### **Répercussions du relèvement du taux de 2,5 % à 8 % sur la charge nette des clients**

	<b>Exploitation fournisseuse de prestations</b>		
	répercuté entièrement le relèvement du taux sur les clients	répercuté 50 % du relèvement du taux sur les clients	ne répercuté pas le relèvement du taux sur les clients
Le client peut procéder à la déduction intégrale de l'impôt préalable	0,00 %	-2,55 %	-5,09 %
Le client peut procéder à la déduction de 30 % de l'impôt préalable	3,78 %	1,14 %	-1,50 %
Le client ne peut pas procéder à la déduction de l'impôt préalable	5,37 %	2,68 %	0,00 %

Si l'entreprise qui fournit de telles prestations imposables dorénavant au taux normal ne répercutait pas le relèvement du taux sur ses clients, le prix TVA incluse resterait le même, mais il contiendrait 8 % de TVA au lieu de 2,8 %. Par conséquent, les clients qui ont droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable pourraient déduire un montant d'impôt préalable plus élevé et, pour eux, le prix de la prestation baisserait de 5,09 %. Par contre, en cas de répercussion de la totalité du relèvement du taux sur les clients, le prix sans TVA resterait le même, et, par conséquent, également la charge nette des assujettis ayant droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable.

Les assujettis qui ne sont pas actifs dans le secteur agroalimentaire seraient en outre touchés par la hausse du taux réduit grevant les livraisons de denrées alimentaires de

2,5 % à 2,8 %, dans la mesure où ils sont clients de ce secteur. Les conséquences seraient toutefois minimales compte tenu de la hausse relativement faible dont il est question, à savoir 0,3 point de pourcentage.

Les calculs ci-après se fondent toujours sur une répercussion intégrale aussi bien des baisses que des relèvements des taux d'imposition sur les acquéreurs.

### **3.1.2 Conséquences pour la Confédération**

#### **Conséquences financières**

Les changements prévus dans le mandat consécutif au renvoi concernant les exclusions du champ de l'impôt et les taux d'imposition seront mis en œuvre de façon à n'avoir aucune incidence sur le budget. Pourtant, le fait d'arrondir le taux réduit à une décimale entraînerait une diminution des recettes de quelque 20 millions de francs (cf. point 3.1).

Par ailleurs, la réduction individuelle des primes engendrerait des dépenses supplémentaires pour la Confédération (cf. commentaire relatif aux conséquences pour le secteur de la santé, ch. 3.1.1). L'imposition des médicaments au taux normal de 8 % aurait pour conséquence une augmentation des primes de l'assurance obligatoire des soins, qui à son tour, entraînerait une hausse d'environ 24 millions de francs par année (chiffres basés sur 2011) des réductions individuelles des primes financées par la Confédération.

La Confédération est, quant à elle, touchée en tant qu'acheteur de prestations dont le taux de TVA est modifié. La charge supplémentaire résultant du relèvement du taux réduit de 2,5 % à 2,8 % et de l'imposition au taux normal de beaucoup de prestations jusqu'ici soumises au taux réduit devrait être légèrement plus importante que la diminution de la charge provenant de l'acquisition de prestations de restauration et de prestations d'hébergement.

Les autres modifications législatives proposées dans le présent message auront elles aussi des conséquences financières. Il est ainsi prévu de ne plus accorder la déduction de l'impôt préalable fictif pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités, mais de réintroduire l'imposition de la marge (cf. ch. 2, commentaire relatif à l'art. 33a LTVA). Cela engendrera des recettes supplémentaires allant jusqu'à 90 millions de francs par année. Enfin, l'assujettissement des collectivités publiques sera simplifié et en partie limité (cf. ch. 2, commentaire de l'art. 12, al. 3 et à l'art. 21, al. 2, ch. 28, et al. 6). Ces modifications entraîneront une diminution des recettes de l'ordre de 10 millions de francs par année.

Ainsi, dans l'ensemble, on peut s'attendre à une augmentation durable des recettes d'environ 36 millions de francs par année avec la variante minimale (cf. tableau 6). A cela s'ajouteraient en outre, jusqu'en 2017, 11 millions de francs de recettes supplémentaires provenant de la légère réduction de la part de recettes affectée à l'AI (cf. ch. 3.1.4).

*Tableau 6*

#### **Répercussions financières de la variante minimale sur les finances fédérales**



	<b>en millions de francs</b>
Perte due à l'arrondi lors de la fixation du taux réduit	-20
Ulérieures réductions individuelles des primes accordées par la Confédération	-24
Répercussions sur la Confédération en tant qu'acquéreur de prestations	0
Objets d'art, pièces de collection, antiquités: substitution de la déduction de l'impôt préalable fictif par l'imposition de la marge	90
Simplification de l'assujettissement des collectivités publiques	-10
<b>Total des recettes supplémentaires</b>	<b>36</b>

Plus, jusqu'en 2017, 11 millions de francs de recettes supplémentaires pour la Confédération à charge de l'AI

## **Conséquences en matière de personnel**

La variante minimale permettrait de supprimer quelques problèmes de délimitation concernant les médicaments, les livres et les revues. Ainsi, le nombre de demandes adressées à l'AFC et à l'AFD dans ces domaines devrait diminuer. L'administration ne ressentira néanmoins pas de véritable soulagement. L'imposition des prestations des secteurs de la restauration et de l'hébergement au taux réduit n'aurait pas non plus de répercussions au niveau du personnel, car, en fin de compte, au lieu de résoudre les problèmes de délimitation dans ces deux secteurs, elle ne ferait que les déplacer. En effet, de nombreux établissements de la restauration devraient désormais établir leurs décomptes avec deux taux d'imposition au lieu d'un seul, car les chiffres d'affaires provenant de la remise de boissons alcooliques et de tabac resteraient imposables au taux normal.

### **3.1.3 Conséquences pour les cantons et les communes**

Tout d'abord, la variante minimale aurait des répercussions sur les cantons et les communes dans la mesure où il s'agit de services assujettis qui fournissent des prestations dont le taux d'imposition change. Comme tous les autres assujettis, les services des cantons et des communes devraient procéder aux modifications des taux.

L'imposition des médicaments au taux normal entraînerait une augmentation des primes de l'assurance obligatoire des soins. Cette augmentation engendrerait à son tour une hausse d'environ 23 millions de francs de réductions individuelles des primes financées par les cantons (chiffres basés sur 2011).

Ensuite, la variante minimale aurait également des répercussions sur les cantons et les communes en tant qu'acquéreurs de prestations dont le taux d'imposition change. Ils seraient particulièrement touchés par l'imposition au taux normal des médicaments et des livres, parce que les coûts des hôpitaux et des bibliothèques augmenteraient et des subventions supplémentaires pourraient s'avérer nécessaires. En revanche, une baisse du taux d'imposition des prestations des secteurs de la restauration et d'hébergement n'aurait pratiquement aucune incidence. En fin de compte, la charge des cantons, et vraisemblablement aussi des communes, serait quelque peu plus importante qu'actuellement.

### **3.1.4 Conséquences pour les assurances sociales**

La part de la TVA affectée aux assurances sociales est fixée en points de pourcentage des taux de TVA conformément aux art. 130, al. 3, et 196, ch. 14, al. 2, Cst. Pour le taux normal, la part indiquée constitue le maximum et pour le taux réduit elle constitue le minimum. La variante minimale aura des répercussions opposées sur les parts de recettes de l'AVS et de l'AI: d'une part, les assurances sociales bénéficieront du fait que désormais bon nombre de prestations soumises jusqu'ici au taux réduit seront désormais soumises au taux normal ; d'autre part, l'imposition des prestations des secteurs de la restauration et de l'hébergement au taux réduit entraînera des pertes de recettes. Au total, chaque année, la diminution des recettes de l'AVS se montera à environ 19 millions de francs et celle des recettes de l'AI à environ 11 millions de francs. Cette péjoration est trop faible pour être compensée par une majoration des parts de TVA dévolues aux assurances: une hausse de 0,1 point de pourcentage de la part de la TVA affectée à l'AVS permettrait déjà d'augmenter de plus de 40 millions de francs les recettes de l'AVS au détriment des finances fédérales. C'est la raison pour laquelle la compensation pour l'AVS doit s'effectuer par un relèvement de la contribution de la Confédération. Actuellement, cette dernière verse une contribution annuelle représentant 19,55 % des dépenses de l'AVS. Désormais, la contribution de la Confédération devrait être relevée à 19,6 %, grâce à une adaptation de la LAVS (cf. ch. 2.2). Sur un total des dépenses AVS d'environ 40 milliards de francs, il en résulterait une augmentation des recettes d'environ 20 millions de francs par année pour l'AVS. De cette manière, la variante minimale n'aurait pas d'incidence sur le budget de l'AVS au moment de son introduction. A moyen terme, la situation de l'AVS s'améliorerait légèrement au détriment des finances fédérales étant donné que les dépenses de l'AVS présenteraient dorénavant une croissance plus élevée que la TVA. Dans le cadre de l'AI, on pourrait renoncer à une compensation étant donné que la péjoration de la situation serait limitée à deux ans au moment de l'entrée en vigueur du projet, c'est-à-dire début 2016. En effet, le financement additionnel de l'AI se termine fin 2017. Les pertes passagères de recettes pour l'AI se monteraient à moins de 0,1 % des recettes totales.

Le projet n'a pas d'influence sur le calcul de la contribution de la Confédération à l'AI. A partir de 2014, celle-ci est bien liée à l'évolution des recettes de TVA. Mais le fait que le projet soit sans incidence sur les finances fédérales permet de garantir un niveau de recettes de TVA pratiquement identique. De plus, l'art. 78 de la loi fédérale sur l'assurance-invalidité<sup>37</sup> prévoit de fixer la contribution de la Confédération en fonction du taux annuel de variation des recettes de la TVA déterminant pour l'AI afin de corriger d'éventuelles modifications des taux et de la base de calcul.

### **3.1.5 Conséquences pour l'économie**

La charge fiscale des ménages suisses resterait pour l'essentiel inchangée dans la variante minimale. Il n'y a donc pas lieu de s'attendre à un changement au niveau du pouvoir d'achat. Le secteur de la gastronomie et, dans une moindre mesure, celui de l'hébergement verraient leur charge diminuer. Par contre, les secteurs de l'économie

<sup>37</sup> Teneur selon la modification du 18 mars 2011 (RO 2011 5659 ; entrée en vigueur le 1.1.2014)

dont les prestations seraient dorénavant imposées soit au taux normal, soit à un taux de 2,8 % au lieu de 2,5 %, subirait une augmentation de leur charge. La question de savoir si cette différence de charge se reflètera dans l'évolution des prix ou de la marge des acteurs du marché dépend essentiellement de la situation concurrentielle.

Dans les secteurs de l'économie où les prix seraient ajustés, il faut s'attendre à un changement parallèle de la demande à moyen et à long terme. Si les prix ne sont pas entièrement ajustés, la marge des acteurs du marché s'en trouvera modifiée, ce qui devrait influencer les investissements effectués. Il y aura probablement augmentation des investissements, notamment dans le secteur de la restauration. Cependant, comme la variante minimale n'aura pas d'incidence sur le budget, il ne devrait pas y avoir de changement significatif ni au niveau de la consommation, ni au niveau des investissements.

### **3.1.6 Conséquences pour les ménages**

Globalement, la diminution de la charge supportée par les ménages suite à l'imposition au taux réduit de 2,8 % des prestations des secteurs de la restauration et d'hébergement serait compensée par l'imposition au taux normal de beaucoup de prestations imposées jusqu'ici au taux réduit, ainsi que par le relèvement du taux réduit de 2,5 % à 2,8 % pour les livraisons de denrées alimentaires. Toutefois, cette affirmation n'est pas valable pour tous les types de ménages. En effet, plus la part des dépenses en denrées alimentaires et en prestations dorénavant imposées au taux normal est grande et celle des dépenses en prestations de restauration et d'hébergement petite, plus les ménages concernés sont désavantagés (cf. tableau 7). En outre, les ménages domiciliés à l'étranger profitent aussi de la baisse du taux d'imposition pour les prestations de la restauration, et surtout pour celles du secteur de l'hébergement. Il s'agit de touristes et de frontaliers. Ces ménages sont certes aussi concernés par les mesures compensatoires, mais dans une moindre mesure. Par conséquent, la charge des ménages suisses sera globalement légèrement plus importante qu'actuellement. Les calculs correspondants se fondent sur un regroupement des enquêtes de l'OFS sur le budget des ménages (enquêtes EBM) réalisées de 2006 à 2009. L'OFS ne peut pas livrer de données fiables pour les couples dont le revenu est inférieur à 4700 francs par mois.

*Tableau 7*

#### **Répercussions de la variante minimale sur les ménages en fonction de la classe de revenus et du type de ménage en francs par mois**

Classes de revenus (francs par mois)	0 – 4699	4700 – 6799	6800 – 9099	9100 – 12 499	12 500 et plus
Tous les ménages	6,99	5,03	4,05	1,61	-3,57
Personnes seules (sans les rentiers)	1,43	-0,41	-3,34	-8,62	
Couples (sans enfant)		5,39	4,35	-0,75	-8,00
Couples (avec un enfant)		6,87	4,97	2,82	0,16
Couples (avec deux enfants)		9,82	6,76	3,70	-1,44
Rentiers	9,41	9,64	9,60	7,16	

Rentiers et personnes seules: en raison du nombre restreint d'observations pour les classes de revenus «9100 à 12 499» et «12 500 et plus», ces classes ont été regroupées.

Les ménages de condition économique modeste, en particulier les ménages avec enfants et les ménages de rentiers, dépensent peu pour des prestations des secteurs de la restauration et de l'hébergement. En revanche, la part de leurs dépenses en denrées alimentaires et en prestations dorénavant imposées au taux normal est supérieure à la moyenne. En fin de compte, la charge de ces ménages augmenterait de l'ordre de 10 francs par mois par rapport à la situation actuelle.

Par contre, les ménages de condition économique confortable, et plus particulièrement les personnes seules (excepté les rentiers) et les couples sans enfant, ont des dépenses supérieures à la moyenne pour l'acquisition de prestations de restauration et d'hébergement, et des dépenses inférieures à la moyenne pour l'acquisition de denrées alimentaires et de prestations dorénavant imposées au taux normal. La charge fiscale qu'ils supporteraient serait, par conséquent, moins importante qu'actuellement.

### 3.1.7 Conséquences pour l'environnement

La variante minimale n'a pas de conséquence pour l'environnement.

### 3.2 Conséquences de la variante maximale

La variante maximale ne prévoit pas de réduire le nombre de prestations soumises au taux réduit. En outre, celui-ci s'appliquera dorénavant aussi aux prestations de la restauration (aliments et boissons sans alcool) et aux prestations d'hébergement. Par ailleurs, comme dans la variante minimale, les exclusions du champ de l'impôt concernant le service réservé de la Poste, la vente de timbres et l'arbitrage seront supprimées.

Une imposition des prestations des secteurs de la restauration et de l'hébergement au taux réduit de 2,5 % entraînerait une baisse des recettes de 760 à 810 millions de francs par année. Dans la variante maximale, ce manque à gagner serait entièrement compensé par une hausse parallèle du taux réduit. Comme le tableau 8 l'illustre, celui-ci passerait à 3,8 %.

**Calcul du taux réduit permettant de garantir la neutralité budgétaire dans la variante maximale**

Mesures		Augmentation / réduction des recettes (en millions de francs)		Taux réduit permettant de garantir la neutralité budgétaire
		par étape	cumulé	
1 <sup>re</sup> étape	Taux réduit de 2,5 % pour les prestations de la restauration	-725	-725	
	Taux réduit de 2,5 % pour les prestations d'hébergement	-60	-785	
2 <sup>e</sup> étape	Suppression des exclusions du champ de l'impôt	2	-783	
	Timbres + tribunaux d'arbitrage			
3 <sup>e</sup> étape	Relèvement du taux réduit de 1,28 point de pourcentage	783	0	3,78 %
<b>Taux réduit arrondi permettant de garantir la neutralité budgétaire</b>				<b>3,8 %</b>

En conséquence, le prix des prestations préalables de l'agriculture, de la sylviculture et de l'horticulture, entre autres, augmenteront aussi. Afin de compenser la hausse de la charge d'impôt préalable, la déduction forfaitaire de l'impôt préalable pour l'acquisition de produits naturels auprès de producteurs (art. 28, al. 2, LTVA) devra passer de 2,5 % à 3,0 %. Que le producteur de produits naturels ait opté ou non pour l'imposition des produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de sa propre exploitation n'a de cette manière aucune importance pour les étapes de création de valeur ultérieures.

### 3.2.1 Conséquences pour les assujettis

*Poste et tribunaux arbitraux:* les répercussions sur la Poste et les tribunaux arbitraux liées à la variante maximale sont les mêmes que celles liées à la variante minimale (cf. ch. 3.1.1).

*Secteurs de la restauration et de l'hébergement:* la variante maximale prévoit le relèvement du taux réduit de 2,5 % à 3,8 % afin de garantir la neutralité budgétaire. Les répercussions de la variante maximale sur le secteur de la restauration seraient ainsi un peu moins importantes que celles de la variante minimale (cf. ch. 3.1.1). Là encore, ce secteur profiterait d'une baisse importante du taux d'imposition. Pour ce qui est du secteur de l'hôtellerie, en revanche, la situation serait la même qu'actuellement.

*Agriculture:* le relèvement du taux réduit de 2,5 % à 3,8 % provoquerait un renchérissement des prestations préalables imposées au taux réduit des exploitations agricoles. Le ch. 3.1.1 renseigne sur les biens et prestations concernés ainsi que sur la répercussion de l'impôt.

Par rapport à la situation actuelle, les exploitations agricoles assujetties pourraient déduire, dans leur décompte avec l'AFC, l'impôt préalable plus élevé dans les mêmes proportions. Sur le plan du chiffre d'affaires, toutes les prestations seraient désormais imposables à 3,8 % au lieu de 2,5 %. D'une manière générale, le transfert de l'impôt devrait être possible étant donné que presque tous les acquéreurs pourront déduire entièrement cet impôt plus élevé à titre d'impôt préalable.

Concernant les exploitations non assujetties, la répercussion des charges d'impôt préalable plus élevées grevant les prestations préalables sur les acquéreurs serait facilitée par l'augmentation parallèle de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable selon l'art. 28, al. 2, LTVA, qui passerait de 2,5 % à 3,0 % (cf. ch. 3.2).

*Secteur de la santé:* en cas de répercussion de l'intégralité du relèvement du taux réduit de 2,5 % à 3,8 % sur les prix à la production et à la consommation, la charge des médicaments augmenterait de quelque 90 millions de francs par année. Une partie serait directement payée par les consommateurs, une autre partie serait répercutée sur les primes d'assurance-maladie ; une troisième partie serait assumée par l'Etat dans le cadre de sa participation aux coûts de la santé. Les ch. 3.2.2 et 3.2.3 présentent les conséquences sur la réduction individuelle des primes.

*Sociétés de radiodiffusion et de télévision:* comme les redevances pour la réception de radio et de télévision sont fixées hors TVA, conformément à l'art. 59 ORTV, la répercussion du relèvement du taux réduit de 2,5 % à 3,8 % serait assurée et la marge des sociétés de radiodiffusion et de télévision ne diminuerait pas. Pour les ménages devant s'acquitter de cette redevance, le relèvement du taux entraînerait une augmentation de la charge de près de 6 francs par année (cf. ch. 3.1.1).

*Médias imprimés:* étant donné que dans la variante maximale les prestations fournies dans le domaine des médias imprimés seraient imposées au taux de 3,8 % (au lieu de 2,5 %) et que le transfert de la charge sur les clients n'est pas garanti, le relèvement du taux entraînerait une dégradation de la situation économique des maisons d'édition. Toutefois, les répercussions seraient nettement moins importantes que dans la variante minimale (cf. ch. 3.1.1).

*Branches qui ne sont pas directement touchées:* pour les assujettis d'autres secteurs d'activité, la baisse du taux appliqué aux prestations de la restauration aurait des conséquences dans la mesure où ils fréquentent des établissements de restauration. Dans ce cas, il faudrait tenir compte de deux éléments: tout d'abord, il s'agit de savoir si les établissements de restauration répercuteront la baisse du taux de 8 % à 3,8 % intégralement ou partiellement sur les clients, ou s'ils ne la répercuteront pas du tout, et ensuite, dans quelle mesure les clients auront droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. tableau 9).

Tableau 9

### Répercussions sur la charge nette des clients de la baisse de 8 % à 3,8 % du taux appliqué au secteur de la restauration

	Exploitation de la restauration		
	répercute entièrement la baisse du taux sur les clients	répercute 50 % de la baisse du taux sur les clients	ne répercute pas la baisse du taux sur les clients
Le client peut procéder à la déduction intégrale de l'impôt préalable	0,00 %	2,02 %	4,05 %
Le client peut procéder à la déduction de 30 % de l'impôt préalable	-2,78 %	-0,82 %	1,15 %
Le client ne peut pas procéder à la déduction de l'impôt préalable	-3,89 %	-1,94 %	0,00 %

Si le restaurant ne répercutait pas la baisse du taux sur ses clients, le prix, TVA incluse, resterait identique, mais il ne contiendrait plus que 3,8 % de TVA au lieu de 8 % actuellement. Le client qui peut déduire la totalité de la TVA pourrait déduire moins d'impôt préalable, et, pour lui, le prix de la prestation augmenterait de 4,05 %. En revanche, si l'établissement répercutait entièrement la baisse du taux sur les clients, le prix hors TVA et la charge nette des assujettis qui peuvent procéder à la déduction intégrale de l'impôt préalable resteraient identiques.

Des répercussions se feraient en outre également sentir au niveau de toutes les prestations qui resteraient soumises au taux réduit, mais qui passeraient d'une TVA à 2,5 % à une TVA à 3,8 % (livres, journaux, revues, médicaments, etc.). Pour les acquéreurs de telles prestations, la question serait de savoir dans quelle mesure les entreprises qui les fournissent répercutent le relèvement du taux d'imposition et si eux-mêmes ont droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. tableau 10).

Tableau 10

### Conséquences sur la charge nette des clients du relèvement du taux de 2,5 % à 3,8 % pour les prestations qui continuent à être soumises au taux réduit

	Exploitation fournisseuse de prestations		
	répercute entièrement le relèvement du taux sur les clients	répercute 50 % du relèvement du taux sur les clients	ne répercute pas le relèvement du taux sur les clients
Le client peut procéder à la déduction intégrale de l'impôt préalable	0,00 %	-0,63 %	-1,25 %
Le client peut procéder à la déduction de 30 % de l'impôt préalable	0,89 %	0,26 %	-0,37 %
Le client ne peut pas procéder à la déduction de l'impôt préalable	1,27 %	0,63 %	0,00 %

Si l'entreprise qui fournit des prestations imposées au taux réduit ne répercutait pas le relèvement du taux sur ses clients, le prix, TVA incluse, resterait inchangé, mais il contiendrait dorénavant 3,8 % de TVA au lieu de 2,5 % jusqu'ici. Par conséquent, les clients qui ont droit à la déduction de la totalité de l'impôt préalable pourraient

déduire un montant d'impôt préalable plus élevé et, pour eux, le prix de la prestation baisserait de 1,25 %. Par contre, en cas de répercussion de la totalité du relèvement du taux sur les clients, le prix sans TVA resterait le même, et, par conséquent, également la charge nette des assujettis ayant droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable.

Les calculs ci-après se fondent toujours sur une répercussion intégrale des baisses et des relèvements de taux d'imposition sur les acquéreurs.

### **3.2.2 Conséquences pour la Confédération**

#### **Conséquences financières**

Les changements prévus dans le mandat consécutif au renvoi concernant les exclusions du champ de l'impôt et les taux d'imposition seront mis en œuvre de façon à n'avoir aucune incidence sur le budget. Pourtant, le fait d'arrondir le taux réduit à une décimale entraînerait une augmentation des recettes de quelque 12 millions de francs par année (cf. ch. 3.2).

La variante maximale aurait également des répercussions sur les parts de l'AVS et de l'AI aux recettes de TVA (cf. ch. 3.2.4). Les finances fédérales subiraient une diminution durable des recettes d'environ 17 millions de francs par année suite au relèvement de 0,3 à 0,5 point de pourcentage de la part des recettes de la TVA à taux réduit affectée à l'AVS. En contrepartie, si le projet entrait en vigueur au début de l'année 2016, les finances fédérales bénéficieraient, en 2016 et 2017, de recettes supplémentaires temporaires de 44 millions de francs par année puisque la part de l'AI diminue de ce montant.

Par ailleurs, la Confédération devrait également faire face à des dépenses supplémentaires dans le domaine des réductions individuelles des primes (cf. commentaire relatif aux conséquences pour le secteur de la santé au ch. 3.2.1). L'imposition des médicaments à 3,8 % au lieu de 2,5 % provoquerait une hausse des primes de l'assurance obligatoire des soins, qui, à son tour, entraînerait une augmentation d'environ 6 millions de francs (chiffres basés sur 2011) des réductions individuelles des primes financées par la Confédération.

La Confédération serait, quant à elle, touchée en tant qu'acheteur de prestations dont le taux de TVA est modifié. La charge supplémentaire résultant du relèvement du taux réduit de 2,5 % à 3,8 % devrait être légèrement plus importante que la diminution de la charge liée à l'acquisition de prestations de la restauration et d'hébergement.

D'autres modifications législatives sont par ailleurs proposées dans le présent message, et celles-ci auraient des conséquences financières. Il est ainsi prévu de ne plus accorder la déduction de l'impôt préalable fictif pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités, mais de réintroduire, en contrepartie, l'imposition de la marge (cf. ch. 2, commentaire de l'art. 33a LTVA). Cela engendrerait des recettes supplémentaires allant jusqu'à 90 millions de francs par année. Enfin, l'assujettissement des collectivités publiques serait être simplifié et en partie limité (cf. ch. 2, commentaire de l'art. 12, al. 3, et à l'art. 21, al. 2, ch. 28, 28<sup>bis</sup> et al. 6). Ces modifications entraîneraient une diminution des recettes de l'ordre de 10 millions de francs par année.



Ainsi, dans l'ensemble, on pourrait s'attendre à une augmentation durable des recettes d'environ 69 millions de francs par année avec la variante maximale (cf. tableau 11). A cela s'ajouteraient en outre, jusqu'en 2017, 44 millions de francs de recettes supplémentaires provenant de la réduction de la part de recettes de l'AI (cf. ch. 3.1.4).

Tableau 11

### Répercussions financières de la variante maximale sur les finances fédérales

	en millions de francs
Bénéfice dû à l'arrondi lors de la fixation du taux réduit	12
Diminutions de recettes en faveur de l'AVS *	-17
Ultimeures réductions individuelles des primes accordées par la Confédération	-6
Répercussions sur la Confédération en tant qu'acquéreur de prestations	0
Objets d'art, pièces de collection, antiquités: substitution de la déduction de l'impôt préalable fictif par l'imposition de la marge	90
Simplification de l'assujettissement des collectivités publiques	-10
<b>Total des recettes supplémentaires</b>	<b>69</b>

\* Plus, jusqu'en 2017, 44 millions de francs de recettes supplémentaires pour la Confédération à charge de l'AI

### Conséquences en matière de personnel

L'imposition des prestations de la restauration au taux réduit n'aurait pas de répercussions au niveau du personnel, car, en fin de compte, au lieu de résoudre les problèmes de délimitation dans ce secteur, elle ne ferait que les déplacer. En effet, de nombreux établissements de restauration devraient établir leurs décomptes avec deux taux d'imposition, au lieu d'un seul, car les chiffres d'affaires provenant de la remise de boissons alcooliques et de tabac resteraient imposables au taux normal. Les problèmes de délimitation demeureront dans les autres domaines dans lesquels le taux d'imposition est modifié. La variante maximale n'entraînera par conséquent pas d'allègement de la charge administrative pour l'administration.

### 3.2.3 Conséquences pour les cantons et les communes

Tout d'abord, la variante maximale aurait des répercussions sur les cantons et les communes dans la mesure où il s'agit de services assujettis qui fournissent des prestations dont le taux d'imposition change. Comme tous les autres assujettis, les services des cantons et des communes devraient procéder aux modifications des taux.

L'imposition des médicaments à 3,8 % au lieu de 2,5 % entraînerait une augmentation des primes de l'assurance obligatoire des soins. Cette augmentation engendrerait à son tour une hausse d'environ 6 millions de francs de réductions individuelles des primes financées par les cantons (chiffres basés sur 2011).

Ensuite, la variante maximale aurait également des répercussions sur les cantons et les communes en tant qu'acquéreurs de prestations dont le taux d'imposition change. Ils seraient légèrement touchés par le relèvement du taux d'imposition grevant les médicaments et les livres de 2,5 % à 3,8 %, car les coûts des hôpitaux et des bibliothèques augmenteraient. En revanche, une baisse du taux d'imposition appliqué aux prestations de la restauration n'aurait pratiquement aucune incidence. En fin de compte, la charge des cantons, et vraisemblablement aussi des communes, serait légèrement supérieure à celle qu'ils supportent actuellement.

### **3.2.4 Conséquences pour les assurances sociales**

La variante maximale aurait ensuite des répercussions sur les parts de l'AVS et de l'AI aux recettes de TVA. Comme leur part est fixée en points de pourcentage des taux de TVA conformément aux art. 130, al. 3 et 196, ch. 14, al. 2, Cst., par rapport à la situation actuelle, l'AVS encaisserait environ 84 millions de recettes en moins par année, et l'AI environ 44 millions de moins. Les répercussions sont nettement plus marquées que celles engendrées par la variante minimale étant donné que les conséquences négatives de l'imposition des prestations des secteurs de la restauration et de l'hébergement au taux réduit ne seraient pas compensées par la réduction du nombre de prestations soumises au taux réduit. Les quelque 128 millions de francs viendraient alimenter la caisse fédérale.

Le Conseil fédéral prévoit d'adapter l'art. 130, al. 3, Cst. pour éviter de péjorer la situation de l'AVS. En effet, au lieu de 0,3 point de pourcentage au maximum actuellement, la part de l'AVS devrait désormais s'élever à 0,5 point de pourcentage au maximum. Ceci dit, cette adaptation entraînerait une amélioration de la situation de l'AVS par rapport à aujourd'hui; elle encaisserait environ 17 millions de francs supplémentaires par année. Pour ce qui est de l'AI, l'adaptation de la Constitution n'est pas nécessaire étant donné que le financement additionnel se termine fin 2017 et que de ce fait, les conséquences sont contenues.

Le projet n'a pas d'influence sur le calcul de la contribution de la Confédération à l'AI. A partir de 2014, celle-ci sera bien liée à l'évolution des recettes de TVA. Mais le fait que le projet soit sans incidence sur les finances fédérales permet de garantir un niveau de recettes de TVA pratiquement identique. De plus, l'art. 78 de la loi fédérale sur l'assurance-invalidité<sup>38</sup> prévoit de fixer la contribution de la Confédération en fonction du taux annuel de variation des recettes de la TVA déterminant pour l'AI afin de corriger d'éventuelles modifications des taux et de la base de calcul.

### **3.2.5 Conséquences pour l'économie**

La charge fiscale des ménages suisses restera pour l'essentiel inchangée dans la variante maximale. Il n'y a donc pas lieu de s'attendre à un changement au niveau du pouvoir d'achat. D'un côté, la charge pesant sur le secteur de la gastronomie sera certes allégée, mais, d'un autre côté, les secteurs de l'économie qui fournissent actuellement des prestations imposées au taux réduit verront la leur augmenter. La

<sup>38</sup> Teneur selon la modification du 18 mars 2011 (RO 2011 5659, entrée en vigueur le 1.1.2014).

question de savoir si cette différence de charge se reflète dans l'évolution des prix ou de la marge des acteurs du marché dépend essentiellement de la situation concurrentielle.

Dans les secteurs de l'économie où les prix seraient ajustés, on peut s'attendre à un changement en conséquence de la demande à moyen et à long terme. Si les prix ne sont pas entièrement ajustés, la marge des acteurs du marché s'en trouvera modifiée, ce qui devrait influencer les investissements effectués. Il y aura probablement augmentation des investissements, notamment dans le secteur de la restauration. Cependant, comme la variante maximale n'aura pas d'incidence sur le budget, il ne devrait y avoir de changement significatif ni au niveau de la consommation, ni au niveau des investissements.

### 3.2.6 Conséquences pour les ménages

Globalement, la diminution de la charge supportée par les ménages suite à l'imposition au taux réduit de 3,8 % des prestations de la restauration serait compensée par le relèvement du taux réduit de 2,5 % à 3,8 %. Toutefois, cette affirmation n'est pas valable pour tous les types de ménages. En effet, plus la part des dépenses destinées à l'acquisition de prestations actuellement soumises au taux réduit est grande et celle des dépenses consacrées à des prestations de la restauration petite, plus les ménages concernés seraient désavantagés (cf. tableau 12). En outre, les ménages domiciliés à l'étranger profiteraient aussi de la baisse du taux grevant les prestations de la restauration. Il s'agit de touristes et de frontaliers. Ces ménages seraient certes également concernés par les mesures compensatoires, mais dans une moindre mesure. Par conséquent, la charge des ménages suisses serait globalement très légèrement plus importante qu'actuellement. Les calculs correspondants se fondent sur un regroupement des enquêtes de l'OFS sur le budget des ménages (enquêtes EBM) réalisées de 2006 à 2009. L'OFS ne peut pas livrer de données fiables pour les couples dont le revenu est inférieur à 4700 francs par mois.

Tableau 12

#### Répercussions de la variante maximale sur les ménages en fonction de la classe de revenus et du type de ménage en francs par mois

Classes de revenus (francs par mois)	0 – 4699	4700 – 6799	6800 – 9099	9100 – 12 499	12 500 et plus
Tous les ménages	4,07	2,76	2,26	0,92	-3,68
Personnes seules (sans les rentiers)	-0,03	-1,29	-3,80	-8,15	
Couples (sans enfant)		3,60	2,19	-1,67	-8,15
Couples (avec un enfant)		5,50	4,16	2,32	-0,36
Couples (avec deux enfants)		8,33	6,36	4,14	-0,32
Rentiers	5,61	4,78	4,37	2,00	

Rentiers et personnes seules: en raison du nombre restreint d'observations pour les classes de revenus «9100 à 12 499» et «12 500 et plus», ces classes ont été regroupées.

Les ménages de condition économique modeste, en particulier les ménages avec enfants et les ménages de rentiers, dépensent peu pour des prestations de la restauration. En revanche, la part de leurs dépenses en prestations actuellement imposées au taux réduit est supérieure à la moyenne. Ces ménages devraient, en fin de compte, supporter une légère augmentation de la charge par rapport à la situation actuelle.

Par contre, les ménages de condition économique confortable, et plus particulièrement les personnes seules (excepté les rentiers) et les couples sans enfant, ont des dépenses supérieures à la moyenne pour l'acquisition de prestations de la restauration et des dépenses inférieures à la moyenne pour l'acquisition de prestations actuellement imposées au taux réduit. La charge fiscale qu'ils supporteraient serait, par conséquent, moins importante qu'actuellement.

### 3.2.7 Conséquences pour l'environnement

La variante maximale n'a pas de conséquence pour l'environnement.

### 3.3 Conséquences financière d'une modification du taux pour chaque catégorie de l'art. 25, al. 2, LTVA

Les chiffres 3.1 et 3.2 ci-dessus exposent les conséquences de la variante minimale (application du taux réduit aux denrées alimentaires et aux prestations de la restauration et d'hébergement) et de la variante maximale (application du taux réduit à toutes les prestations soumises actuellement à ce même taux ainsi qu'aux prestations de la restauration et d'hébergement). Plusieurs variantes intermédiaires sont néanmoins envisageables entre ces deux options extrêmes. Le tableau 13 illustre ainsi les répercussions financières qu'aurait une modification du taux d'un point de pourcentage pour chaque lettre et chaque chiffre de l'art. 25, al. 2, LTVA.

Tableau 13

#### Conséquences d'une modification du taux pour les livraisons de biens et les prestations de services imposables au taux réduit

	Art. 25, al. 2 LTVA	Recettes en francs par point de pourcentage de TVA
<i>Bétail, volaille, poisson</i>	let. a, ch. 3	minimes
<p>Il y aurait des répercussions sur les recettes de la Confédération provenant de la TVA si un assujetti vendait un animal vivant, par exemple un cheval de selle, à un particulier.</p> <p>Dans les autres cas, l'exclusion du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 26, LTVA s'appliquerait ou alors les répercussions seraient largement neutralisées par la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al.1, LTVA, ou par l'adaptation de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al. 2, LTVA.</p>		

	Art. 25, al. 2 LTVA	Recettes en francs par point de pourcentage de TVA
<i>Céréales</i>	let. a, ch. 4	aucune
<p>Le taux réduit s'applique aux céréales destinées à l'alimentation humaine. Les répercussions dans le domaine des céréales destinées à l'alimentation animale seraient largement compensées par la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al. 1, LTVA, ou par l'adaptation de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al. 2, LTVA.</p>		
<i>Semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, boutures, greffons, fleurs coupées, rameaux</i>	let. a, ch. 5	15 millions (ce montant comprend le ch. 7 ci-dessous)
<p>Concernant les semences, les tubercules et oignons à planter, les boutures et les greffons, les répercussions de la modification du taux seraient largement neutralisées par la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al. 1, LTVA, ou par l'adaptation de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al. 2, LTVA. La modification du taux n'influencerait les recettes provenant de la TVA que si ces biens étaient achetés par des particuliers.</p> <p>Le taux d'imposition appliqué aux plantes vivantes et aux fleurs coupées aurait des répercussions sur les recettes provenant de la TVA, car les acheteurs sont souvent des particuliers ou des collectivités publiques.</p>		
<i>Aliments et litières pour animaux, acides destinés à l'ensilage</i>	let. a, ch. 6	5 millions
<p>Abstraction faite des aliments pour animaux domestiques, la modification du taux n'a presque aucune répercussion financière (voir observations précédentes concernant les ch. 3 à 5).</p>		
<i>Engrais, préparations phytosanitaires, paillis et autres matériaux de couverture végétaux</i>	let. a, ch. 7	Voir les observations du ch. 5 ci-dessus
<p>Si de tels produits sont vendus à des exploitations agricoles, des jardineries ou des pépinières, le montant du taux d'impôt n'a pratiquement aucune incidence sur les recettes de la Confédération provenant de la TVA (voir observations précédentes concernant les ch. 3 à 6).</p> <p>Ces produits sont cependant aussi achetés par des particuliers pour leur jardin ou leur pelouse, et par des collectivités publiques pour des terrains de sport, des parcs, etc. Une modification du taux d'imposition aurait des répercussions sur les recettes de la Confédération provenant de la TVA.</p>		
<i>Médicaments</i>	let. a, ch. 8	70 millions
<p>Les médicaments administrés dans le cadre d'un traitement médical suivent le même régime fiscal que les traitements exclus du champ de l'impôt. Une modification du taux d'imposition aurait donc des répercussions sur le montant de la taxe occulte dans le secteur de la santé et, par conséquent, sur les recettes de la Confédération provenant de la TVA.</p>		

	Art. 25, al. 2 LTVA	Recettes en francs par point de pourcentage de TVA
<p>En revanche, les médicaments qui sont remis à un patient par un médecin ou un hôpital ou qui sont vendus dans une pharmacie ou une droguerie sont imposables. Une modification du taux d'imposition aurait donc des répercussions directes sur les recettes de la Confédération provenant de la TVA.</p>		
<p><i>Journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire</i></p> <p>Les journaux, revues et livres sont généralement achetés par des particuliers. Une modification du taux d'imposition aurait donc des répercussions directes sur les recettes de la Confédération provenant de la TVA.</p> <p>Si l'acheteur est une bibliothèque ou une autre personne morale non assujettie, la modification du taux influencerait le montant de la taxe occulte dans ces secteurs.</p>	let. a, ch. 9	18 millions
<p><i>Prestations de services fournies par les sociétés de radio et de télévision</i></p> <p>Les concessions de radio et de télévision sont principalement payées par des ménages privés. Une modification du taux d'imposition influencerait donc directement les recettes de la Confédération provenant de la TVA.</p>	let. b	14 millions
<p><i>Prestations mentionnées à l'art. 21, al. 2, ch. 14 à 16</i></p> <p>Les conséquences en cas de modification du taux sont très difficiles à estimer, car celui-ci influence également la décision d'opter pour l'imposition des prestations ou non.</p>	let. c	2 à 4 millions
<p><i>Travail du sol ou de produits tirés du sol</i></p> <p>De telles prestations sont fournies exclusivement à des producteurs. Par conséquent, les répercussions de la modification du taux seraient largement neutralisées par la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al. 1, LTVA, ou par l'adaptation de la déduction forfaitaire de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28, al. 2, LTVA.</p>	let. d	aucune

## **4 Relation avec le programme de la législature et les stratégies nationales du Conseil fédéral**

### **4.1 Relation avec le programme de la législature**

Dans le message sur le Programme de la législature 2007–2011, la réforme de la TVA faisait partie de l'objectif 3 du Conseil fédéral «Améliorer la capacité d'action de l'Etat et l'attrait du système fiscal: assurer l'équilibre des finances fédérales à long terme et poursuivre les réformes fiscales».<sup>39</sup> Le Conseil fédéral a adopté le

<sup>39</sup> FF 2008 639, 673 s.

message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA<sup>40</sup> ainsi que le message complémentaire du 23 juin 2010 relatif au message sur la simplification de la TVA<sup>41</sup> pendant cette législature. Fin 2011, le Parlement a cependant renvoyé la partie B de la réforme de la TVA au Conseil fédéral en l’invitant à élaborer un modèle à deux taux avec maintien de la plupart des exclusions du champ de l’impôt. Dans le message sur le programme de la législature 2012–2015, la mise en œuvre de la simplification de la TVA fait partie de l’objectif 6 du Conseil fédéral «L’attractivité et la crédibilité du système fiscal suisse sont renforcées».<sup>42</sup>

## **4.2 Relation avec les stratégies nationales du Conseil fédéral**

Dans le modèle à deux taux, les prestations des secteurs de la restauration et de l’hébergement sont soumises au taux réduit, comme l’a voulu le Parlement. Cette augmentation du nombre de réductions fiscales va à l’encontre de la stratégie du Conseil fédéral de concevoir un système fiscal aussi simple et attrayant que possible.<sup>43</sup> Les réductions d’impôt diminuent les recettes fiscales, ce qui entraîne, pour un produit de l’impôt stable, une hausse de la charge fiscale grevant les prestations fournies par toutes les entreprises ne pouvant pas profiter de la réduction, d’où un accroissement des distorsions de la concurrence.

Le Conseil fédéral poursuit ses efforts pour simplifier la TVA et ainsi renforcer l’attractivité du système fiscal suisse.

## **5 Aspects juridiques**

### **5.1 Constitutionnalité et légalité**

L’art. 130, al. 2, Cst. dispose que «pour l’imposition des prestations du secteur de l’hébergement, la loi peut fixer un taux plus bas, inférieur au taux normal et supérieur au taux réduit». Il découle de cette disposition que la Constitution part du principe que les prestations d’hébergement sont imposées, mais qu’elle laisse au législateur le soin de décider si elles doivent l’être à un taux spécial ou au taux normal. Même si, selon cette disposition, les prestations d’hébergement devaient tout de même être privilégiées par rapport aux prestations imposées au taux normal, une imposition au taux réduit est à exclure vu l’historique de la norme. Le mandat consécutif au renvoi demande de soumettre les prestations des secteurs de l’hébergement et de la restauration au taux réduit. Or, l’imposition des prestations d’hébergement au taux réduit n’est pas compatible avec l’art. 130, al. 2, Cst. Il serait donc indispensable de modifier la Constitution. En outre, l’art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst. devrait être adapté et l’art. 196, ch. 14, al. 2, let. b, Cst. abrogé.

Dans la variante maximale, la compensation de la diminution des recettes affectées au financement de l’AVS (art. 130, al. 3, Cst.) requiert elle aussi une modification de la Constitution.

<sup>40</sup> FF 2008 6277

<sup>41</sup> FF 2010 4899

<sup>42</sup> FF 2012 349, 410 s.

<sup>43</sup> FF 2012 349, 410

## Compatibilité avec les obligations internationales

Etant donné que la Suisse n'est pas membre de l'UE et qu'elle n'a pas adopté la directive 2006/112/CE, cette dernière n'a aucune validité en Suisse. La Suisse peut donc continuer de définir son droit en matière de TVA de manière autonome. Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE portent sur la TVA uniquement dans le cadre de l'entraide judiciaire et de l'assistance administrative. Ces dispositions ne sont pas concernées par le présent projet.

En outre, il faut mentionner le Traité du 28 octobre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein relatif à la taxe sur la valeur ajoutée dans la Principauté de Liechtenstein<sup>44</sup>. En vertu de ce traité, le Liechtenstein, qui constitue d'ailleurs un seul territoire douanier avec celui de la Suisse, reprend le droit suisse régissant la TVA. Le but de ce traité est d'assurer une harmonisation des règles en matière de TVA, ainsi qu'une interprétation et une application uniformes de celles-ci dans les deux pays. Dans la mesure où il n'est pas dénoncé par l'une des deux parties, ce traité reste applicable. Conformément à ce traité, la Principauté de Liechtenstein devra donc adapter son droit en matière de TVA à la loi sur la TVA révisée.

Enfin, il existe un traité conclu le 23 novembre 1964 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne sur l'inclusion de la commune de Büsingen am Hochrhein dans le territoire douanier suisse<sup>45</sup>. Selon ce traité, le droit suisse régissant la TVA s'applique également à la commune allemande de Büsingen, ce qui signifie que la Suisse prélève aussi la TVA sur les importations et les prestations fournies sur le territoire de la commune de Büsingen. En contrepartie, la Suisse participe aux charges spécifiques de la commune de Büsingen et de sa population en utilisant une part du produit de la TVA. Ce traité demeure valable dans la mesure où il n'est pas révoqué par l'une des parties.

### 5.2 Forme de l'acte à adopter

L'Assemblée fédérale soumet les modifications de la Constitution au vote du peuple et des cantons sous la forme d'un arrêté fédéral (art. 23 de la loi sur le Parlement<sup>46</sup>). L'acte législatif est soumis au référendum (art. 140, al. 1, let. a, Cst.).

La projet propose une révision de la loi sur la TVA et porte ainsi sur des dispositions importantes fixant des règles de droit qui, en vertu de l'art. 164, al. 1, let. d, Cst., doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale. La compétence de l'Assemblée fédérale d'édicter des lois découle de l'art. 163, al. 1, Cst. (compétences législatives de l'Assemblée fédérale). L'acte est sujet au référendum (art. 141, al. 1, let. a, Cst.).

<sup>44</sup> RS 0.641.295.142

<sup>45</sup> RS 0.631.112.136

<sup>46</sup> RS 171.10



### 5.3 Soumission au frein aux dépenses

En vertu de l'art. 159, al. 3, let. b, Cst., le projet ne nécessite pas l'approbation de la majorité des membres des deux Chambres. Il en va de même pour les mesures compensatoires, qui évitent de pénaliser l'AVS (cf. ch. 3.2.2 et 3.2.4).

### 5.4 Délégation de compétences législatives

Aux termes de l'art. 182, al. 1, Cst., le Conseil fédéral édicte des règles de droit sous la forme d'une ordonnance, dans la mesure où la Constitution ou la loi l'y autorisent. Le présent projet de loi charge le Conseil fédéral d'édicter des dispositions d'exécution de la loi sur la TVA. Dans la mesure où des dispositions d'exécution supplémentaires sont nécessaires, la compétence législative du Conseil fédéral découle de sa compétence de mise en œuvre (art. 182, al. 2, Cst.).

Les compétences législatives qui sont déléguées au Conseil fédéral concernent des dispositions de détail dont le niveau normatif ne justifie pas de les intégrer dans la loi. Les domaines suivants sont en particulier concernés:

- *Art. 21, al. 7:* sur la base de cette norme de délégation, le Conseil fédéral définit les institutions de formation et de recherche en se fondant sur l'art. 13, al. 2 et 3, OTVA ;
- *Art. 25, variante maximale:* le Conseil fédéral précise les conditions auxquelles les journaux, les revues et les livres sans caractère publicitaire sont soumis au taux réduit ;
- *Art. 33a, al. 4:* le Conseil fédéral définit quels objets sont considérés comme des objets d'art, des pièces de collection et des antiquités. Pour cela, il s'appuie principalement sur la description, applicable jusqu'au 31 décembre 2009, contenue à l'art. 11 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA)<sup>47</sup> ;
- *Art. 33a, al. 5:* le Conseil fédéral édicte la réglementation nécessaire dans le cas où des objets d'art, des pièces de collection et des antiquités sont acquis à un prix global. Pour cela, il s'appuie sur la description applicable jusqu'au 31 décembre 2009 (art. 13 aOLTVA) ;
- *Art. 76:* le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution requises, qui, pour des raisons législatives, n'exigent pas l'adoption d'une loi. En font notamment partie les données à saisir, le conseil en matière de protection des données, la durée de conservation ainsi que la suppression et l'archivage des données.

<sup>47</sup> RO 2000 1347

## Taux d'imposition au sein de l'UE

Etats membres	abrév.	Taux normal	1 <sup>er</sup> taux réduit	2 <sup>e</sup> taux réduit	Taux fortement réduit ou taux zéro*
Belgique	<b>BE</b>	21	12	6	0
Bulgarie	<b>BG</b>	20	9		
République tchèque	<b>CZ</b>	20	14		
Danemark	<b>DK</b>	25			0
Allemagne	<b>DE</b>	19	7		
Estonie	<b>EE</b>	20	9		
Grèce	<b>EL</b>	23	13	6,5	
Espagne	<b>ES</b>	21	10		4
France	<b>FR</b>	19,6	7	5,5	2,1
Irlande	<b>IE</b>	23	13,5	9	4,8; 0
Italie	<b>IT</b>	21	10		4; 0
Chypre	<b>CY</b>	17	8	5	
Lettonie	<b>LV</b>	21	12		
Lituanie	<b>LT</b>	21	9	5	
Luxembourg	<b>LU</b>	15	12	6	3
Hongrie	<b>HU</b>	27	18	5	
Malte	<b>MT</b>	18	7	5	0
Pays-Bas	<b>NL</b>	21	6		
Autriche	<b>AT</b>	20	12	10	
Pologne	<b>PL</b>	23	8	5	
Portugal	<b>PT</b>	23	13	6	
Roumanie	<b>RO</b>	24	9	5	
Slovénie	<b>SI</b>	20	8,5		
République slovaque	<b>SK</b>	20	10		
Finlande	<b>FI</b>	23	13	9	0
Suède	<b>SE</b>	25	12	6	0
Royaume-Uni	<b>UK</b>	20	5		0

\* Taux zéro: exonération (avec droit à la déduction de l'impôt préalable) pour toutes les prestations, excepté les exportations.

Source: Commission européenne, Fiscalité et union douanière, 1<sup>er</sup> juillet 2012, Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de l'Union européenne ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf))

## Imposition au sein de l'UE de prestations sélectionnées

	Livraisons de denrées alimentaires	Prestations de la restauration	Alcool	Prestations d'hébergement	Médicaments	Livres, journaux, revues	Entrées à des manifestations culturelles	Entrées à des manifestations sportives
<b>BE</b>	6; 12; 21	12	21	6	6; 21	0; 6; 21	ex; 6	ex; 6
<b>BG</b>	20	20	20	9	20	20	20	20
<b>CZ</b>	14	20	20	14	14	14	14	14
<b>DK</b>	25	25	25	25	25	0; 25	25	ex; 25
<b>DE</b>	7; 19	19	19	7	19	7	ex; 7	7; 19
<b>EE</b>	20	20	20	9	9	9	20	20
<b>EL</b>	13	23	23	6,5	6,5; 13; 23	6,5	6,5; 13	13
<b>ES</b>	4; 10	10	21	10	4; 21	4; 21	ex; 10	10; 21
<b>FR</b>	5,5; 7; 19,6	7	19,6	7	2,1; 7; 19,6	2,1; 7; 19,6	7; 19,6	19,6
<b>IE</b>	0; 4,8; 13,5; 23	9	23	9	0; 23	0; 9	ex; 9	ex
<b>IT</b>	4; 10	10	21	10	10; 21	4; 21	10	10; 21
<b>CY</b>	5; 17	8	17	8	5	5	ex; 5	5
<b>LV</b>	12; 21	21	21	12	12	12	ex; 21	21
<b>LT</b>	21	21	21	21	5 <sup>a</sup>	9; 21	ex; 21	21
<b>LU</b>	3	3	15	3	3; 15	3	3	ex; 3
<b>HU</b>	18; 27	27	27	18	5; 27	5	27	27
<b>MT</b>	0; 5	18	18	7	0	5	5	18
<b>NL</b>	6	6	21	6	6; 21	6	6	6
<b>AT</b>	10	10	20	10	10	10	ex; 10	20
<b>PL</b>	5; 8; 23	8	23	8	8	5; 8; 23	8	8
<b>PT</b>	6; 13; 23	23	23	6	6; 23	6	ex; 23	23
<b>RO</b>	24	24	24	9	9	9	9	24
<b>SI</b>	8,5	8,5; 20	20	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
<b>SK</b>	10; 20	20	20	20	10	10; 20	ex; 20	20
<b>FI</b>	13	13	23	9	9	9; 23	9	ex; 9
<b>SE</b>	12; 25	12	25	12	0; 25	ex; 6	6	ex; 6
<b>UK</b>	0; 20	20	20	20	0; 20	0	20	20

0: exonération (avec droit à la déduction de l'impôt préalable)

<sup>a</sup> 21 % à partir du 31 décembre 2012

ex: exonération (sans droit à la déduction de l'impôt préalable)

Source: Commission européenne, Fiscalité et union douanière, 1<sup>er</sup> juillet 2012, Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de l'Union européenne ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf))

Ce tableau tient compte des modifications survenues jusqu'en octobre 2012.

## Nombre d'établissements de restauration et d'hôtellerie en 2008

	<b>Etablissements</b>	<b>Habitants</b>	<b>Habitants par établissement</b>
Zurich	3 832	1 347 351	352
Berne	3 297	974 591	296
Lucerne	976	366 425	375
Uri	210	34 648	165
Schwyz	623	142 033	228
Obwald	169	34 137	202
Nidwald	134	39 913	298
Glaris	197	38 165	194
Zoug	327	110 390	338
Fribourg	844	268 830	319
Soleure	804	250 590	312
Bâle-Ville	672	190 531	284
Bâle-Campagne	606	269 249	444
Schaffhouse	265	75 045	283
Appenzell Rh.-Ext.	259	52 517	203
Appenzell Rh.-Int.	102	15 147	149
Saint-Gall	1 812	470 268	260
Grisons	1 640	193 035	118
Argovie	1 479	587 471	397
Thurgovie	866	240 656	278
Tessin	2 027	331 600	164
Vaud	2 397	690 870	288
Valais	2 265	301 045	133
Neuchâtel	590	171 095	290
Genève	1 941	446 957	230
Jura	290	68 497	236
<b>Total Suisse</b>	<b>28 624</b>	<b>7 711 056</b>	<b>269</b>

Sources:

Office fédéral de la statistique, Recensement des entreprises en 2008

Office fédéral de la statistique, La population résidente moyenne en Suisse en 2008

## Emplois dans la restauration et l'hôtellerie en 2008 (en équivalents plein-temps)

	Secteur de la restauration et de l'hôtellerie	Toutes les branches	Porportion du secteur de la restauration et de l'hôtellerie
Zurich	33 418	670 186	5,0 %
Berne	23 434	418 704	5,6 %
Lucerne	8 146	150 525	5,4 %
Uri	1 126	12 426	9,1 %
Schwyz	3 376	50 512	6,7 %
Obwald	1 440	14 058	10,2 %
Nidwald	1 042	15 100	6,9 %
Glaris	775	15 394	5,0 %
Zoug	2 264	69 050	3,3 %
Fribourg	4 448	89 926	4,9 %
Soleure	4 088	98 620	4,1 %
Bâle-Ville	6 300	134 359	4,7 %
Bâle-Campagne	3 101	105 659	2,9 %
Schaffhouse	1 270	32 223	3,9 %
Appenzell Rh.-Ext.	923	17 599	5,2 %
Appenzell Rh.-Int.	618	5 143	12,0 %
Saint-Gall	8 558	204 919	4,2 %
Grisons	12 857	81 958	15,7 %
Argovie	8 150	231 058	3,5 %
Thurgovie	3 359	89 976	3,7 %
Tessin	12 130	157 029	7,7 %
Vaud	15 324	276 783	5,5 %
Valais	12 499	110 856	11,3 %
Neuchâtel	2 694	75 395	3,6 %
Genève	14 465	240 678	6,0 %
Jura	1 109	28 779	3,9 %
<b>Total Suisse</b>	<b>186 912</b>	<b>3 396 915</b>	<b>5,5 %</b>

Source: Office fédéral de la statistique, Recensement des entreprises en 2008

